SINERGIA
CAPACITACIÓN EMPRESARIAL OPORTUNA

BIBLIOTECA SINERGIA · VERSIÓN OFICIAL EN ESPAÑOL 2024

NORMAS NIIF MÁS USADAS

Las 10 normas que más se aplican en las empresas del Ecuador, en un solo documento.

CONTENIDO

NIC 1	Presentación de estados financieros	2
NIC 2	Inventarios	41
NIC 7	Estado de flujos de efectivo	52
NIC 12	Impuesto a las ganancias	69
NIC 16	Propiedades, planta y equipo	111
NIC 19	Beneficios a los empleados	129
NIIF 9	Instrumentos financieros	176
NIIF 15	Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes	335
NIIF 16	Arrendamientos	387
NIIF 18	Presentación e información a revelar en los estados financieros (desde 2027)	439

© IFRS Foundation. Textos oficiales de las Normas NIIF en español (versión 2024; NIIF 18 emitida en abril de 2024), tal como los publica la Fundación IFRS. Recopilación preparada por Sinergia Capacitación Empresarial Oportuna para sus participantes y lectores. · www.sinergia.ec

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, **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.24 a 2.29]** 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 **[Referencia: párrafo 4, NIC 34]** 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* **[Referencia: Apéndice A (definición de estados financieros consolidados), NIIF 10]** y las que presentan estados financieros separados, de acuerdo con la NIC 27 *Estados Financieros Separados* **[Referencia: párrafo 4 (definición de estados financieros separados), NIC 27]**.

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, **[Referencia: párrafo 16, NIC 32]** 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:

***Políticas contables* se definen en el párrafo 5 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* y se usa en esta Norma con el mismo significado.**

[Referencia: párrafos 117 a 122 y 139V]

Los *estados financieros con propósito general* (denominados "estados financieros") son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

[Referencia:

párrafos FC11 a FC13, Fundamentos de las Conclusiones

párrafos 10 y 11 para un juego completo de estados financieros]

***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) las Interpretaciones CINIIF; y

(d) Interpretaciones SIC.[1]

***Material o con importancia relativa*:**

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica.

[Referencia:

párrafos 29, 30 y 139T

párrafos FC31A a FC13S, Fundamentos de las Conclusiones

***Marco Conceptual* párrafo 2.11]**

[Nota: Documento de Práctica de las NIIF Nº 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa* (Documento de Práctica) proporciona a las entidades que informan guías no obligatorias sobre la realización de juicios sobre materialidad o importancia relativa al preparar los estados financieros con propósito general de acuerdo con las Normas NIIF. El Documento de Práctica no es una guía obligatoria desarrollada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo). No es una Norma. Por ello, no se requiere su aplicación para señalar el cumplimiento con las Normas NIIF]

La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información, individualmente o en combinación con otra información, es material o con importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados como un todo.

La información se ensombrece si se comunica de forma que hubiera tenido un efecto similar para los usuarios principales de los estados financieros que la omisión o expresión inadecuada de esa información. Ejemplos de circunstancias que pueden dar lugar a que información material o con importancia relativa esté siendo ensombrecida son los siguientes:

(a) la información con respecto a una partida material o con importancia relativa u otro suceso se revela en los estados financieros, pero el lenguaje usado es vago o poco claro;

(b) la información con respecto a una partida material o con importancia relativa, transacción u otro suceso está dispersa por los estados financieros;

(c) partidas diferentes, transacciones u otros sucesos se agregan inapropiadamente;

(d) partidas similares, transacciones u otros sucesos se desagregan inapropiadamente; y

(e) la comprensibilidad de los estados financieros se reduce como resultado de ocultar información material o con importancia relativa dentro de información no significativa, en la medida en que los usuarios principales no puedan determinar qué información es material o tiene importancia relativa.

La evaluación de si la información podría razonablemente esperarse que influya en las decisiones tomadas por los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad que informa requiere que una entidad considere las características de los usuarios a la vez que considera también las circunstancias propias de la entidad.

Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales no tienen la posibilidad de requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben confiar en los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los usuarios principales a quienes se dirigen los estados financieros con propósito general. Los estados financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

***Las notas* [Referencia: párrafos 112 a 138] contienen información añadida a la que se presenta en el estado de situación financiera [Referencia: párrafos 54 a 80A], estado (estados) del resultado del**

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

 © IFRS Foundation

periodo y otro resultado integral [Referencia: párrafos 81 a 105], estado de cambios en el patrimonio [Referencia: párrafos 106 a 110] y estado de flujos de efectivo [Referencia: párrafo 111]. 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.

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. [Referencia: párrafos 90 a 96]**

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*); **[Referencia: párrafos 39 y 42, NIC 16]**

(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*);**[Referencia: párrafos 32, 37 y 38 a 49, NIC 21]**

(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); **[Referencia: párrafo 6.2.4(a), NIIF 9]**

(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); **[Referencia: párrafo 6.2.4(b), NIIF 9]**

(i) gastos e ingresos financieros por seguros de contratos emitidos dentro del alcance de la NIIF 17 *Contratos de Seguro* excluidos del resultado del periodo cuando los gastos o ingresos financieros por seguros se desglosan para incluir en el resultado del periodo un importe determinado por una asignación sistemática aplicando el párrafo 88(b) de la NIIF 17, o por un importe que elimina las asimetrías contables con los gastos o ingresos financieros por seguros, aplicando el párrafo 89(b) de la NIIF 17; y

(j) los gastos o ingresos financieros por seguros por contratos de reaseguro mantenidos excluidos del resultado del periodo cuando los gastos o ingresos financieros por reaseguros totales se desglosan para incluir en el resultado de periodo un importe determinado por una asignación sistemática aplicando el párrafo 88(b) de la NIIF 17.

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.

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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.12 a 1.14]** y del rendimiento financiero **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.15 a 1.19]** de una entidad. El objetivo de los estados financieros **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafo 3.2 y *Marco Conceptual* párrafos FC3.3 y FC3.4, Fundamentos de las Conclusiones]** es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo **[Referencia: párrafo 6, NIC 7]** de una entidad, que sea útil **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafo 2.4]** a una amplia variedad de usuarios **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** para tomar decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.22 y 1.23 y *Marco Conceptual* párrafos FC1.32 y FC1.40, Fundamentos de las Conclusiones]** Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de una entidad:

(a) activos;

(b) pasivos;

(c) patrimonio; **[Referencia: párrafo 16, NIC 32]**

(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; **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafo 1.21]** y

(f) flujos de efectivo. **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafo 1.20]**

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.

Conjunto completo de estados financieros[E1]

E1 [IFRIC® *Update*—mayo de 2014, Decisión de Agenda, “NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*—cuestiones relacionadas con la aplicación de la NIC 1”

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclarar la aplicación de algunos requerimientos de presentación de la NIC 1. Quien envió la solicitud expresó su preocupación por que la ausencia de definiciones en la NIC 1 y la falta de guías de implementación proporcionan una flexibilidad significativa que podría afectar la comparabilidad y comprensibilidad de los estados financieros. Éste proporcionó ejemplos en las siguientes áreas:

(a) presentación de gastos por función;

(b) presentación de partidas adicionales, encabezamientos y subtotales;

(c) presentación de estados o columnas adicionales en los estados principales; y

(d) aplicación de los requerimientos de materialidad o importancia relativa y agregación.

El Comité de Interpretaciones observó que un juego completo de estados financieros consta de partidas reconocidas y medidas de acuerdo con las NIIF.

El Comité de Interpretaciones destacó que la NIC 1 aborda requerimientos generales para la

 © IFRS Foundation

presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requerimientos mínimos sobre su contenido. También destacó que aunque la NIC 1 permite flexibilidad en la presentación, también incluye varios principios para presentación y contenido de los estados financieros, así como requerimientos más detallados. Estos principios y requerimientos más detallados pretenden limitar la flexibilidad de forma que los estados financieros presenten información que sea relevante, fiable, comparable y comprensible.

El Comité de Interpretaciones observó que los reguladores de valores, así como algunos miembros del Comité de Interpretaciones, estaban preocupados por la presentación de información en los estados financiero no determinada de acuerdo con las NIIF. En concreto les preocupaban los casos en que esta información se presenta en el cuerpo de los estados principales. El Comité de Interpretaciones destacó que sería beneficioso si la Iniciativa de Información a Revelar del IASB considerase las guías que deben darse para la presentación de información no requerida de acuerdo con las NIIF.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones determinó que no debía proponerse una Interpretación ni una modificación a una Norma y, por consiguiente, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

10 **Un juego completo de estados financieros comprende:**

(a) **un estado de situación financiera al final del periodo;**

[Referencia: párrafos 54 a 80A]

(b) **un estado del resultado y otro resultado integral del periodo;**

[Referencia: párrafos 81A a 105]

(c) **un estado de cambios en el patrimonio del periodo;**

[Referencia: párrafos 106 a 110]

(d) **un estado de flujos de efectivo del periodo;**

[Referencia:

párrafo 111

NIC 7]

(e) **notas, que incluyan un resumen de información sobre políticas contables material o con importancia relativa y otra información explicativa;**

[Referencia: párrafos 112 a 138]

(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 [Referencia: párrafos 54 a 80A] 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.**

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".

[Referencia: párrafos FC14 a FC21, Fundamentos de las Conclusiones]

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.**

[Referencia: párrafos FC54A a FC54G y FC54I, Fundamentos de las Conclusiones]

11 **Una entidad presentará con el mismo nivel de importancia [Referencia: párrafo FC22, Fundamentos de las Conclusiones] todos los estados financieros que forman un juego completo de estados financieros [Referencia: párrafo 10].**

12 [Eliminado]

13 Muchas entidades presentan, fuera de sus estados financieros, **[Referencia: párrafo 10]** 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:

(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.

[Nota: El Documento de Práctica de las NIIF *Comentarios de la Gerencia* proporciona un marco amplio, no vinculante, para la presentación de los comentarios de la gerencia relacionados con estados financieros que han sido preparados de acuerdo con las NIIF.]

14 Muchas entidades también presentan, fuera de sus estados financieros **[Referencia: párrafo 10]**, 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, [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.12 a 1.14] rendimiento financiero [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.15 a 1.19] y los flujos de efectivo [Referencia: *Marco Conceptual* párrafo 1.20 y párrafo 6, NIC 7] de una entidad. Esta presentación razonable requiere la presentación fidedigna [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.12 y 2.13 y *Marco Conceptual* párrafo FC105J, Fundamentos de las Conclusiones] de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 4.1 y 4.2] y los criterios de reconocimiento [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 5.6 a 5.11] de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (*Marco Conceptual*). 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. [Referencia: párrafo 2, NIC 34]

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* **[Referencia: párrafos 7 a 12, NIC 8]**. La NIC 8 establece una jerarquía normativa **[Referencia: párrafos 10 a 12, NIC 8]** 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, **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.6 a 2.11]** fiable,[E2] comparable **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.24 a 2.29]** y comprensible **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.34 a 2.36]**.

(c) Suministre información adicional, siempre que el cumplimiento con los requerimientos especificados por las NIIF resulte insuficiente 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.

E2 [El término "representación razonable", que se utilizó en el *Marco Conceptual* emitido en 2010 y que también se utiliza en la versión revisada del *Marco Conceptual* emitido en 2018, abarca las características principales que el *Marco Conceptual* denominaba "fiabilidad" (consultar *Marco Conceptual* párrafos 2.12 a 2.19 y párrafos FC2.21 a FC2.31, Fundamentos de las Conclusiones y párrafo FC105J, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 1).]

 © IFRS Foundation

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*, [Referencia: párrafo 139S, párrafo FC105H(b), Fundamentos de las Conclusiones y *Marco Conceptual* párrafo 3.2] 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 ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable;**

(c) **el título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza del desacuerdo, 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*, [Referencia: párrafo 139S, párrafo FC105H(b), Fundamentos de las Conclusiones y *Marco Conceptual* párrafo 3.2] junto con el tratamiento alternativo adoptado; y**

(d) **para cada periodo sobre el que se presente información, el impacto financiero de la no aplicación sobre cada partida de los estados financieros que hubiera sido presentada al cumplir 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 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*, [Referencia: párrafo 139S, párrafo FC105H(b), Fundamentos de las Conclusiones y *Marco Conceptual* párrafo 3.2] pero el marco regulatorio prohibiera apartamientos al requerimiento, la entidad reducirá, en la 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 **[Referencia: párrafo 139S, párrafo FC105H(b), Fundamentos de las Conclusiones y *Marco Conceptual* párrafo 3.2]** cuando no representase de una forma fidedigna **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.12 y 2.13]** 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. **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** 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. [Referencia: *Marco Conceptual* párrafo 3.9] 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.[E3] Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros.[E4,E5] 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.

E3 [IFRIC® *Update*, junio de 2021, Decisión de Agenda, «NIC 10 *Hechos Ocurridos después del periodo sobre el que se Informa*—Preparación de los Estados Financieros cuando una Entidad deja de ser un Negocio en Marcha»

El Comité recibió una solicitud sobre la contabilidad aplicada por una entidad que ya no es un negocio en marcha (como se describe en el párrafo 25 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*). En la solicitud se preguntaba si dicha entidad:

a. puede preparar los estados financieros de períodos anteriores sobre la base de un negocio en marcha si lo era en esos períodos y no ha preparado previamente los estados financieros de esos períodos (Pregunta I); y

b. reexpresa la información comparativa para reflejar la base contable utilizada en la preparación de los estados financieros del período actual si anteriormente había emitido estados financieros para el período comparativo sobre la base de negocio en marcha (Pregunta II).

...

Por las razones señaladas anteriormente el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas sobre estos temas al plan de trabajo.

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 14 de la NIC 10.]]

E4 [IFRIC *Update*, julio de 2010, Decisión de Agenda, "Información a revelar sobre el negocio en marcha"

El Comité recibió una solicitud de guías sobre los requerimientos de información a revelar de la NIC 1 con respecto a incertidumbres relacionadas con la capacidad de una entidad de continuar como un negocio en marcha.

La forma en que una entidad aplica los requerimientos de información a revelar del párrafo 25 de la NIC 1 requiere del ejercicio del juicio profesional. El Comité destacó que el párrafo 25 requiere que una entidad revelará "incertidumbres significativas relacionadas con sucesos o condiciones que puedan arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar con un negocio en marcha". El Comité también destacó que para que esta información a revelar sea útil debe identificar que las incertidumbres reveladas pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como un negocio en marcha.

El Comité destacó que la NIC 1 proporciona guías suficientes sobre los requerimientos de revelar información sobre incertidumbres relacionadas con la capacidad de una entidad de continuar como un negocio en marcha y que no se espera diversidad en la práctica. Por ello, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

E5 [IFRIC® *Update*, Julio de 2014, Decisión de Agenda, "NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*— requerimientos de información a revelar relacionados con la evaluación del negocio en marcha"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud pidiendo una aclaración sobre la información a revelar requerida en relación con las incertidumbres significativas relacionadas con sucesos o condiciones que pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de una entidad de continuar como un negocio en marcha.

El Comité de Interpretaciones propuso al IASB que debería realizar una modificación de limitación del alcance para cambiar los requerimientos de información a revelar de la NIC 1 en respuesta a

 © IFRS Foundation

esta cuestión. En su reunión de noviembre de 2013 el IASB analizó la cuestión y consideró las modificaciones propuestas por el personal técnico, pero decidió no proceder con estas modificaciones y eliminar este tema de su agenda. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones eliminó este tema de su agenda.

El personal técnico informó de los resultados de los análisis del IASB al Comité de Interpretaciones. Al considerar esta información sobre la decisión del IASB, el Comité de Interpretaciones analizó una situación en la que la gerencia de una entidad ha considerado sucesos o condiciones que pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Habiendo considerado toda la información relevante, incluyendo la viabilidad y eficacia de los atenuantes previstos, la gerencia concluyó que no existen incertidumbres significativas que requieran revelarse de acuerdo con el párrafo 25 de la NIC 1. Sin embargo, llegar a la conclusión de que no había incertidumbre significativa implicaba hacer un juicio significativo.

El Comité de Interpretaciones observó que el párrafo 122 de la NIC 1 requiere revelar información sobre los juicios realizados aplicando las políticas contables de la entidad y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. El Comité de Interpretaciones también observó que en la circunstancia analizada, los requerimientos de información a revelar del párrafo 122 de la NIC 1 se aplicarían a los juicios realizados para concluir que no se mantiene incertidumbres significativas relacionadas con sucesos o condiciones que puedan arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar 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 que se informa, sin limitarse a dicho periodo. **[Referencia: párrafos 14 a 16, NIC 10]** 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). [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.17 a 1.19]

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 éstas satisfagan las definiciones **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 4.1 y 4.2]** y los criterios de reconocimiento previstos **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 5.6 a 5.17]** para tales elementos en el *Marco Conceptual*.

Materialidad o importancia relativa y agregación de datos

[Referencia: párrafos FC30A a FC30E y FC30J, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

[Referencia: *Marco Conceptual* párrafo 2.11]

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.

[Referencia: párrafos FC30F y FC30G, Fundamentos de las Conclusiones]

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 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.

[Referencia: párrafos FC30H y FC30I, Fundamentos de las Conclusiones]

Compensación

32 Una entidad no compensará activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que así lo requiera [Referencia: por ejemplo, párrafo 42, NIC 32] 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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** 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. **[Referencia: párrafo 47, NIIF 15]** 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, siempre que dicha presentación refleje el fondo de la transacción u otro suceso, compensando los ingresos con los gastos relacionados que genere la misma operación. 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. **[Referencia: párrafo 54, NIC 37]**

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. **[Referencia: párrafos 29 a 31]**

Frecuencia de la información

36 Una entidad presentará un juego completo de estados financieros [Referencia: párrafo 10] (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.

 © IFRS Foundation

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, [Referencia: párrafo 21, NIIF 1] una entidad revelará información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente. Una entidad incluirá información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.6 a 2.11] para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.[E6]

[Referencia: párrafos FC32B y FC105E, Fundamentos de las Conclusiones]

E6 [IFRIC® *Update*, junio de 2005, Decisión de Agenda, "NIC 1 Cifras comparativas para prospectos"

El CINIIF consideró si modificar los requerimientos del párrafo 36 (ahora párrafo 38) de la NIC 1 relacionada con información comparativa, debido a los problemas prácticos percibidos para cumplir con los requerimientos de la UE para prospectos

El CINIIF decidió no añadir el elemento a su agenda porque creía que la cuestión implicaba una diferencia de enfoque entre la NIC 1 y ciertos requerimientos de regulación que no podías resolverse simplemente emitiendo una interpretación de la NIC 1.]

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 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.

[Referencia:

párrafos FC32E y FC32F, Fundamentos de las Conclusiones

párrafo FC89C, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 1]

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 40 [Eliminado]

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.

[Referencia: párrafo FC32D, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

[Referencia: párrafo FC32C, Fundamentos de las Conclusiones]

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 una 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; e

(c) la razón de la reclasificación.

[Referencia: párrafos FC34 a FC36, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

[Referencia: párrafos FC34 a FC36, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

[Referencia: párrafos FC34 a FC36, Fundamentos de las Conclusiones]

44 La NIC 8 establece los ajustes a realizar en la información comparativa requerida, cuando una entidad cambia una política contable **[Referencia: párrafos 14 a 31 y 50 a 53, NIC 8]** o corrige un error. **[Referencia: NIC 8, párrafos 41 a 53]**

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; [Referencia: párrafos 7 a 13, NIC 8] o

(b) una NIIF requiera un cambio en la presentación.

 © IFRS Foundation

[Referencia: párrafo FC76D, Fundamentos de las Conclusiones]

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[E7] y más relevante **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.6 a 2.11]** para los usuarios **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** de los estados financieros, y la nueva estructura tenga visos de continuidad, de modo que la comparabilidad **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.24 a 2.29]** no quede perjudicada. Cuando se realicen estos cambios en la presentación, una entidad reclasificará su información comparativa **[Referencia: párrafos 38 a 41]** de acuerdo con los párrafos 41 y 42.

E7 [El término "representación razonable", que se utilizó en el *Marco Conceptual* emitido en 2010 y que también se utiliza en la versión revisada del *Marco Conceptual* emitido en 2018, abarca las características principales que el *Marco Conceptual* denominaba "fiabilidad" (consultar *Marco Conceptual* párrafos 2.12 a 2.19 y párrafos FC2.21 a FC2.31, Fundamentos de las Conclusiones y párrafo FC105J, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 1).]

Estructura y contenido[E8]

E8 [IFRIC® *Update*—mayo de 2014, Decisión de Agenda, "NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*—cuestiones relacionadas con la aplicación de la NIC 1"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclarar la aplicación de algunos requerimientos de presentación de la NIC 1. Quien envió la solicitud expresó su preocupación por que la ausencia de definiciones en la NIC 1 y la falta de guías de implementación proporcionan una flexibilidad significativa que podría afectar la comparabilidad y comprensibilidad de los estados financieros. Éste proporcionó ejemplos en las siguientes áreas:

(a) presentación de gastos por función;

(b) presentación de partidas adicionales, encabezamientos y subtotales;

(c) presentación de estados o columnas adicionales en los estados principales; y

(d) aplicación de los requerimientos de materialidad o importancia relativa y agregación.

El Comité de Interpretaciones observó que un juego completo de estados financieros consta de partidas reconocidas y medidas de acuerdo con las NIIF.

El Comité de Interpretaciones destacó que la NIC 1 aborda requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requerimientos mínimos sobre su contenido. También destacó que aunque la NIC 1 permite flexibilidad en la presentación, también incluye varios principios para presentación y contenido de los estados financieros, así como requerimientos más detallados. Estos principios y requerimientos más detallados pretenden limitar la flexibilidad de forma que los estados financieros presenten información que sea relevante, fiable, comparable y comprensible.

El Comité de Interpretaciones observó que los reguladores de valores, así como algunos miembros del Comité de Interpretaciones, estaban preocupados por la presentación de información en los estados financiero no determinada de acuerdo con las NIIF. En concreto les preocupaban los casos en que esta información se presenta en el cuerpo de los estados principales. El Comité de Interpretaciones destacó que sería beneficioso si la Iniciativa de Información a Revelar del IASB considerase las guías que deben darse para la presentación de información no requerida de acuerdo con las NIIF.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones determinó que no debía proponerse una Interpretación ni una modificación a una Norma y, por consiguiente, decidió no añadir esta cuestión a su agenda. [En diciembre de 2014, el Consejo emitió "*Iniciativa sobre Información a Revelar*—Modificaciones a la NIC 1" que realizaba un número de cambios en la NIC 1, incluyendo la introducción de los párrafos 30A, 55A, 85A y 85B]]

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 se especifique lo contrario **[Referencia: por ejemplo, párrafos 54 y 82]** o en otra NIIF **[Referencia: por ejemplo, párrafo 66, NIC 33]** 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 [Referencia: párrafo 53] 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 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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.34 a 2.36]** 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));

(da) carteras de contratos dentro del alcance de la NIIF 17 que son activos, desglosados como requiere el párrafo 78 de la NIIF 17;

(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;

 © IFRS Foundation

(j) **el total de activos clasificados como mantenidos para la venta [Referencia: párrafos 6 a 14 de la NIIF 5] 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)];**

(ma) **carteras de contratos dentro del alcance de la NIIF 17 que son pasivos, desglosados como requiere el párrafo 78 de la NIIF 17;**

(n) **pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*;[E9]**

(o) **pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12; [Referencia: nota al pie del párrafo 54(n)]**

(p) **pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;**

(q) **participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio; y**

(r) **capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.**

[Referencia: párrafos FC38A a FC38E y FC30A a FC30D, Fundamentos de las Conclusiones]

E9 **[IFRIC® *Update*, septiembre de 2019, Decisión de Agenda, «NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*—Presentación de Pasivos o Activos Relacionados con Tratamientos Impositivos Inciertos»**

El Comité recibió una solicitud sobre la presentación de pasivos o activos relacionados con tratamientos impositivos inciertos reconocidos aplicando la CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* (pasivos o activos impositivos inciertos. La solicitud preguntaba si se requiere que una entidad presente en su estado de situación financiera los pasivos impositivos inciertos como pasivos por impuestos corrientes (o diferidos) o, en su lugar, puede presentar estos pasivos dentro de otra partida de los estados financieros tal como provisiones. Una cuestión similar podría surgir con respecto a los activos por impuestos inciertos.

Las definiciones de la NIC 12 de pasivos o activos por impuestos corrientes o impuestos diferidos.

Cuando existe incertidumbre sobre los tratamientos del impuesto a las ganancias, el párrafo 4 de la CINIIF 23 requiere que una entidad «reconocerá y medirá su activo o pasivo por impuestos diferidos o corrientes aplicando los requerimientos de la NIC 12 sobre la base de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales determinadas aplicando la CINIIF 23». El párrafo 5 de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* define:

a. Impuesto corriente como la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo; y

b. pasivos (o activos) por impuestos diferidos como los importes del impuesto a las ganancias pagaderos (o recuperables) en periodos futuros con respecto a las diferencias temporarias imponibles (deducibles) y, en el caso de activos por impuestos diferidos, la compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados.

Por consiguiente, el Comité observó que los pasivos o activos impositivos inciertos reconocidos aplicando la CINIIF 23 son pasivos (o activos) por impuestos corrientes como se definen en la NIC 12 o pasivos o activos por impuestos diferidos como se definen en la NIC 12.

Presentación de los pasivos (o activos) por impuestos inciertos

Ni la NIC 12 ni la CINIIF 23 contienen requerimientos sobre la presentación de pasivos o activos por impuestos inciertos. Por ello, se aplican los requerimientos de presentación de la NIC 1. El párrafo 54 de la NIC 1 señala que «el estado de situación financiera incluirá las partidas de los estados financieros que presenten: …(n) pasivos y activos por impuestos corrientes, como se definen en la NIC 12... ».

El párrafo 57 de la NIC 1 señala que el párrafo 54 «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». El párrafo 29 requiere que una entidad «presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa».

Por consiguiente, el Comité concluyó que, aplicando la NIC 1 se requiere que una entidad presente los pasivos por impuestos inciertos como pasivos por impuestos corrientes [párrafo 54(n)] o pasivos por impuestos diferidos [párrafo 54(o)]; y los activos por impuestos inciertos como activos por impuestos corrientes [párrafo 54(n)] o activos por impuestos diferidos [párrafo 54(o)].

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la presentación de los pasivos y activos por impuestos inciertos. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

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 [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.6 a 2.11] para comprender su situación financiera.[E10]**

[Referencia:

párrafos 77 y 78

párrafos FC38A a FC38C, Fundamentos de las Conclusiones]

E10 **[IFRIC® *Update*, diciembre de 2020, Decisión de Agenda, «Acuerdos de Financiación de la Cadena de suministro—Factoraje Inverso»**

El Comité recibió una solicitud sobre acuerdo de factoraje inverso. Concretamente, la solicitud preguntaba:

a. la forma en que una entidad presenta pasivos a pagar por bienes o servicios recibidos cuando las facturas relacionadas son parte de un acuerdo de factoraje inverso; y

b. qué información se requiere que una entidad revele sobre acuerdos de factoraje inverso en sus estados financieros.

En un acuerdo de factoraje inverso, una institución financiera se compromete a pagar los importes que una entidad debe a los proveedores de la misma y la entidad se compromete a pagar a la institución financiera en la misma fecha en que se paga a los proveedores, o en una fecha posterior.

Presentación en el estado de situación financiera

La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* especifica la forma en que se requiere que una entidad presente sus pasivos en el estado de situación financiera.

El párrafo 54 de la NIC 1 requiere que una entidad presente las «cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar» por separado de otros pasivos financieros. Las «cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar» son suficientemente diferentes en naturaleza o función de otros pasivos financieros como para justificar una presentación separada (párrafo 57 de la NIC 1). El párrafo 55 de la NIC 1requiere que una entidad presente partidas adicionales (incluyendo la desagregación de las partidas de los estados financieros enumeradas en el párrafo 54) cuando su presentación es relevante para comprender la posición financiera de la entidad. Por consiguiente, se requiere que una entidad determine si presentar los pasivos que son parte de un acuerdo de factoraje inverso:

a. dentro de cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar;

b. dentro de otros pasivos financieros; o

c. como una partida separada de otras partidas en su estado de situación financiera.

El párrafo 11(a) de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* señala que «las cuentas comerciales por pagar son pasivos a pagar por bienes o servicios que han sido recibidos o suministrados y y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor». El párrafo 70 de la NIC 1 explica que «algunos pasivos corrientes, tales como las cuentas comerciales por pagar...son parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad». Por ello, el Comité concluyó que una entidad presenta un pasivo financiero como una cuenta comercial por pagar solo cuando:

a. representa un pasivo a pagar por bienes o servicios;

b. está facturada o acordada formalmente con el proveedor; y

c. es parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad.

El párrafo 29 de la NIC 1 requiere que una entidad «presente por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no sean materiales o no tengan importancia relativa».

 © IFRS Foundation

El párrafo 57 se añadirán otras partidas en el estado de situación financiera 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. Por consiguiente, el Comité concluyó que, aplicando la NIC 1, una entidad presentará los pasivos que son parte de un acuerdo de factoraje inverso:

a. Como parte de las «cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar» solo cuando dichos pasivos tengan una naturaleza y función similar a las cuentas comerciales por pagar—por ejemplo, cuando esos pasivos son parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad.

b. Por separado, cuando el tamaño, naturaleza o función de los pasivos hace la presentación por separado relevante para una comprensión de la situación financiera de la entidad. Al evaluar si se requiere presentar estos pasivos por separado (incluyendo si desagregar las cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar), una entidad considerará los importes, naturaleza y calendario de dichos pasivos (párrafos 55 y 58 de la NIC 1).

El Comité observó que una entidad que evalúa si presentar por separado los pasivos que son parte de un acuerdo de factoraje inverso podría considerar factores que incluyan, por ejemplo:

a. Si se proporciona una garantía adicional como parte del acuerdo que no se proporcionaría sin el acuerdo.

b. La medida en que las condiciones de los pasivos que son parte del acuerdo difieren de las condiciones de las cuentas comerciales por pagar de la entidad que no son parte del acuerdo.

Baja en cuentas de un pasivo financiero

Una entidad evaluará si y cuándo dar de baja en cuentas un pasivo que es (o pasa a ser) parte de un acuerdo de factoraje inverso aplicando los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

Una entidad que da de baja en cuentas una cuenta comercial por pagar a un proveedor y reconoce un pasivo financiero nuevo con una institución financiera aplicará la NIC 1 al determinar cómo presentar ese pasivo nuevo en su estado de situación financiera (véase «Presentación en el estado de situación financiera»).

...

Notas a los estados financieros

...

Una entidad aplicará el juicio al determinar si proporcionar información a revelar adicional en las notas sobre el efecto de los acuerdos de factoraje inverso en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. El Comité observó que:

a. La evaluación de la forma de presentar los pasivos y flujos de efectivo relacionados con los acuerdos de factoraje inverso podría implican juicio profesional. Una entidad revelará los juicios que ha realizado la gerencia a este respecto si se encuentran entre los juicios realizados que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros (párrafo 122 de la NIC 1).

b. Los acuerdos de factoraje inverso podrían tener un efecto material o con importancia relativa sobre los estados financieros de una entidad. Una entidad proporcionará información sobre los acuerdos de factoraje inverso en sus estados financieros en la medida en que esta información sea relevante para la comprensión de cualquiera de los estados financieros (párrafo 112 de la NIC 1).

El Comité destaco que la realización de juicios de materialidad o importancia relativa implica consideraciones cuantitativas y cualitativas.

...

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la presentación de los pasivos que son parte de los acuerdos de factoraje inverso, la presentación de los flujos de efectivo relacionados, y la información a revelar en las notas sobre, por ejemplo, los riesgos de liquidez que surgen en estos acuerdos. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas sobre estos temas al plan de trabajo.]

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.

[Referencia: párrafos FC38F y FC38G, Fundamentos de las Conclusiones]

56 Cuando una entidad presente en el estado de situación financiera los activos clasificados en corrientes o no corrientes, [Referencia: párrafos 60 a 68] y los pasivos en corrientes o no corrientes [Referencia: párrafos 69 a 76] como clasificaciones separadas 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; **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.12 a 1.14]** 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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 6.4 a 6.22]** 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 **[Referencia: párrafo 37, NIC 16]** pueden contabilizarse al costo histórico **[Referencia: párrafo 30, NIC 16]** o por sus importes revaluados **[Referencia: párrafo 31, NIC 16]** de acuerdo con la NIC 16.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

60 Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 66–76B, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información que sea fiable[E11] y más relevante. Cuando se aplique esa excepción, una entidad presentará todos los activos y pasivos ordenados atendiendo a su liquidez.

E11 [El término "representación razonable", que se utilizó en el *Marco Conceptual* emitido en 2010 y que también se utiliza en la versión revisada del *Marco Conceptual* emitido en 2018, abarca las características principales que el *Marco Conceptual* denominaba "fiabilidad" (consultar *Marco Conceptual* párrafos 2.12 a 2.19 y párrafos FC2.21 a FC2.31, Fundamentos de las Conclusiones y párrafo FC105J, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 1).]

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, **[Referencia: párrafo 68]** 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.

 © IFRS Foundation

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[E12] y más relevante **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.6 a 2.11]** 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 **[Referencia: párrafo 68]**.

E12 [El término "representación razonable", que se utilizó en el *Marco Conceptual* emitido en 2010 y que también se utiliza en la versión revisada del *Marco Conceptual* emitido en 2018, abarca las características principales que el *Marco Conceptual* denominaba "fiabilidad" (consultar *Marco Conceptual* párrafos 2.12 a 2.19 y párrafos FC2.21 a FC2.31, Fundamentos de las Conclusiones y párrafo FC105J, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 1).]

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[E13] y más relevante. **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.6 a 2.11]** La necesidad de mezclar las bases de presentación podría aparecer cuando una entidad realice actividades diferentes.

E13 [El término "representación razonable", que se utilizó en el *Marco Conceptual* emitido en 2010 y que también se utiliza en la versión revisada del *Marco Conceptual* emitido en 2018, abarca las características principales que el *Marco Conceptual* denominaba "fiabilidad" (consultar *Marco Conceptual* párrafos 2.12 a 2.19 y párrafos FC2.21 a FC2.31, Fundamentos de las Conclusiones y párrafo FC105J, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 1).]

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 NIIF 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 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;[E14]

[Referencia: párrafo 68]

(b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;

[Referencia: párrafo 68]

(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.[E15]

Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

E14 [IFRIC® *Update*, junio de 2005, Decisión de Agenda, "NIC 1 Ciclo normal de operaciones"

El CINIIF consideró una cuestión con respecto a la clasificación de los activos corrientes y no corrientes por referencia al ciclo normal de operaciones de una entidad. Se le preguntó si las guías del párrafo 57(a) [ahora el párrafo 66(a)] de la NIC 1 eran aplicables solo si una entidad tenía un ciclo de operaciones predominante. Esto es particularmente relevante para inventarios de conglomerados que, sobre la base de una interpretación limitada de la redacción, podrían siempre tener que referirse al criterio de doce meses del párrafo 57(c) [ahora el párrafo 66(c)] de la NIC 1 en lugar del criterio del ciclo de operaciones.

El CINIIF decidió no considerar más la cuestión porque, en su opinión, estaba claro que la redacción debe interpretarse tanto en singular y como en plural y que era la naturaleza de los inventarios en relación con el ciclo de operaciones lo que era relevante para la clasificación. Además, si se mantienen inventarios de ciclos diferentes, y era significativa para la comprensión de los lectores de la situación financiera de una entidad, el requerimiento general del párrafo 71

(ahora párrafo 57) de la NIC 1 ya requería revelar información adicional.]

E15 [IFRIC® *Update*—marzo de 2022, Decisión de Agenda, «NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*—Depósitos a la vista con restricciones de uso derivados de un contrato con un tercero»

El Comité recibió una solicitud sobre si una entidad incluye un depósito a la vista como componente del efectivo y los equivalentes al efectivo en sus estados de flujos de efectivo y situación financiera cuando el depósito a la vista está sujeto a restricciones contractuales de uso acordadas con un tercero.

…

El Comité llegó a la conclusión de que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si debe incluir los depósitos a la vista sujetos a restricciones contractuales de uso acordadas con un tercero como un componente del efectivo y los equivalentes al efectivo en sus estados de flujos de efectivo y situación financiera. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 6 de la NIC 7.]]

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.

[Referencia: párrafos FC38H a FC38K, Fundamentos de las Conclusiones]

Pasivos corrientes

[Referencia: párrafos FC39 a FC48H, Fundamentos de las Conclusiones]

69 Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

(a) espera liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación;

[Referencia: párrafos 70, 76A y 76B]

(b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación;

[Referencia: párrafo 71]

(c) debe liquidarse el pasivo dentro de los doce meses siguientes al periodo de presentación; o

[Referencia: párrafos 71, 72, 76A y 76B]

(d) no tiene el derecho incondicional al final del periodo sobre el que se informa de diferir la liquidación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a este periodo.

[Referencia:

párrafos 72A a 76ZA

párrafo FC38P, Fundamentos de las Conclusiones]

Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

Ciclo normal de operación [párrafo 69(a)]

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

 © IFRS Foundation

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.

Mantenido principalmente con el propósito de negociar [párrafo 69(b)] o que debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes [párrafo 69(c)]

71 Otros tipos de pasivos corrientes no son liquidados como parte del ciclo normal de operaciones, 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 de mantenidos para negociar de acuerdo con la NIIF 9, los sobregiros bancarios, la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos por 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 72A–75.

[Referencia: párrafos FC38H a FC38K, Fundamentos de las Conclusiones]

72 Una entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo de presentación, incluso si:

(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.

[Referencia: párrafos 3 a 7, NIC 10]

Derecho a diferir la liquidación al menos por doce meses [párrafo 69(d)]

[Referencia: párrafos FC39 a FC48EF, Fundamentos de las Conclusiones]

72A El derecho de una entidad a diferir la liquidación de un pasivo por al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa debe tener fundamento y, como ilustran los párrafos 72B a 75, debe existir al final del periodo sobre el que se informa.

72B El derecho de una entidad a diferir la liquidación de un pasivo derivado de un acuerdo de préstamo durante al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa puede estar sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones especificadas en dicho acuerdo de préstamo (en adelante, "condiciones pactadas"). A efectos de la aplicación del párrafo 69(d), estas condiciones pactadas:

(a) Afectan la evaluación sobre la existencia de ese derecho al final del periodo sobre el que se informa—como se ilustra en los párrafos 74 y 75—si se requiere que la entidad cumpla la condición pactada al final de del periodo sobre el que se informa o antes. Este tipo de condición pactada afecta a la existencia del derecho al final del periodo sobre el que se informa, incluso si el cumplimiento de la condición pactada se evalúa solo después del periodo sobre el que se informa (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad al final del periodo sobre el que se informa, pero cuyo cumplimiento se evalúa solo después de este periodo.

(b) No afecta la existencia de ese derecho al final del periodo sobre el que se informa si se requiere que la entidad cumpla la condición pactada sólo después de este periodo (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad seis meses después del final de dicho periodo).

[Referencia: párrafo 76ZA]

73 Si una entidad tiene el derecho, al final del periodo sobre el que se informa, de renovar una obligación por, al menos, los doce meses siguientes después del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no corriente, incluso si, en otro caso, venciera en un período más corto. Si la entidad no tiene ese derecho, no tendrá en cuenta la refinanciación potencial y la obligación se clasificará como corriente.

74 Cuando una entidad infrinja una pactada 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, **[Referencia: párrafos 3 a 7, NIC 10]** 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 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.

75A La clasificación de un pasivo no se verá afectada por la probabilidad de que la entidad ejerza su derecho a diferir la liquidación del pasivo por al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa. Si un pasivo cumple los criterios del párrafo 69 para su clasificación como no corriente, se clasificará como no corriente, incluso si la gerencia pretende o espera que la entidad liquide el pasivo dentro de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa, o incluso si la entidad liquida el pasivo entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha en que se autorizan los estados financieros para su publicación. Sin embargo, en cualquiera de esas circunstancias, la entidad podría necesitar revelar información sobre el calendario de liquidación para permitir a los usuarios de sus estados financieros comprender el impacto del pasivo sobre la situación financiera de la entidad (véanse los párrafos 17(c) y 76(d)).

76 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, **[Referencia: párrafos 3 a 7, NIC 10]** 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 de un pasivo clasificado como corriente (véase el párrafo 72);

(b) rectificación de la infracción del contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo 74);

(c) concesión, por parte del prestamista, de un periodo de gracia para rectificar la infracción relativa al contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo 75); y

(d) liquidación de un pasivo clasificado como no corriente (véase el párrafo 75A).

76ZA Al aplicar los párrafos 69 a 75, una entidad podría clasificar los pasivos derivados de acuerdos de préstamo como no corrientes cuando el derecho de la entidad a diferir la liquidación de esos pasivos esté sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones pactadas dentro de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa [véase el párrafo 72B(b)]. En estas situaciones, la entidad revelará en las notas información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el riesgo de que los pasivos puedan ser reembolsables en los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa, incluyendo:

(a) información sobre las condiciones pactadas (incluyendo la naturaleza de éstas y cuándo se requiere que la entidad las cumpla) y el importe en libros de los pasivos relacionados.

(b) los hechos y circunstancias, si los hay, que indiquen que la entidad puede tener dificultades para cumplir con las condiciones pactadas—por ejemplo, que la entidad haya actuado durante o después del periodo sobre el que se informa para evitar o reducir una posible infracción. Estos hechos y circunstancias también podrían incluir el que la entidad no hubiera cumplido con las condiciones pactadas si se evaluara su cumplimiento en función de las circunstancias de la entidad al final del periodo sobre el que se informa.

[Nota: Los párrafos 81 a 83 del Documento de Práctica de las NIIF Nº 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa* ofrecen orientaciones no obligatorias sobre la evaluación de la materialidad o importancia relativa de la información sobre las condiciones pactadas.]

Liquidación [párrafos 69(a), 69(c) y 69(d)]

[Referencia: párrafos FC48F a FC48H, Fundamentos de las Conclusiones]

76A A efectos de clasificar un pasivo como corriente o no corriente, el término liquidación se refiere a una transferencia a la contraparte que dé lugar a la extinción del pasivo. La transferencia podría ser de:

(a) efectivo u otros recursos económicos—por ejemplo, bienes o servicios; o

(b) instrumentos de patrimonio propio de la entidad, a menos que se aplique el párrafo 76B.

76B Las condiciones de un pasivo que podrían, a opción de la contraparte, dar lugar a su liquidación mediante la transferencia de instrumentos de patrimonio propio de la entidad no afectan a su clasificación como corriente o no corriente si, aplicando la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, la entidad clasifica la opción como un instrumento de patrimonio, reconociéndolo por

 © IFRS Foundation

separado del pasivo como un componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto. [Referencia: párrafo 28, NIC 32]

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;

[Referencia: párrafo 37, NIC 16]

(b) las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar de clientes comerciales, de partes relacionadas, anticipos y otros importes;

(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; **[Referencia: párrafo 37, NIC 2]**

(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

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.

[Referencia:

párrafos 16E y 16F, NIC 32

párrafos FC6A y FC100A, Fundamentos de las Conclusiones]

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, presentando por separado:**[E16]

(i) **ingresos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo; y**

(ii) **ingresos de actividades ordinarias por seguros (véase la NIIF 17);**

(aa) **ganancias y pérdidas que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado;**

(ab) **gastos del servicio de seguro de contratos emitidos dentro del alcance de la NIIF 17 (véase la NIIF 17);**

(ac) **ingresos o gastos por contratos de reaseguro mantenidos (véase la NIIF 17);**

(b) **costos financieros;**

(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;**

(bb) **gastos o ingresos financieros por seguros de contratos emitidos dentro del alcance de la NIIF 17 (véase la NIIF 17);**

(bc) **ingresos o gastos financieros por contratos de reaseguro mantenidos (véase la NIIF 17);**

(c) **participación en el resultado del periodo de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen por el método de la participación;**

 © IFRS Foundation

(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;**[E17]

(e) [eliminado]

(ea) **un importe único para el total de operaciones discontinuadas (véase la NIIF 5). [Referencia: párrafo 33, NIIF 5]**

(f) a (i) [eliminado]

E16 **[IFRIC® *Update*, marzo de 2018, Decisión de Agenda "Presentación de ingresos por intereses para instrumentos financieros concretos (NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*)"**

El Comité recibió una solicitud sobre el efecto de la modificación consiguiente que realizó la NIIF 9 al párrafo 82(a) de la NIC 1. Dicha modificación consiguiente requiere que una entidad presente por separado, en la sección del resultado del periodo del estado del resultado integral o en el estado del resultado del periodo, los ingresos por intereses calculados usando el método del interés efectivo. La solicitud preguntaba si ese requerimiento afecta la presentación de las ganancias y pérdidas sobre instrumentos derivados que no son parte de una relación de cobertura designada y efectiva (aplicando los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9 o NIC 39 *Instrumentos Financieros:. Reconocimiento y Medición*).

El Apéndice A de la NIIF 9 define el término "método del interés efectivo" y otros términos relacionados. Esos términos relacionados pertenecen a los requerimientos de la NIIF 9 para la medición de los costos amortizados y el modelo de deterioro de valor de la pérdidas crediticias esperadas. En relación con los activos financieros, el Comité observó que el método del interés efectivo es una técnica de medición cuyo propósito es calcular el costo amortizado y asignar el ingreso por intereses a lo largo del periodo de tiempo correspondiente. El Comité también observó que el modelo de deterioro de valor de pérdidas crediticias esperadas de la NIIF 9 es parte de la contabilidad del costo amortizado y está interrelacionado con éste.

El Comité destacó que la contabilidad del costo amortizado, incluyendo los ingresos por intereses calculados usando el método del interés efectivo y las pérdidas crediticias calculadas usando el modelo de deterioro de valor de las pérdidas crediticias esperadas, se aplica solo a activos financieros que se miden posteriormente al costo amortizado o al valor razonable con cambios en otro resultado integral. Por el contrario, la contabilidad del costo amortizado no se aplica a activos financieros que se miden posteriormente a valor razonable con cambios en resultados.

Por consiguiente, el Comité concluyó que el requerimiento del párrafo 82(a) de la NIC 1 para presentar por separado una partida de los estados financieros de ingresos por intereses calculada usando el método del interés efectivo se aplica solo a los activos que se miden posteriormente a costo amortizado o valor razonable con cambios en otro resultado integral (sujeto a cualquier efecto de una relación de cobertura que cumple los requisitos, aplicando los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9 o NIC 39.

El Comité no consideró ningún otro requerimiento de presentación de la NIC 1 ni temas más amplios relacionados con la presentación de otros importes por "intereses" en el estado del resultado integral. Esto es porque la modificación consiguiente que realizó la NIIF 9 al párrafo 82(a) de la NIC 1 no afectó a esos temas. Más específicamente, el Comité no consideró si una entidad podría presentar otros importes por intereses en el estado del resultado integral, además de presentar la partida de los estados financieros de ingresos por intereses requerida por el párrafo 82(a) de la NIC 1.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad aplique el párrafo 82(a) de la NIC 1 y presente por separado, en la sección del resultado del periodo del estado del resultado integral o en el estado de resultado de periodo, los ingresos por intereses calculados usando el método del interés efectivo. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

E17 [IFRIC® *Update*—julio de 2012, Decisión de Agenda, "NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*—Presentación de pagos sobre impuestos distintos a los de las ganancias"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud que pretendía aclarar si los pagos de regalías basados en la producción a realizar a una autoridad fiscal que se reclaman como una asignación contra el beneficio fiscal para el cálculo del impuesto a las ganancias pagadero a otra autoridad fiscal debe presentarse como un gasto de operación o un gasto por impuestos en el estado del resultado integral.

Como base de esta petición, quien envió la solicitud suponía que los pagos por regalías basados en la producción están, en sí mismos, fuera del alcance de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* mientras que el impuesto a las ganancias pagadero a otra autoridad fiscal está dentro del alcance de la NIC 12. Sobre la base de este supuesto, quien envió la petición solicitaba la Comité aclarar si los pagos por regalías basados en la producción pueden verse como pagos anticipados al impuesto a las ganancias por pagar. El Comité utilizó el mismo supuesto al analizar la cuestión.

El Comité observó que la partida de los estados financieros del "gasto fiscal" que se requiere por el párrafo 82(d) de la NIC 1 *Presentación de los Estados Financieros* pretende requerir que una entidad presente impuestos que cumplen la definición de impuesto a las ganancias según la NIC 12. El Comité también destacó que es la base de cálculo determinada por las reglas impositivas correspondientes la que establece si un impuesto cumple la definición de un impuesto a las ganancias. Ni la forma de liquidación de un pasivo por impuestos ni los factores relativos a los receptores del impuesto son un determinante de si una partida cumple la definición.

El Comité, además, destacó que los pagos por regalías basados en la producción no deben tratarse de forma distintas de otros gastos que están fuera del alcance de la NIC 12 los cuales podrían reducir el impuesto a las ganancias por pagar. Por consiguiente, el Comité observó que es inapropiado considerar que los pagos por regalías sean pagos anticipados del impuesto a las ganancias por pagar. Puesto que las regalías basadas en la producción no son impuestos a las ganancias, los pagos por regalías no deben presentarse como un gasto del impuesto a las ganancias en el estado del resultado integral.

El Comité consideró que, a la luz de su análisis de los requerimientos existentes de la NIC 1 y NIC 12, no era necesaria una interpretación y por consiguiente, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

Información a presentar en la sección de otro resultado integral

82A La sección del otro resultado integral presentará partidas por los importes 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.

[Referencia: párrafos FC54A a FC54H, Fundamentos de las Conclusiones]

(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.

[Referencia: párrafos FC54K y FC54L, Fundamentos de las Conclusiones]

83 a 84 [Eliminado]

85 Una entidad presentará partidas adicionales (incluyendo aquellas por desagregación de las partidas enumeradas en el párrafo 82), encabezados y subtotales en el estado (estados), que presente los resultados del periodo y otro resultado integral, cuando dicha presentación sea relevante [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.6 a 2.11] para comprender el rendimiento financiero de la entidad.[E18]

[Referencia:

párrafos 97 y 98

 © IFRS Foundation

párrafo FC38D y, para antecedentes, los párrafos FC38A a FC38C, Fundamentos de las Conclusiones]

E18 [IFRIC® *Update*, enero de 2015, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* y NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*—Ingresos y gastos que surgen de instrumentos financieros con un rendimiento negativo—presentación en el estado del resultado integral»

El Comité de Interpretaciones analizó las ramificaciones del fenómeno económico de las tasas de interés efectivas negativas para la presentación de los ingresos y gastos en el estado del resultado integral.

El Comité de Interpretaciones destacó que el interés resultante de la tasa de interés efectiva negativa sobre un activo financiero no cumple la definición de ingreso por intereses de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* [La NIC 18 ha sido derogada. El párrafo 4.2 del *Marco Conceptual para la Información Financiera* contiene una definición de ingreso], porque refleja una salida bruta, en lugar de una entrada bruta, de beneficios económicos. Por consiguiente, el gasto que surge de un activo financiero debido a una tasa de interés efectiva negativa no debe presentarse como ingreso por intereses, sino en una clasificación de gasto apropiada. El Comité de Interpretaciones destacó que, de acuerdo con los párrafos 85 y 112(c) de la NIC 11 *Presentación de Estados Financieros*, se requiere que la entidad presente información adicional sobre un importe si dicha información es relevante para la comprensión del rendimiento financiero de la entidad o para la comprensión de esta partida.

El Comité de Interpretaciones consideró que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes no era necesaria una interpretación y, por consiguiente, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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.

[Referencia: párrafos FC58A y FC38A a FC38G, Fundamentos de las Conclusiones]

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).

[Referencia: párrafo FC58B, Fundamentos de las Conclusiones]

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) **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafo 2.11]** y la naturaleza y función de las partidas de ingreso y gasto. **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 4.68 a 4.72]** 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 [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 4.68 a 4.72] como partidas extraordinarias en los estados que presenten el resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas.

[Referencia: párrafos FC60 a FC64, Fundamentos de las Conclusiones]

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 **[Referencia: párrafos 41 a 48, NIC 8]** y el efecto de cambios en políticas contables. **[Referencia: párrafos 14 y 31, NIC 8]** Otras NIIF requieren o permiten que componentes de otro resultado integral que cumplen la definición de ingreso o gasto proporcionada por el *Marco Conceptual* se excluyan del resultado (véase el párrafo 7).

Otro resultado integral del periodo

[Referencia: párrafos FC65 a FC68 y FC69 a FC73, Fundamentos de las Conclusiones]

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 [Referencia: párrafos 81 a 105] o en las notas. [Referencia: párrafos 112 a 138]

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.

[Referencia: párrafos FC68A y FC54L, Fundamentos de las Conclusiones]

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. **[Referencia: párrafos 112 a 138]** 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).

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 **[Referencia: párrafos 39 y 42, NIC 16]** 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. **[Referencia: párrafo 6.5.11(d)(i), NIIF 9]**

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 [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 4.68 a 4.72] materiales (tienen importancia relativa), una entidad revelará de forma separada información sobre su naturaleza e importe.

 © IFRS Foundation

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[E19] y más relevante. [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.6 a 2.11]

E19 [El término "representación razonable", que se utilizó en el *Marco Conceptual* emitido en 2010 y que también se utiliza en la versión revisada del *Marco Conceptual* emitido en 2018, abarca las características principales que el *Marco Conceptual* denominaba "fiabilidad" (consultar *Marco Conceptual* párrafos 2.12 a 2.19 y párrafos FC2.21 a FC2.31, Fundamentos de las Conclusiones y párrafo FC105J, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 1).]

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.

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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.6 a 2.11]** 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 ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma requiere que la gerencia seleccione la presentación que sea fiable[E20] y más relevante. **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.6 a 2.11]** 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.

E20 [El término "representación razonable", que se utilizó en el *Marco Conceptual* emitido en 2010 y que también se utiliza en la versión revisada del *Marco Conceptual* emitido en 2018, abarca las características principales que el *Marco Conceptual* denominaba "fiabilidad" (consultar *Marco Conceptual* párrafos 2.12 a 2.19 y párrafos FC2.21 a FC2.31, Fundamentos de las Conclusiones y párrafo FC105J, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 1).]

Estado de cambios en el patrimonio

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

[Referencia: Fundamentos de las Conclusiones párrafos FC37 y FC38]

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 [Referencia: párrafos 14 a 27 y 50 a 53, NIC 8] o reexpresión retroactiva [Referencia: párrafos 41 a 48 y 50 a 53, NIC 8] reconocidos según la NIC 8; [Referencia: párrafo FC74, Fundamentos de las Conclusiones] 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.

[Referencia: párrafos B97 a B99, NIIF 10]

 © IFRS Foundation

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)].**

[Referencia: párrafo FC74A, Fundamentos de las Conclusiones]

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.**

[Referencia: párrafo FC75, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

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. **[Referencia: párrafos 19 a 27 y 50 a 53, NIC 8]** La NIC 8 también requiere que la reexpresión para corregir errores se efectúe retroactivamente, **[Referencia: párrafos 43 a 48 y 50 a 53, NIC 8]** 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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** 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.

[Referencia: párrafo FC76, Fundamentos de las Conclusiones]

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 hará referencia cruzada de cada partida incluida en los estados de situación financiera y del 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.

[Referencia: párrafos FC76D y FC76E, Fundamentos de las Conclusiones]

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 en el (los) 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) información sobre políticas contables material o con importancia relativa (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); **[Referencia: párrafos 86 a 92, 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). **[Referencia: párrafos 31 a 42, NIIF 7]**

[Referencia: párrafos FC76A a FC76F, Fundamentos de las Conclusiones]

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 **[Referencia: párrafo 117]** como una sección separada de los estados financieros.

Información a Revelar sobre Políticas Contables

[Referencia: párrafos FC76H a FC76AB, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

117A La información sobre políticas contables que está relacionada con transacciones, otros sucesos o condiciones que carecen de materialidad o importancia relativa no es importante y, por ello, no necesita revelarse. La información sobre políticas contables podría, no obstante, ser material o tener importancia relativa debido a la naturaleza de las transacciones, otros sucesos o condiciones relacionados, incluso si los importes no son materiales o carecen de importancia relativa. Sin embargo, no toda la información sobre políticas contables relacionada con transacciones, otros sucesos o condiciones materiales o con importancia relativa es, por sí misma, material o con importancia relativa.

[Referencia: párrafos FC76O a FC76Q, Fundamentos de las Conclusiones]

117B La información sobre políticas contables se espera que sea material o que tenga importancia relativa si los usuarios de los estados financieros de una entidad la necesitarían para comprender otra información material o con importancia relativa en esos estados financieros. Por ejemplo, una entidad es probable que considere que la información sobre políticas contables es material o tiene importancia relativa para sus estados financieros si dicha información se relaciona con transacciones, otros sucesos o condiciones que son materiales o tienen importancia relativa y;

(a) la entidad modificó su política contable durante el periodo sobre el que se informa, lo que dio lugar a un cambio material o con importancia relativa en la información de los estados financieros;

 © IFRS Foundation

(b) la entidad eligió la política contable de una o más opciones permitidas por las NIIF—esta situación podría surgir si la entidad eligió medir las propiedades de inversión a costo histórico en lugar de a valor razonable;

(c) la política contable se desarrolló de acuerdo con la NIC 8, en ausencia de una NIIF que fuese aplicable de forma específica;

(d) la política contable se relaciona con un área para la cual se requiere que una entidad realice juicios o supuestos significativos al aplicar una política contable, y revela esos juicios o supuestos de acuerdo con los párrafos 122 y 125; o

(e) la contabilidad requerida para ellos es compleja y los usuarios de los estados financieros de la entidad no comprenderían, en otro caso, dichas transacciones materiales o con importancia relativa, otros sucesos o condiciones—esta situación podría surgir si una entidad aplica más de una NIIF a una clase de transacciones que materiales o tienen importancia relativa.

[Referencia: párrafos FC76O y FC76P y FC76R a FC76S, Fundamentos de las Conclusiones]

117C La información sobre políticas contables que se centra en cómo ha aplicado una entidad los requerimientos de las NIIF a sus propias circunstancias, proporciona información específica sobre la entidad que es más útil a los usuarios de los estados financieros que la información estandarizada o la información que solo duplica o resume los requerimientos de las Normas NIIF.

[Referencia: párrafos FC76O a FC76P, Fundamentos de las Conclusiones]

117D Si una entidad revela información sobre políticas contables que no es material o carece de importancia relativa, esta información no deberá ensombrecer información sobre políticas contables material o con importancia relativa.

[Referencia: párrafo FC76T, Fundamentos de las Conclusiones]

117E La conclusión de una entidad sobre que la información sobre políticas contables no es material o no tiene importancia relativa no afecta a los requerimientos de información a revelar relacionada establecidos en otras NIIF.

[Referencia: párrafo FC76V, Fundamentos de las Conclusiones]

118 a 121 [Eliminado]

[Referencia: párrafo FC76V, Fundamentos de las Conclusiones]

122 Una entidad revelará, junto con información sobre políticas contables material o con importancia relativa o en otras notas, los juicios, diferentes de aquellos que involucren estimaciones (véase el párrafo 125), que la gerencia haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.[E21]

[Referencia: párrafos FC77 y FC78, Fundamentos de las Conclusiones]

E21 [IFRIC® *Update*—noviembre de 2013, Decisión de Agenda, «NIC 19 *Beneficios a los Empleados*—Suposiciones actuariales: tasa de descuento»

El Comité de Interpretaciones analizó una solicitud de guías sobre la determinación de la tasa usada para descontar las obligaciones de beneficios posteriores al empleo. Quien envió la solicitud señaló que:

a. de acuerdo con el párrafo 83 de la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (2011) la tasa de descuento debe determinarse por referencia a los rendimientos de mercado al final del periodo sobre el que se informa sobre "bonos corporativos de alta calidad" (BCAC);

b. la NIC 19 no especifica qué bonos corporativos cumplen los requisitos para ser BCAC;

c. de acuerdo con la práctica pasada predominante, los bonos corporativos cotizados se han considerado habitualmente BCAC si reciben una de las dos calificaciones crediticias más altas dadas por una agencia de calificación crediticia reconocida (por ejemplo "AAA" y "AA"); y

d. debido a la crisis financiera, el número de bonos corporativos calificados como "AAA" o "AA" ha descendido en proporciones que quien envió la solicitud considera significativas.

A la luz de los puntos anteriores, quien envió la petición, preguntaba al Comité de Interpretaciones si los bonos corporativos con calificación crediticia por debajo de la "AA" pueden considerarse que son BCAC.

El Comité de Interpretaciones observó que la NIC 19 no especifica la forma de determinar los rendimientos de mercado de los BCAC y en concreto, qué gradación de bonos debe designarse

como de alta calidad. El Comité de Interpretaciones considera que una entidad debería tener en cuenta las guías de los párrafos 84 y 85 de la NIC 19 (2011) para determinar qué bonos corporativos pueden considerarse que son BCAC. Los párrafos 84 y 85 de la NIC 19 (2011) señalan que la tasa de descuento:

a. refleja el valor temporal del dinero, pero no el riesgo actuarial o de inversión;

b. no refleja el riesgo crediticio específico de la entidad;

c. no refleja el riesgo de que la experiencia futura pueda diferir de las suposiciones actuariales; y

d. refleja la moneda y el calendario estimado de los pagos de los beneficios.

El Comité de Interpretaciones destacó, además, que "alta calidad" como se usa en el párrafo 83 de la NIC 19 refleja un concepto absoluto de calidad crediticia y no un concepto de calidad crediticia que esté relacionado con una población dada de bonos corporativos, que sería el caso, por ejemplo, si el párrafo usara el término "la más alta calidad". Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones observó que el concepto de alta calidad no debe cambiar a lo largo del tiempo. Por consiguiente, una reducción del número de BCAC no debe dar lugar a un cambio en el concepto de alta calidad. El Comité de Interpretaciones no espera que los métodos y técnicas de una entidad para determinar la tasa de descuento, así como para reflejar los rendimientos de los BCAC cambien de forma significativa de un periodo a otro. Los párrafos 83 y 86 de la NIC 19, respectivamente, contienen requerimientos sobre si el mercado de BCAC deja de ser fuerte o si el mercado se mantiene en general fuerte, pero existe un número insuficiente de BCAC a partir de un cierto vencimiento.

El Comité de Interpretaciones también destacó que:

a. los párrafos 144 y 145 de la NIC 19 (2011) requieren que una entidad revele las suposiciones actuariales significativas usadas para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y un análisis de sensibilidad de cada suposición actuarial significativa;

b. la tasa de descuento es habitualmente una suposición actuarial significativa; y

c. una entidad revelará los juicios 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 de acuerdo con el párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*; habitualmente la identificación de la población de BCAC usada como base para determinar la tasa de descuento requiere el uso del juicio, que puede a menudo tener un efecto significativo sobre los estados financieros de la entidad.

El Comité de Interpretaciones analizó esta cuestión en varias reuniones y destacó que la emisión de guías adicionales o el cambio de los requerimientos sobre la determinación de la tasa de descuento sería demasiado amplio para abordarse de una forma eficiente. El Comité de Interpretaciones, por ello, recomienda que esta cuestión debe abordarse en el proyecto de investigación del IASB sobre tasas de descuento. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir estos temas a su agenda.]

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 sustancialmente todos los riesgos y las ventajas significativos inherentes a la propiedad de los activos financieros y, para el arrendador, los activos sujetos a arrendamiento **[Referencia: Apéndice A (definición de arrendamiento), NIIF 16]** se transfieren a otras entidades;

(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 **[Referencia: párrafo 75(c), NIC 40]**.

Causas de incertidumbre en las estimaciones

[Referencia: párrafos FC79 a FC84, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

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 **[Referencia: Apéndice A (definición de mercado activo), NIIF 13]** para un activo o pasivo idéntico. **[Referencia: párrafo 76, NIIF 13]** 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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** 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 previsiones 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. **[Referencia: párrafo 85(b), NIC 37]** La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* requiere que se revelen las suposiciones significativas (incluyendo las técnicas de valoración **[Referencia: párrafos 61 y 62, NIIF 13]** y los datos de entrada **[Referencia: párrafo 67, NIIF 13]**) 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.

[Referencia:

párrafos FC85 a FC97, Fundamentos de las Conclusiones

párrafo GI10, Guía de Implementación]

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; **[Referencia: párrafo FC91, Fundamentos de las Conclusiones]**

(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 **[Referencia: párrafo 11 (definición de un pasivo financiero), NIC 32]** (por ejemplo, algunas formas de deuda subordinada). Otras excluyen del capital a algunos componentes del patrimonio **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafo 4.63 y párrafo 11 (definición de instrumento de 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.

[Referencia: párrafo FC96, Fundamentos de las Conclusiones]

(e) cuando la entidad no haya cumplido con alguno de estos requerimientos externos de capital impuestos, las consecuencias de este incumplimiento.

[Referencia:

párrafo FC96, Fundamentos de las Conclusiones

párrafo GI11, Guía de Implementación]

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 **[Referencia: párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36, *Marco Conceptual*]** la entidad revelará información separada sobre cada requerimiento de capital al que esté sujeta.

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):

 © IFRS Foundation

(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.

[Referencia: párrafos FC6A y FC100B, Fundamentos de las Conclusiones]

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, [Referencia: párrafos 3 a 7, NIC 10] 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.

[Referencia: párrafo FC100B, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

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*.

[Referencia: párrafo FC74, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 32]

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 período que comience con anterioridad, revelará este hecho.

139D [Eliminado]

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 a 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 las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.

[Referencia: párrafos FC105A y FC105B, Fundamentos de las Conclusiones]

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 aplicase 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. **[Referencia: párrafo FC105C, Fundamentos de las Conclusiones]** 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. **[Referencia: párrafos FC105D a FC105F, Fundamentos de las Conclusiones]**

139Q La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 123. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

139R La NIIF 17, emitida en mayo de 2017, modificó los párrafos 7, 54 y 82. *Modificaciones a la NIIF 17*, emitida en junio de 2020, modificó adicionalmente el párrafo 54. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 17.

139S *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*, emitida en 2018 modificó los párrafos 7, 15, 19, 20, 23, 24, 28 y 89. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*. Una entidad aplicará las modificaciones a la NIC 1 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicara costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará las modificaciones a la NIC 1 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

139T *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 7 de la NIC 1, y el párrafo 5 de la NIC 8, y eliminó el párrafo 6 de la NIC 8. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

[Referencia: párrafo FC13T, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

139U *Clasificación de Pasivos como Corrientes o No corrientes*, emitida en enero de 2020 modificó los párrafos 69, 73, 74 y 76 y añadió los párrafos 72A, 75A, 76A y 76B. Una entidad aplicará esas modificaciones para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2024 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones para un periodo anterior a la emisión de *Pasivos no Corrientes con Condiciones Pactadas* (véase el párrafo 139W), también aplicará *Pasivos no Corrientes con Condiciones Pactadas* para ese periodo. Si una entidad aplica *Clasificación de Pasivos como Corrientes o No corrientes* para un periodo anterior, la entidad revelará ese hecho.

[Referencia: párrafos FC105FA a FC105FC y FC105FE, Fundamentos de las Conclusiones]

139V *Información a Revelar sobre Políticas Contables*, emitida en febrero de 2021, modificó los párrafos 7, 10, 114, 117 y 122 y añadió los párrafos 117A a 117E y eliminó los párrafos 118, 119 y 121. También modificó el Documento de Práctica de las NIIF Nº2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa*. Una entidad aplicará las modificaciones a la NIC 1 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

[Referencia: párrafo FC76AB, Fundamentos de las Conclusiones]

139W *Pasivos no Corrientes con Condiciones Pactadas*, emitida en octubre de 2022, modificó los párrafos 60, 71, 72A, 74 y 139U y añadió los párrafos 72B, y 76ZA. Una entidad aplicará:

(a) La modificación del párrafo 139U, inmediatamente después de la emisión de *Pasivos no Corrientes con Condiciones Pactadas*.

(b) Todas las demás modificaciones para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2024 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica estas modificaciones para un periodo anterior, la entidad también aplicará *Clasificación de Pasivos como Corriente o No Corriente* para ese periodo. Si una entidad aplica *Pasivos no Corrientes con Condiciones Pactadas* a periodos anteriores, revelará este hecho.

[Referencia: párrafos FC105FD a FC105FF, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

Norma Internacional de Contabilidad 2
Inventarios

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo **[Referencia: párrafos 23 a 27]** que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Alcance

2 Esta Norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a:

(a) [eliminado]

(b) los instrumentos financieros (véanse las NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y NIIF 9 *Instrumentos Financieros*); y

(c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección [Referencia: párrafo 13, NIC 41] (véase la NIC 41 *Agricultura*).

3 Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:

[Referencia: párrafos FC6 a FC8, Fundamentos de las Conclusiones]

(a) Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores industriales. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.

(b) Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.

4 Los inventarios a que se ha hecho referencia en el párrafo 3(a) se miden por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

5 Los intermediarios que comercian son aquellos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Definiciones

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

***Inventarios* son activos:**

(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;[E1, E2]

(b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o

(c) en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.[E3]

Valor neto realizable **es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.[E4] [Referencia: párrafos 28 a 33]**

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*).**

E1 [IFRIC® *Update*, marzo de 2017, Decisión de Agenda, "*Préstamos de materias primas cotizadas*"

El Comité recibió una solicitud sobre cómo contabilizar una transacción de préstamo de una materia prima cotizada. Concretamente, la transacción es una en la que un banco toma prestado oro de un tercero (Contrato 1) y después presta ese oro a un tercero diferente en los mismos términos y por una comisión superior (Contrato 2). El banco realiza dos contratos considerando conjuntamente uno con otro, pero los contratos no están vinculados—es decir, el banco negocia los contratos de forma independiente uno de otro. En cada contrato, el prestatario obtiene la titularidad legal del oro al comienzo y tiene la obligación de devolver oro al final del contrato, oro de la misma calidad y en la misma cantidad que lo recibió. A cambio del préstamo del oro, cada prestatario paga una comisión al respectivo prestamista a lo largo del término del contrato, pero no hay flujos de efectivo al comienzo de éste.

Se preguntó al Comité si, por el término de los dos contratos, el banco que toma prestado y después presta el oro reconoce:

a. un activo que representa el oro (o el derecho a recibir oro); y

b. un pasivo que representa la obligación de entregar oro.

El Comité observó que la transacción concreta de la solicitud puede no quedar claramente incluida dentro del alcance de ninguna Norma NIIF. [*El Comité observó, sin embargo, que se aplicarían Normas NIIF concretas a otras transacciones que involucren materias primas cotizadas (por ejemplo, la compra de materias primas cotizadas para uso en el proceso productivo de una entidad, o la venta de materias primas cotizadas a clientes).*] En ausencia de una Norma que específicamente se aplique a una transacción, una entidad utilizará los párrafos 10 y 11 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* al desarrollar y aplicar una política contable a la transacción. Al hacerlo así, el párrafo 11 de la NIC 8 requiere que una entidad considere:

a. si existen requerimientos en las Normas NIIF que traten de cuestiones similares y relacionadas; y, si no;

b. la forma de contabilizar la transacción aplicando las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para los activos, pasivos, ingresos y gastos del *Marco Conceptual*.

El Comité destacó que, aplicando el párrafo 10 de la NIC 8 la política de contabilización desarrollada debe dar lugar a información que sea (i) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros; e (ii) fiable—es decir, presente de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad; refleje la esencia económica; y sea neutral, prudente y completa en todos los aspectos significativos. El Comité observó que, al considerar los requerimientos que tratan cuestiones similares y relacionadas, una entidad considerará todos los requerimientos que tratan de cuestiones similares y relacionadas, incluyendo los requerimientos de información a revelar correspondientes.

El Comité también observó que los requerimientos del párrafo 112(c) de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* son relevantes si una entidad desarrolla una política contable aplicando los párrafos 10 y 11 de la NIC 8 para una transacción de préstamo de una materia prima cotizada tal como la descrita en la solicitud. Al aplicar estos requerimientos, una entidad considerará si es necesaria información a revelar adicional para proporcionar información relevante para la comprensión de la contabilización y riesgos asociados con estas transacciones de préstamo de materias primas cotizadas.

El Comité concluyó que no podría resolver la pregunta planteada de forma eficiente dentro de los límites de la Normas NIIF existentes. El amplio espectro de transacciones que involucran materias primas cotizadas significa que cualquier actividad de emisión de normas de alcance restringido sería de utilidad limitada y tendría un alto riesgo de consecuencias imprevistas. Por consiguiente,

 © IFRS Foundation

el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.]

E2 [IFRIC® *Update*—junio de 2019, Decisión de Agenda, «Tenencia de Criptomonedas»

El Comité analizó la forma que se aplican las Normas NIIF a la tenencia de criptomonedas.

El Comité destacó que existe un rango de criptoactivos. A efectos de su análisis, el Comité consideró un subconjunto de criptoactivos con todas las características siguientes a las que esta decisión de agenda hace referencia como una «criptomoneda»:

a. Una moneda digital o virtual registrada en un mayor distribuido que utiliza criptografía para su seguridad.

b. No está emitida por una autoridad jurisdiccional u otra parte.

c. No da lugar a un contrato entre el tenedor y un tercero.

Naturaleza de una criptomoneda

El párrafo 8 de la NIC 38 *Activos Intangibles* define un activo intangible como "un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física".

El párrafo 12 de la NIC 38 señala que un activo es identificable si es separable o surge de derechos legales o contractuales. Un activo es separable si «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 el contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación».

El párrafo 16 de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* señala que «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.»

El Comité observó que la tenencia de criptomonedas cumple la definición de un activo intangible de la NIC 38 sobre la base de que (a) puede ser separado del tenedor y vendido o transferido de forma individual; y (b) no otorga al tenedor un derecho a recibir un número fijo o determinable de unidades monetarias.

¿Qué Norma NIIF se aplica a la tenencia de criptomonedas?

El Comité concluyó que la NIC 2 *Inventarios* "se aplica a las criptomonedas cuando se mantienen para la venta en el curso ordinario del negocio. Si la NIC 2 no es aplicable, una entidad aplicará la NIC 38 a la tenencia de criptomonedas. Para llegar a su conclusión, el Comité consideró los siguientes aspectos.

Activo intangible

La NIC 38 se aplica a la contabilización de todos los activos intangibles excepto a:

a. los que estén dentro del alcance de otra Norma;

b. los activos financieros definidos en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*;

c. el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación; y

d. los desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Por consiguiente, el Comité consideró si la tenencia de una criptomoneda cumple la definición de un activo financiero de la NIC 32 o está dentro de otra Norma.

Activo financiero

El párrafo 11 de la NIC 32 define un activo financiero. En resumen, un activo financiero es cualquier activo que es: (a) efectivo; (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad; (c) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; (d) un derecho contractual a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones concretas; o (e) un contrato concreto que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

El Comité concluyó que la tenencia de criptomonedas no es un activo financiero. Esto es porque una criptomoneda no es efectivo (véase más adelante). Ni es un instrumento de patrimonio de otra entidad. No otorga un derecho contractual al tenedor y no es un contrato que se liquidará o podrá liquidarse en instrumentos de patrimonio propio del tenedor.

Efectivo

El párrafo GA3 de la NIC 32 señala que "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".

El Comité observó que la descripción de efectivo del párrafo GA3 de la NIC 32 supone que se espera que el efectivo se use como un medio de intercambio (es decir, usado en el intercambio de bienes o servicios) y como la unidad monetaria para fijar el precio de bienes o servicios en tal medida que sería la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros.

Algunas criptomonedas pueden usarse en el intercambio de bienes o servicios concretos. Sin embargo, el Comité destacó que no conoce ninguna criptomoneda que se use como un medio de intercambio y como unidad monetaria para fijar el precio de bienes o servicios en tal medida que sea la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros. Por consiguiente, el Comité concluyó que la tenencia de criptomonedas no es efectivo porque las criptomonedas no tienen actualmente las características del efectivo.

Inventarios

La NIC 2 se aplica a los inventarios de activos intangibles. El párrafo 6 de esa Norma define inventarios como activos:

a. poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;

b. en proceso de producción con vistas a esa venta; o

c. en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

El Comité observó que una entidad puede mantener criptomonedas para la venta en el curso ordinario del negocio. En esa circunstancia, la tenencia de criptomonedas es inventario para la entidad y, en consecuencia, se aplicará la NIC 2 a esa tenencia.

El Comité también observó que una entidad puede actuar como intermediaria que comercia con criptomonedas. En esa circunstancia, la entidad considerará los requerimientos del párrafo 3(b) de la NIC 2 para los intermediarios que comercian con materias primas cotizadas que miden sus inventarios a valor razonable menos costos de venta. El párrafo 5 de la NIC 2 señala que los intermediarios son aquellos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o de un margen de comercialización.

Información a revelar

Además de la información a revelar distinta de la requerida por las Normas NIIF, se requiere que una entidad revele cualquier información adicional que sea relevante para la comprensión de sus estados financieros (párrafo 112 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*). En concreto, el Comité destacó los requerimientos siguientes de información a revelar en el contexto de las tenencias de criptomonedas:

a. Una entidad proporcionará la información a revelar requerida por (i) los párrafos 36 a 39 de la NIC 2 para criptomonedas mantenidas para la venta en el curso ordinario del negocio; y (ii) por los párrafos 118 a 128 de la NIC 38 para las tenencias de criptomonedas a las que se aplica la NIC 38.

b. Si una entidad mide las tenencias de criptomonedas a valor razonable, los párrafos 91 a 99 de la NIIF 13 *Mediciones del Valor Razonable* especifican los requerimientos de información a revelar aplicables.

c. Al aplicar el párrafo 122 de la NIC 1, una entidad revelará los juicios que su gerencia ha realizado con respecto a su contabilización de las tenencias de criptomonedas si forman parte de los juicios que tuvieron el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

d. El párrafo 21 de la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa* requiere que una entidad revele los detalles de los sucesos materiales o que tienen importancia relativa que no requieren ajuste, incluyendo información sobre la naturaleza del suceso y una

 © IFRS Foundation

estimación de su efecto financiero (o una declaración de que esta estimación no puede realizarse). Por ejemplo, una entidad que mantiene criptomonedas consideraría si los cambios en el valor razonable de dichas tenencias de criptomonedas después del periodo sobre el que se informa son de tal trascendencia que no revelar esa información podría influir en las decisiones económicas que realizan los usuarios de los estados financieros basadas en éstos.]

E3 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2014, Decisión de Agenda, "NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y NIC 2 *Inventarios*—Contabilización de los inventarios básicos"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclarar la contabilización de los "inventarios básicos". Quien envió la solicitud definió inventarios básicos como un importe mínimo de material que:

(a) es necesario para permitir que una instalación de producción comience a operar y para mantener la producción posterior;

(b) no pueden separarse físicamente de otros inventarios; y

(c) pueden eliminarse solo cuando la instalación de producción se retira del servicio finalmente o con un costo financiero considerable.

La cuestión es si los inventarios básicos deben contabilizarse según la NIC 16 o la NIC 2.

El Comité de Interpretaciones analizó la cuestión en su reunión de marzo de 2014 y provisionalmente decidió desarrollar una Interpretación. El Comité de Interpretaciones adicionalmente se dirigió al personal técnico para definir el alcance de lo que se considera que son inventarios básicos y analizar la aplicabilidad del concepto a un rango de sectores industriales.

En su reunión de julio de 2014 el Comité de Interpretaciones analizó la información recibida de consultas informales con los miembros del IASB, el alcance propuesto de los inventarios básicos y el análisis del personal técnico de la aplicabilidad de la cuestión a un rango de sectores industriales.

El Comité de Interpretaciones observó que, lo que podrían constituir los inventarios básicos y cómo se contabilizan, puede variar entre sectores industriales. El Comité de Interpretaciones destacó que pudiera ser necesario un juicio profesional significativo para determinar la contabilización apropiada. Por ello, podría, ser necesario revelar información sobre estos juicios de acuerdo con el párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

El Comité de Interpretaciones destacó que no tenía evidencia clara de que las diferencias en la contabilización fueran causadas por diferencias en la forma en que estaban siendo aplicadas las NIC 2 y NIC 16. En ausencia de esta evidencia, el Comité de Interpretaciones decidió eliminar este elemento de su agenda.]

E4 [IFRIC® *Update*, junio de 2021, Decisión de Agenda, «NIC 2 *Inventarios*—Costos Necesarios para Vender Inventarios»

El Comité recibió una solicitud sobre los costos que una entidad incluye como «costos estimados necesarios para realizar la venta» al determinar el valor neto realizable de los inventarios En concreto, la solicitud preguntaba si una entidad incluye todos los costos necesarios para realizar la venta o sólo los que son incrementales a la venta.

El párrafo 6 de la NIC 2 define el valor neto realizable como «el precio de venta estimado en el curso ordinario del negocio menos los costos estimados de realización y los costos estimados necesarios para realizar la venta». Los párrafos 28 a 33 de la NIC 2 incluyen requerimientos adicionales sobre cómo una entidad estima el valor neto realizable de los inventarios Estos párrafos no identifican qué costos específicos son «necesarios para realizar la venta» de los inventarios. Sin embargo, el párrafo 28 de la NIC 2 describe el objetivo de reducir los inventarios a su valor neto realizable—ese objetivo es evitar que los inventarios se contabilicen «por encima de los importes que se espera obtener de su venta"»

El Comité observó que, al determinar el valor neto realizable de los inventarios, la NIC 2 requiere que la entidad estime los costos necesarios para realizar la venta. Este requerimiento no permite que la entidad limite dichos costos a los que son incrementales, excluyendo así potencialmente los costos en los que la entidad debe incurrir para vender sus inventarios pero que no son incrementales para una venta concreta. La introducción solo de los costos incrementales podría no alcanzar el objetivo establecido en el párrafo 28 de la NIC 2.

El Comité concluyó que, al determinar el valor neto realizable de los inventarios, una entidad estima los costos necesarios para realizar la venta en el curso ordinario de la actividad. Una

entidad utilizará su juicio para determinar qué costos son necesarios para realizar la venta teniendo en cuenta sus hechos y circunstancias específicas, incluida la naturaleza de los inventarios.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si los costos estimados necesarios para realizar la venta se limitan a los incrementales al determinar el valor neto realizable de los inventarios. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

7 El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el mismo inventario en el mercado principal (o más ventajoso) **[Referencia: párrafo 16, NIIF 13]** para ese inventario, entre participantes de mercado **[Referencia: Apéndice A, NIIF 13]** en la fecha de la medición **[Referencia: párrafo B35(f), NIIF 13]**. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

8 Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. Los costos incurridos para cumplir un contrato con un cliente que no dan lugar a inventarios (o activos dentro del alcance de otra Norma) se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Medición de los inventarios

9 Los inventarios se medirán al costo [Referencia: párrafos 10 a 27] o al valor neto realizable, según cual sea menor. [Referencia: párrafos 28 a 33]

Costo de los inventarios

10 El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición, [Referencia: párrafo 11] transformación [Referencia: párrafos 12 a 14] así como otros costos [Referencia: párrafos 15 a 18] en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

11 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.[E5,E6]

E5 [IFRIC® *Update*, agosto de 2002, Decisión de Agenda, "Inventarios - descuentos en efectivo"

Esta cuestión considera cómo debería contabilizar un comprador de bienes los descuentos de efectivo recibos.

El CINIIF acordó no requerir la publicación de una Interpretación sobre esta cuestión porque el párrafo 8 de la NIC 2 *Inventarios* proporciona guías adecuadas. Los descuentos de efectivo recibidos deben deducirse del costo de los bienes adquiridos. [El párrafo 8 fue renumerado como párrafo 11 de la NIC 2 como resultado del proyecto de Mejoras.]

E6 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2004, Decisión de Agenda "NIC 2 *Inventarios*: Descuentos y reembolsos"

El CINIIF consideró tres cuestiones relacionadas con la aplicación de la NIC 2 *Inventarios* que hacían referencia a ella por el Grupo de Cuestiones Urgentes (GCU) del Consejo de Normas de Contabilidad de Australia:

(a) Si los descuentos recibidos de las liquidaciones de facturas realizadas con rapidez deben deducirse del costo de los inventarios o reconocerse como un ingreso de financiación.

(b) Si todos los demás reembolsos deben deducirse del costo de los inventarios. La alternativa sería tratar algunos reembolsos como ingresos de actividades ordinarias o como una

 © IFRS Foundation

reducción en gastos de promoción.

(c) Si los reembolsos por volumen deben reconocerse solo cuando se alcanzan los volúmenes del umbral, o proporcionalmente cuando se evalúa que el logro es probable.

En (a), el CINIIF acordó provisionalmente que los descuentos por liquidación deben deducirse del costo de los inventarios. Puesto que los requerimientos según las NIIF estaban suficientemente claros, el CINIIF acordó provisionalmente que el tema no debía añadirse a la agenda.

En (b), El CINIIF también acordó provisionalmente que la NIC 2 solo requiere que esos reembolsos y descuentos que se hayan recibido como una reducción en el precio de compra de los inventarios se tengan en consideración en la medición del costo de los inventarios; Los reembolsos que específicamente y realmente reintegran gastos de venta no se deducirán de los costos de los inventarios. Puesto que los requerimientos según las NIIF estaban suficientemente claros, el CINIIF acordó provisionalmente que el tema no debía añadirse a la agenda.

En (c), el CINIIF acordó provisionalmente que había evidencia insuficiente de diversidad en la práctica para justificar que el tema se añadiera a la agenda.]

Costos de transformación

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

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

14 El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total entre los productos utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de ventas relativo de cada producto ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos pasan a poder identificarse por separado, o cuando se termine el proceso de producción. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

15 Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

16 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:

(a) los importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;

(b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;

(c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y

(d) los costos de venta.

17 En la NIC 23 *Costos por Préstamos*, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios.

18 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.[E7]

E7 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2015, Decisión de Agenda, "NIC 2 *Inventarios*—Pagos anticipados en contratos de suministro a largo plazo"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la contabilización de contratos de suministro a largo plazo de inventarios cuando el comprador acuerda realizar pagos anticipados significativos al suministrador. La pregunta consideró si el comprador debería abonar intereses sobre pagos anticipados reconociendo ingresos por intereses, dando lugar a un incremento en el costo de los inventarios y, finalmente, el costo de las ventas.

El Comité de Interpretaciones analizó esta cuestión y destacó que el párrafo 18 de la NIC 2 *Inventarios* requiere que cuando una entidad compra inventarios en condiciones de liquidación diferida, y el acuerdo contiene un elemento de financiación, la diferencia entre el precio de compra en condicionales de crédito normales y el importe pagado se reconoce por separado como gastos por intereses a lo largo del periodo de la financiación. También destacó que la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NIC 38 *Activos Intangibles* incluyen requerimientos similares cuando se difiere el pago de un activo. La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, incluye adicionalmente el requerimiento de que el componente de financiación de una transacción debe reconocerse por separado en circunstancias de pagos anticipados y del diferimiento del pago.

El Comité de Interpretaciones llevó a cabo actividades de difusión externa sobre esta cuestión, pero éstas proporcionaron resultados muy limitados. En ausencia de evidencia sobre esta cuestión, y de un rango más amplio de información sobre los hechos y circunstancias relacionados con estas transacciones, el Comité de Interpretaciones pensó que le sería difícil abordar este tema de forma eficiente y eficaz. El Comité de Interpretaciones observó, sin embargo, que cuando se identifica un componente de financiación en un contrato de suministro a largo plazo, ese componente de financiación debe contabilizarse por separado. El Comité de Interpretaciones reconoció que se requiere juicio profesional para identificar cuándo cada acuerdo por separado contiene un componente de financiación.

El Comité de Interpretaciones concluyó que esta cuestión no cumplía los criterios de su agenda y, por ello, decidió eliminarla de ésta.]

19 [Eliminado]

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

20 De acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma. **[Referencia: párrafo 13, NIC 41]**

Técnicas de medición de costos

21 Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizadas por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlas se aproxime al costo. Los costos estándares tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Éstos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales.

22 El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor para la medición de inventarios cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. Cuando se emplea este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios

 © IFRS Foundation

que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje promedio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas de cálculo del costo

23 **El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.**

24 La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado del periodo.

25 **El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (the first-in, first-out, FIFO, por sus siglas en inglés) o costo promedio ponderado. [Referencia: párrafo 27] Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas.**

[Referencia: FC9 a FC21, Fundamentos de las Conclusiones (para la exclusión de la fórmula de costo LIFO)]

26 Por ejemplo, dentro de la misma entidad, los inventarios utilizados en un segmento de operación **[Referencia: párrafos 5 a 10, NIIF 8]** pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento de operación. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.

27 La fórmula FIFO asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Valor neto realizable[E8]

E8 **[IFRIC® *Update*, marzo de 2004, "Consumo de inventarios por una organización de servicios"**

La cuestión relacionada con el consumo de inventarios por una entidad de servicios, en concreto la evaluación del valor neto realizable cuando el inventario se consume como parte del servicio prestado.

El CINIIF destacó que la misma cuestión existía en entidades comerciales. El CINIIF concluyó que este era un tema de evaluación de la recuperabilidad de un activo sin un flujo de efectivo directo.]

28 El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

29 Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado. **[Referencia: párrafos 5 a 10, NIIF 8]**.

30 Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del periodo. **[Referencia: párrafos 7 a 11, NIC 10]**

31 Al hacer las estimaciones del valor neto realizable se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de inventarios que se tienen para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en inventarios, el valor neto realizable del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

32 No se rebajarán las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción en el precio de las materias primas indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

33 Se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en cada periodo posterior. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja del inventario hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta está todavía en inventario de un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Reconocimiento como un gasto

34 Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. [Referencia: párrafo 31, NIIF 15] El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios que hayan sido reconocidos como gasto en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

35 Algunos inventarios pueden ser incorporados a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como un componente de las propiedades, planta y equipo de propia construcción **[Referencia: párrafo 22, NIC 16]**. Los inventarios asignados a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

Información a revelar

36 En los estados financieros se revelará la siguiente información:

(a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos [Referencia: párrafos 23 a 27] que se haya utilizado;

(b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación apropiada para la entidad; [Referencia: párrafo 37]

(c) el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta; [Referencia: párrafo 3(b)]

(d) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo; [Referencia: párrafos 38 y 39 y párrafos FC22 y FC23, Fundamentos de las Conclusiones]

(e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;

 © IFRS Foundation

(f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;

(g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; [Referencia: párrafo 33] y

(h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.

37 La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados.

38 El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.

39 Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del periodo donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el periodo.Según este formato, una entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo. **[Referencia: párrafo 102, NIC 1]**

Fecha de vigencia

40 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.

40A [Eliminado]

40B [Eliminado]

40C La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 6 y modificó el párrafo 7. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

40D [Eliminado]

40E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 2, 8, 29 y 37 y eliminó el párrafo 19. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

40F La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 2 y eliminó los párrafos 40A, 40B y 40D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

40G La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 12. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de otros pronunciamientos

41 Esta Norma deroga la NIC 2 *Inventarios* (revisada en 1993).

42 La Norma también reemplaza a la SIC-1 *Uniformidad—Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Costo de los Inventarios*.

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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** 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. 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 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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.24 a 2.29]** 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 términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

[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.

El *efectivo* comprende tanto el efectivo como los depósitos bancarios a la vista.[E1]

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.

[Referencia: párrafos 7 y 8]

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

[Referencia: párrafos 7 a 9]

***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.**

[Referencia: párrafos 13 a 15]

***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.**

[Referencia: párrafo 16]

***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.**

[Referencia: párrafo 17]

E1 [IFRIC® *Update*, marzo de 2022, Decisión de Agenda, «NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*— Depósitos a la vista con restricciones de uso derivados de un contrato con un tercero»

El Comité recibió una solicitud sobre si una entidad incluye un depósito a la vista como componente del efectivo y los equivalentes al efectivo en sus estados de flujos de efectivo y situación financiera cuando el depósito a la vista está sujeto a restricciones contractuales de uso acordadas con un tercero. En la estructura de hechos descrita en la solicitud, la entidad:

a. mantiene un depósito a la vista cuyos términos y condiciones no impiden a la entidad acceder a las cantidades mantenidas en él (es decir, si la entidad solicitara cualquier cantidad del depósito, recibiría esa cantidad a la vista).

b. Tiene una obligación contractual con un tercero de mantener una cantidad determinada de efectivo en ese depósito a la vista separado y de utilizar el efectivo solo para fines específicos. Si la entidad utilizara las cantidades mantenidas en el depósito a la vista para fines distintos a los acordados con el tercero, la entidad estaría infringiendo su obligación contractual.

Efectivo y equivalentes al efectivo en el estado de flujos de efectivo

El Comité observó que la pregunta de la solicitud se refiere a si el depósito a la vista cumple la definición de "efectivo" de la NIC 7.

El párrafo 6 de la NIC 7 define el "efectivo" afirmando que "comprende el efectivo en caja y los depósitos a la vista". La NIC 7 no requiere que una partida se considere efectivo más allá de la propia definición.

La NIC 7 y la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* indican que las cantidades incluidas en el efectivo y los equivalentes al efectivo pueden estar sujetas a restricciones, concretamente:

a. el párrafo 48 de la NIC 7 requiere que la entidad revele información sobre "los saldos significativos de efectivo y equivalentes al efectivo mantenidos por la entidad que no estén disponibles para su uso por el grupo";

b. el párrafo 66(d) de la NIC 1 requiere que una entidad clasifique como corriente un activo que sea "efectivo o un equivalente al efectivo (tal y como se define en la NIC 7) a menos que el activo esté restringido para ser intercambiado o utilizado para liquidar un pasivo durante al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa".

El Comité llegó a la conclusión de que las restricciones al uso de un depósito a la vista derivadas de un contrato con un tercero no dan lugar a que el depósito deje de ser efectivo, a menos que esas restricciones cambien la naturaleza del depósito de forma que deje de cumplir la definición de efectivo de la NIC 7. En el hecho descrito en la solicitud, las restricciones contractuales sobre el uso de las cantidades mantenidas en el depósito a la vista no cambian la naturaleza del depósito— la entidad puede acceder a esas cantidades a la vista. Por lo tanto, el Comité concluyó que la entidad incluye el depósito a la vista como un componente de "efectivo y equivalentes al efectivo" en su estado de flujos de efectivo.

Presentación en el estado de situación financiera

 © IFRS Foundation

El párrafo 54(i) de la NIC 1 requiere que una entidad incluya una partida en su estado de situación financiera que presente el importe de "efectivo y equivalentes al efectivo". El párrafo 55 de la NIC 1 establece que "una entidad presentará partidas adicionales (incluso desagregando las partidas enumeradas en el párrafo 54) ... en el estado de situación financiera cuando dicha presentación sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad".

Por lo tanto, el Comité concluyó que, en el hecho descrito en la solicitud, la entidad presenta el depósito a la vista como efectivo y equivalentes al efectivo en su estado de situación financiera. Cuando sea relevante para comprender su situación financiera, la entidad desagregará la partida de "efectivo y equivalentes al efectivo" y presentará el depósito a la vista por separado en una partida adicional.

Una entidad que presenta los activos como corrientes o no corrientes clasificaría el depósito a la vista como corriente aplicando el párrafo 66(d) de la NIC 1, a menos que el depósito a la vista esté "restringido para ser intercambiado o utilizado para liquidar un pasivo durante al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa".

Información a revelar

El párrafo 45 de la NIC 7 establece que "una entidad revelará los componentes del efectivo y los equivalentes al efectivo...". Al aplicar este requerimiento, en el patrón de hechos descrito en el requerimiento, la entidad revela el depósito a la vista como un componente del efectivo y equivalentes al efectivo. La entidad también considerará la posibilidad de revelar información adicional:

a. A la luz de los requerimientos existentes en la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* sobre el riesgo de liquidez derivado de los instrumentos financieros y la forma en que una entidad gestiona ese riesgo; y

b. si la información que proporciona al aplicar los requerimientos de información a revelar de la NIC 7 y la NIIF 7 es insuficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender el impacto de las restricciones en la situación financiera de la entidad (párrafo 31 de la NIC 1).

El Comité llegó a la conclusión de que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si debe incluir los depósitos a la vista sujetos a restricciones contractuales de uso acordadas con un tercero como un componente del efectivo y los equivalentes al efectivo en sus estados de flujos de efectivo y situación financiera. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

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.[E2] Las inversiones en patrimonio se excluyen de los equivalentes al efectivo a menos que sean, en sustancia, equivalentes al 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.[E3]

E2 [IFRIC® *Update*, mayo de 2013, Decisión de Agenda, "NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*— identificación de los equivalentes al efectivo"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud sobre la base de clasificación de los activos financieros como equivalentes al efectivo de acuerdo con la NIC 7. Más específicamente, quien envió la solicitud opinaba que la clasificación de las inversiones como equivalentes al efectivo sobre la base del periodo restante de vencimiento en la fecha del balance llevaría a una clasificación más congruente que el punto de referencia actual del vencimiento de la inversión desde su fecha de adquisición.

El Comité de Interpretaciones destacó que, sobre la base del párrafo 7 de la NIC 7, los activos financieros mantenidos como equivalentes al efectivo, se tienen a efectos de cumplir con los compromisos de efectivo a corto plazo en lugar de como inversiones u otros propósitos. Este párrafo señala, además, que una inversión se clasifica como equivalentes al efectivo, solo cuando tiene un vencimiento corto desde la fecha de la adquisición.

El Comité de Interpretaciones observó que el párrafo 7 de la NIC 7 promueve la congruencia entre

entidades en la clasificación de equivalentes al efectivo y no pensaba que los requerimientos del párrafo 7 de la NIC 7 estuvieran claros.

Sobre la base de lo anterior, el Comité de Interpretaciones determinó que, a la luz de las guías de las NIIF existentes, no era necesaria ni una interpretación ni una modificación a Normas y que no esperaba que se desarrolla diversidad significativa de prácticas con respecto a su aplicación. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

E3 [IFRIC® *Update*, julio de 2009, Decisión de Agenda, "NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*— Determinación de equivalentes al efectivo"

El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre si pueden clasificarse como equivalentes al efectivo las inversiones en acciones o en unidades de fondos del mercado monetario que son rescatables en cualquier momento.

El CINIIF destacó que el párrafo 7 de la NIC 7 señala que el propósito de mantener equivalentes al efectivo es cumplir los compromisos de efectivo a corto plazo. En este contexto, los criterios fundamentales en la definición de equivalentes al efectivo establecidos en el párrafo 6 de la NIC 7 son los requerimientos de que los equivalentes al efectivo sean "convertibles a importes de efectivo conocidos" y "sujetos a un riesgo insignificante de cambios en el valor". El CINIIF destacó que el primer criterio significa que el importe de efectivo que se recibirá debe ser conocido en el momento de la inversión inicial, es decir, las unidades no pueden considerarse equivalentes al efectivo simplemente porque puedan convertirse al precio de mercado en ese momento en un mercado activo. El CINIIF también destacó que una entidad tendría que satisfacer en sí misma que cualquier inversión estuviera sujeta a un riesgo insignificante de cambios en el valor para que pueda clasificarse como equivalente al efectivo.

Dada la guía de la NIC 7, el CINIIF no esperaba diversidad significativa de prácticas porque el propósito de mantener el instrumento y la satisfacción de los criterios deben ser claros en sus términos y condiciones. Por consiguiente, el CINIIF decidió no añadir esta cuestión en su agenda.]

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.[E4]

E4 [IFRIC® *Update*, junio de 2018, Decisión de Agenda, "Clasificación de préstamos a corto plazo y líneas de crédito (NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*)"

El Comité recibió una solicitud preguntando sobre los tipos de préstamos que una entidad incluye en su estado de flujos de efectivo como un componente de efectivo y equivalentes al efectivo. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

a. una entidad tiene préstamos a corto plazo y líneas de crédito (acuerdos a corto plazo) que tienen un plazo de notificación contractual corto (por ejemplo 14 días);

b. la entidad señala que usa los acuerdos a corto plazo para la gestión de tesorería; y

c. el saldo de los acuerdos a corto plazo, a menudo, no fluctúan de negativo a positivo.

El Comité observó que:

a. aplicando el párrafo 8 de la NIC 7, una entidad generalmente considera los préstamos bancarios como actividades de financiación. Una entidad, sin embargo, incluye un préstamo bancario como un componente del efectivo y equivalentes al efectivo solo en las circunstancias concretas descritas en el párrafo 8 de la NIC 7—es decir, el acuerdo bancario es un descubierto bancario que (i) es reembolsable de inmediato, y (ii) forma parte integral de la gestión de tesorería de la entidad.

b. La gestión de tesorería incluye la gestión del efectivo y equivalentes al efectivo a efectos de cumplir los compromisos de efectivo a corto plazo en lugar de para inversiones u otros propósitos (párrafo 7 y 9 de la NIC 7). La evaluación de si un acuerdo bancario es una parte integral de la gestión de tesorería de una entidad es una cuestión de hechos y circunstancias.

c. Si el saldo de un acuerdo bancario no fluctúa a menudo de negativo a positivo, esto indica que no forma una parte integral de la gestión de tesorería de la entidad, sino que representa una forma de financiación.

En la estructura de hechos descrita en la solicitud, el Comité concluyó que una entidad no incluye

 © IFRS Foundation

los acuerdos a corto plazo como componentes del efectivo y equivalentes al efectivo. Esto es porque los acuerdos a corto plazo no son reembolsables a la vista. Además, el hecho de que el saldo a menudo no fluctúe de negativo a positivo indica que los acuerdos a corto plazo son una forma de financiación en lugar de una parte integral de la gestión de tesorería de la entidad.

El Comité también destacó que los párrafos 45 y 46 de la NIC 7 requieren que una entidad (a) revele los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, presente 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; y (b) revele la política que adopta al determinar la composición del efectivo y los equivalentes al efectivo.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad evalúe si incluir en su estado de flujos de efectivo los acuerdos a corto plazo descritos en la solicitud como componentes del efectivo y equivalentes al efectivo. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]:

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[E5,E6,E7]

E5 [IFRIC® *Update*, agosto de 2005, Decisión de Agenda, "NIC 7 Impuesto sobre el valor agregado"

El CINIIF consideró si debería añadir a su agenda un proyecto para aclarar si los flujos de efectivo presentados de acuerdo con la NIC 7 *Estados de Flujos de Efectivo* deben medirse con el impuesto sobre el valor agregado (IVA) inclusive o excluido Había evidencia de que pueden surgir prácticas distintas, siendo las diferencias más pronunciadas para las entidades que adoptan el método directo de presentación de los flujos de efectivo.

La NIC 7 no aborda explícitamente el tratamiento del IVA. El CINIIF destacó que sería apropiado, en cumplimiento con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, que las entidades revelen si presentan sus flujos de efectivo con IVA inclusive o excluido.

El CINIIF decidió que no debería desarrollar una Interpretación sobre este tema, porque aunque podrían surgir prácticas diferentes, no se esperaba que fueran generalizadas. El CINIIF recomendará al IASB que el tratamiento del IVA debe considerarse como parte de la revisión de la NIC 7, llevándose a cabo dentro del proyecto de información sobre el rendimiento.]

E6 [IFRIC® *Update*, diciembre de 2020, Decisión de Agenda, «Acuerdos de Financiación de la Cadena de suministro—Factoraje Inverso»

El Comité recibió una solicitud sobre acuerdo de factoraje inverso. Concretamente, la solicitud preguntaba:

a. la forma en que una entidad presenta pasivos a pagar por bienes o servicios recibidos cuando las facturas relacionadas son parte de un acuerdo de factoraje inverso; y

b. qué información se requiere que una entidad revele sobre acuerdos de factoraje inverso en sus estados financieros.

En un acuerdo de factoraje inverso, una institución financiera se compromete a pagar los importes que una entidad debe a los proveedores de la misma y la entidad se compromete a pagar a la institución financiera en la misma fecha en que se paga a los proveedores, o en una fecha posterior.

...

Presentación en el estado de flujos de efectivo

El párrafo 6 de la NIC 7 *Estado de Fujos de Efectivo* define:

a. actividades de operación como «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»; y

b. actividades de financiación como las «actividades que producen cambios en el tamaño y

composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por la entidad».

Una entidad que ha suscrito un acuerdo de factoraje inverso determina la forma de clasificar los flujos de efectivo bajo el acuerdo, habitualmente como flujos de efectivo por actividades de operación o flujos de efectivo por actividades de financiación. El Comité observó que la evaluación de una entidad de la naturaleza de los pasivos que forman parte del acuerdo podría ayudar al determinar si los flujos de efectivo relacionados surgen de actividades de operación o de financiación. Por ejemplo, si la entidad considera que el pasivo relacionado es una cuenta comercial por pagar u otra cuenta por pagar que es parte del capital de trabajo utilizado en las actividades principales de producción de ingresos de actividades ordinarias de la entidad, ésta presentará las salidas de efectivo para liquidar el pasivo como que surgen de actividades de operación en su estado de flujos de efectivo. Por el contrario, si la entidad considera que el pasivo relacionado no es una cuenta comercial por pagar u otra cuenta por pagar porque el pasivo representa deudas de la entidad, ésta presentará las salidas de efectivo para liquidar el pasivo como que surgen de actividades de financiación en su estado de flujos de efectivo.

Las transacciones de inversión y de financiación que no requieren el uso de efectivo o equivalentes al efectivo están excluidas del estado de flujos de efectivo de una entidad (párrafo 43 de la NIC 7). Por consiguiente, si tienen lugar en una entidad una entrada y salida de efectivo cuando una factura se somete al acuerdo de factoraje como parte de un acuerdo de factoraje inverso, la entidad presenta dichos flujos de efectivo en su estado de flujos de efectivo. Si no tiene lugar una entrada o salida de efectivo en una entidad en una transacción de financiación, la entidad revelará la transacción en alguna parte de los estados financieros de forma que proporcione toda la información relevante sobre la actividad de financiación (párrafo 43 de la NIC 7).

Notas a los estados financieros

...

El párrafo 44A de la NIC 7 requiere que una entidad proporcione «información a revelar que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los cambios en pasivos que surgen de actividades de financiación, incluyendo los cambios que surgen de movimientos de efectivo y los que no surgen de movimientos de efectivo». El Comité destacó que esta información a revelar se requiere para pasivos que son parte de un acuerdo de factoraje inverso si los flujos de efectivo de dichos pasivos fueron, o serán los flujos de efectivo futuros, clasificados como procedentes de actividades de financiación.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la presentación de los pasivos que son parte de los acuerdos de factoraje inverso, la presentación de los flujos de efectivo relacionados, y la información a revelar en las notas sobre, por ejemplo, los riesgos de liquidez que surgen en estos acuerdos. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas sobre estos temas al plan de trabajo.]

E7 [IFRIC® *Update*, marzo de 2008, Decisión de Agenda, "NIC 7 *Estados de Flujos de Efectivo*— Clasificación de los desembolsos"

El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre el tratamiento de algunos tipos de desembolsos en el estado de flujos de efectivo. En la práctica, algunas entidades clasifican los desembolsos que no se reconocen como activos según las NIIF como flujos de efectivo procedente de actividades de operación mientras que otras los clasifican como parte de las actividades de inversión. Ejemplos de estos desembolsos son las actividades de exploración y evaluación (que pueden reconocerse de acuerdo con la norma aplicable, como un activo o un gasto). Actividades de asesoría y promocionales, formación del personal, e investigación y desarrollo podrían también plantear la misma cuestión.

El CINIIF concluyó que la cuestión podría resolverse mejor refiriéndola al Consejo con una recomendación de que la NIC 7 debe modificarse para hacer explícito que solo un desembolso que da lugar a un activo reconocido puede clasificarse como un flujo de efectivo procedente de actividades de inversión. El CINIIF, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** evaluar el impacto de las mismas en la

 © IFRS Foundation

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) [eliminado]

(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

(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.

[Referencia: párrafos FC35A a FC35F, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 16]

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 **[Referencia: ejemplo B, Ejemplos Ilustrativos]** 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. **[Referencia: párrafo FC3 a FC8, Fundamentos de las Conclusiones y párrafos FC23A y FC23B, Fundamentos de las Conclusiones]** 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

[Referencia: párrafos 57 a 67, NIC 38] y las propiedades, planta y equipo construidos por la entidad para sí misma; **[Referencia: párrafo 22, NIC 16]**

(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 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 **[Referencia: ejemplo B, Ejemplos Ilustrativos]**);

(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:

(a) método directo, [Referencia: párrafo 19 y ejemplo A, Ejemplos Ilustrativos] según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o

(b) método indirecto, [Referencia: párrafo 20 y ejemplo A, Ejemplos Ilustrativos] según el cual el resultado del periodo se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, cualesquiera diferimientos o acumulaciones (devengos) de cobros o pagos de operación pasados o futuros, y las partidas de ingresos o gastos asociadas a flujos de efectivo 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

 © IFRS Foundation

efectivo futuros, la cual no está disponible utilizando el método indirecto. **[Referencia: párrafo 20]** 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 **[Referencia: párrafos 81 a 105, NIC 1]** 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) todas las otras partidas cuyos efectos monetarios se consideran 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, **[Referencia: párrafos 81 a 105, NIC 1]** 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.

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.

[Referencia: ejemplo A, Ejemplos Ilustrativos]

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:**

[Referencia: ejemplo B, Ejemplos Ilustrativos]

(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.

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

[Referencia: ejemplos A y B, Ejemplos Ilustrativos]

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 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

 © IFRS Foundation

determinar la capacidad de la entidad para atender los dividendos con flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación.

Impuesto a las ganancias

[Referencia: ejemplos A y B, Ejemplos Ilustrativos]

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 financiación y de inversión.

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.

Cambios en las participaciones de propiedad en subsidiarias y otros negocios

[Referencia: ejemplos A y B, Ejemplos Ilustrativos]

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 al valor razonable con cambios en resultados. **[Referencia: párrafo 23, NIIF 10]** 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

[Referencia: ejemplo A Nota B, Ejemplos Ilustrativos]

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

[Referencia: ejemplo A nota E y ejemplo C, Ejemplos Ilustrativos]

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.[E8] [Referencia: párrafos FC9 a FC10 y FC15 a FC16, Fundamentos de las Conclusiones]

[Nota: Véase Diciembre de 2020, Decisión de Agenda, «Acuerdos de Financiación de la Cadena de suministro—Factoraje Inverso» que se reproduce antes del párrafo 10.]

E8 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2019, Decisión de Agenda, «NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*—Información a Revelar de Cambios en Pasivos que Surgen de Actividades de Financiación»

El Comité recibió una solicitud de los usuarios de los estados financieros (inversores) sobre los requerimientos de información a revelar de la NIC 7 que se relacionan con cambios pasivos que surgen de actividades de financiación. Específicamente, los inversores preguntaron si los requerimientos de información a revelar de los párrafos 44B a 44E de la NIC 7 son adecuados para requerir que una entidad proporcione información a revelar que cumpla el objetivo del párrafo 44A de la NIC 7.

Cumplimiento del objetivo de información a revelar (Párrafo 44A de la NIC 7)

 © IFRS Foundation

El párrafo 44A de la NIC 7 requiere que una entidad proporcione «información a revelar que permita [a los inversores] evaluar los cambios en pasivos que surgen de actividades de financiación, incluyendo los cambios que surgen de movimientos de efectivo y los que no surgen de movimientos de efectivo».

En la medida en que sea necesaria para satisfacer el objetivo del párrafo 44A, el párrafo 44B especifica que 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.

El Consejo explicó en el párrafo FC16 que desarrolló el objetivo de información a revelar del párrafo 44A para reflejar las necesidades de los inversores, incluyendo los resumidos en el párrafo FC10. El Consejo también destacó en el párrafo FC18 que al considerar si ha cumplido el objetivo del párrafo 44A, una entidad tendrá en consideración la medida en que la información sobre cambios en los pasivos que surgen de actividades de financiación proporciona información relevante a los inversores, considerando las necesidades de los inversores resumidas en el párrafo FC10. Las necesidades de estos inversores son:

a. verificar su comprensión de los flujos de efectivo de la entidad y utilizar esa comprensión para mejorar su confianza en las previsiones de los flujos de efectivo futuros de la entidad;

b. para proporcionar información sobre las fuentes de financiación de una entidad y la forma en que esas fuentes se han utilizado a lo largo del tiempo; y

c. para que les ayude a entender mejor la exposición de la entidad a los riesgos asociados con la financiación.

conciliar los saldos de apertura y cierre de los pasivos que surgen de actividades de financiación

el párrafo 44D de la NIC 7 señala que «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 proporciona información que permite a los inversores vincular las partidas incluidas en la conciliación con otras áreas de los estados financieros. Para hacerlo así, una entidad aplicará:

a. El párrafo 44C para identificar los pasivos que surgen de actividades de financiación y los usará como base de la conciliación. El párrafo 44C define estos pasivos como «pasivos cuyos flujos de efectivo se clasificaban, o los flujos futuros se clasificarán, en el estado de flujos de efectivo como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación». Si una entidad también elige definir, y conciliar, una medida diferente de «deuda neta», esto no elimina el requerimiento de que una entidad identifique sus pasivos que surgen de actividades de financiación como se definen en el párrafo 44C.

b. El párrafo 44E para revelar los cambios en los pasivos que surgen de actividades de financiación por separado de los cambios en cualesquiera otros activos y pasivos.

c. El párrafo 44D para proporcionar información suficiente para permitir a los inversores vincular las partidas incluidas en la conciliación con los importes presentados en el estado de situación financiera y en el estado de flujos de efectivo, o notas relacionadas. Una entidad desarrollará información a revelar que permita a los inversores vincular (i) los saldos de apertura y cierre de los pasivos que surgen de actividades de financiación presentadas en la conciliación, con (ii) los importes presentados en el estado de situación financiera de la entidad (o notas relacionadas) con respecto a dichos pasivos.

El Comité observó que una entidad aplicará el juicio al determinar la amplitud en que desagrega y explica los cambios en los pasivos que surgen de actividades de financiación incluidas en la conciliación para cumplir el objetivo del párrafo 44A. A este respecto, el Comité destacó lo siguiente:

a. Al desagregar los pasivos que surgen de actividades de financiación, y los cambios del efectivo y los distintos al efectivo en esos pasivos, una entidad aplicará el párrafo 44B de la NIC 7 y

el párrafo 30A de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. El párrafo 30A de la NIC 1 señala que una entidad «no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ... agregando partidas materiales o con importancia relativa que tienen naturalezas y funciones diferentes». Por consiguiente, una entidad revelará en la conciliación por separado cualquier partida individualmente material o con importancia relativa. Estas partidas incluyen clases materiales o con importancia relativa de pasivos (o activos) que surgen de actividades de financiación y partidas de conciliación materiales o con importancia relativa (es decir, cambios de efectivo o distintos al efectivo).

b. Al explicar los pasivos que surgen de actividades de financiación, y los cambios del efectivo y los distintos al efectivo en esos pasivos, una entidad aplicará el párrafo 44B de la NIC 7 y el párrafo 112(c) de la NIC 1. El párrafo 112(c) de la NIC 1 requiere que una entidad revele «información que no se presente en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos». Por consiguiente, al aplicar los párrafos 44A a 44E, una entidad determinará la estructura apropiada para su conciliación incluyendo el nivel apropiado de desagregación. A partir de entonces, se necesita que la entidad determine si la explicación adicional cumple el objetivo de información a revelar del párrafo 44A. Una entidad explicaría cada clase de pasivo (o activo) que surge de actividades de financiación incluida en la conciliación y cada partida conciliada de forma que (i) proporcione información sobre sus fuentes de financiación, (ii) permita que los inversores verifiquen su comprensión de los flujos de efectivo de la entidad, y (iii) permita a los inversores vincular partidas con el estado de situación financiera y el estado de flujos de efectivo o notas relacionadas.

Por consiguiente, el Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad revele información sobre los cambios en los pasivos que surgen de actividades de financiación que permita a los inversores evaluar dichos cambios. En consecuencia, el Comité concluyó que los requerimientos de información a revelar de los párrafos 44B a 44E de la NIC 7, junto con los requerimientos de la NIC 1, son adecuados para requerir que una entidad proporcione información a revelar que cumpla el objetivo del párrafo 44A de la NIC 7. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

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.

[Referencia: párrafos FC11 a FC13, Fundamentos de las Conclusiones]

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 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. **[Referencia: párrafo FC22, Fundamentos de las Conclusiones]**

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. **[Referencia: párrafos FC17 a FC19, Fundamentos de las Conclusiones]** 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. **[Referencia: párrafos FC20 a FC21, Fundamentos de las Conclusiones]**

 © IFRS Foundation

Acuerdos de financiación a proveedores

44F **Una entidad revelará información sobre sus acuerdos de financiación a proveedores (según se describe en el párrafo 44G) que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos de dichos acuerdos sobre los pasivos y flujos de efectivo de la entidad, así como sobre la exposición de la entidad al riesgo de liquidez. [Referencia: párrafo B11F(j), NIIF 7].**

[Referencia: párrafos FC28 a FC30, Fundamentos de las Conclusiones]

44G Los acuerdos de financiación a proveedores se caracterizan porque uno o varios suministradores de financiación ofrecen pagar los importes que una entidad debe a sus proveedores y la entidad se compromete a pagar según los términos y condiciones de los acuerdos en la misma fecha en la que se paga a los proveedores o en una fecha posterior. Estos acuerdos proporcionan a la entidad plazos de pago ampliados, o a los proveedores de la entidad plazos de pago anticipados, en comparación con la fecha de vencimiento de la factura correspondiente. Los acuerdos de financiación a proveedores suelen denominarse financiación de la cadena de suministro, financiación de cuentas por pagar o acuerdos de factoraje inverso. Los acuerdos que son únicamente mejoras crediticias para la entidad (por ejemplo, las garantías financieras, incluidas las cartas de crédito utilizadas como garantías) o los instrumentos utilizados por la entidad para liquidar directamente con un proveedor los importes adeudados (por ejemplo, las tarjetas de crédito) no son acuerdos de financiación a proveedores.

[Referencia: párrafos FC31 a FC33, Fundamentos de las Conclusiones]

44H Para cumplir los objetivos del párrafo 44F, una entidad revelará de forma agregada para sus acuerdos de financiación a proveedores:

(a) Los términos y condiciones de los acuerdos (por ejemplo, la ampliación de los plazos de pago y la seguridad o garantías proporcionadas). Sin embargo, una entidad revelará por separado los términos y condiciones de los acuerdos que tengan términos y condiciones diferentes.

(b) Al principio y al final del periodo sobre el que se informa:

  (i) Los importes en libros, y las partidas asociadas presentadas en el estado de situación financiera de la entidad, de los pasivos financieros que forman parte de un acuerdo de financiación de proveedores.

  (ii) Los importes en libros, y las partidas asociadas, de los pasivos financieros revelados en (i) para los que los proveedores ya han recibido el pago por parte de los suministradores de financiación.

  (iii) El rango de fechas de vencimiento de los pagos (por ejemplo, 30 a 40 días después de la fecha de la factura) tanto para los pasivos financieros revelados en (i) como para las cuentas comerciales por pagar comparables que no formen parte de un acuerdo de financiación de proveedores. Los pasivos comerciales por pagar comparables son, por ejemplo, los pasivos comerciales por pagar de la entidad dentro de la misma línea de negocio o jurisdicción que los pasivos financieros revelados en (i). Si los rangos de las fechas de vencimiento de los pagos son amplios, una entidad revelará información explicativa sobre dichos rangos o revelar rangos adicionales (por ejemplo, rangos estratificados).

(c) El tipo y el efecto de los cambios no monetarios en los importes en libros de los pasivos financieros revelados según (b)(i). Ejemplos de cambios no monetarios incluyen el efecto de combinaciones de negocios, diferencias de cambio u otras transacciones que no requieren el uso de efectivo o equivalentes de efectivo (véase el párrafo 43).

[Referencia: párrafos FC34 a FC39, Fundamentos de las Conclusiones]

Componentes de la partida efectivo y equivalentes al efectivo

[Referencia: ejemplo A nota C, Ejemplos Ilustrativos]

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 en 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.

[Referencia: ejemplo A nota C, Ejemplos Ilustrativos]

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.

50 Conocer determinadas informaciones puede ser relevante para los usuarios **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** para entender la posición financiera y la liquidez de una entidad. 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 **[Referencia: párrafo 11, NIIF 8]** (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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** 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.

[Referencia: ejemplo A nota D, Ejemplos Ilustrativos]

Fecha de vigencia y transición

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.

 © IFRS Foundation

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 1 de enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un período que comience con anterioridad, revelará este 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 la NIIF 10 y la 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 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.

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. **[Referencia: párrafo FC26, Fundamentos de las Conclusiones]** Se permite su aplicación anticipada. Cuando una entidad aplique por primera vez esas modificaciones, no se requiere que proporcione información comparativa sobre periodos anteriores. **[Referencia: párrafo FC27, Fundamentos de las Conclusiones]**

61 La NIIF 17 *Contratos de Seguro*, emitida en mayo de 2017, modificó el párrafo 14. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 17.

62 *Acuerdos de financiación a proveedores*, publicado en mayo de 2023, añadió los párrafos 44F y 44H. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

63 Al aplicar *Acuerdos de Financiación a Proveedores*, una entidad no está obligada a revelar:

(a) Información comparativa de cualquier periodo presentado antes del comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el que la entidad aplique por primera vez esas modificaciones.

(b) La información requerida por el párrafo 44H(b)(ii) y (iii) al comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el que la entidad aplica por primera vez esas modificaciones.

(c) La información requerida por los párrafos 44F y 44H para cualquier periodo intermedio presentado dentro del periodo anual sobre el que se informa en el que la entidad aplique por primera vez esas modificaciones.

[Referencia: párrafos FC40 a FC44, Fundamentos de las Conclusiones]

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 **[Referencia: párrafo 2]**. 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 por el impuesto diferido (activo), con algunas excepciones muy limitadas. **[Referencia: párrafos 15, 24, 39 y 44]**

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), **[Referencia: párrafo 89, NIC 1]** cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). **[Referencia: párrafos 61 a 65A]** De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios **[Referencia: párrafos 24 y 25, NIIF 3]** afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas. **[Referencia: párrafos 66 a 68]**

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. **[Referencia: párrafos 34 a 36]**

Alcance

1 **Esta Norma se aplicará en la contabilización del impuesto a las ganancias [Referencia: párrafo 2].**

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 a la entidad que informa.[E1,E2,E3,E4]

E1 **[IFRIC® *Update*, marzo de 2006, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*–Alcance»**

El CINIIF consideró si proporcionar guías sobre qué impuestos están dentro del alcance de la NIC 12. El CINIIF destacó que la NIC 12 se aplica a impuestos a las ganancias, que se definen como impuestos que se basan en ganancias tributables. Eso implica que (i) no todos los impuestos están dentro del alcance de la NIC 12, sino (ii) dado que la ganancia tributable no es la misma que la ganancia contable, los impuestos no necesitan basarse en una figura que sea exactamente la ganancia contable para estar dentro del alcance. El último punto está también implícito en el requerimiento de la NIC 12 de revelar una explicación de la relación entre el gasto fiscal y la ganancia contable. El CINIIF destacó, además, que el término "ganancia tributable" implica una idea de un importe neto en lugar de bruto. Finalmente, el CINIIF observó que cualesquiera impuestos que no estén dentro del alcance de la NIC 12 lo están de la NIC 37 *Provisiones Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Sin embargo, la CINIIF también destacó la variedad de impuestos que existen en todo el mundo y la necesidad de juicios al determinar si algunos impuestos son impuestos a las ganancias. La CINIIF, por ello, consideraba que las guías más allá de las observaciones destacadas anteriormente no podrían desarrollarse en un periodo razonable de tiempo y decidió no introducir en su agenda un

proyecto sobre esta cuestión.]

E2 [IFRIC® *Update*, mayo de 2009, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— Clasificación de impuestos basados en el tonelaje»

El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre si un impuesto basado en la capacidad de tonelaje puede considerarse un impuesto a las ganancias de acuerdo con la NIC 12. El CINIIF destacó que el término "impuesto al tonelaje" se aplica a una variedad de regímenes fiscales. En algunas jurisdicciones, se permite elegir a las compañías navieras ser gravadas sobre la base del tonelaje transportado, capacidad de tonelaje o una ganancia teórica en lugar de por las regulaciones de impuestos a las ganancias empresariales estándar. En algunas jurisdicciones, esta elección es irrevocable.

El CINIIF ha destacado anteriormente que la NIC 12 se aplica a los impuestos a las ganancias que se definen como impuestos que se basan en la ganancia fiscal, y que el término "ganancia tributable" implica un concepto de un importe neto en lugar de bruto. Los impuestos sobre el tonelaje transportado o capacidad de tonelaje se basan en los importes brutos en lugar de en los netos. Los impuestos sobre un ingreso teórico proceden de la capacidad de tonelaje no se basan en los ingresos y gastos reales de la entidad.

Por consiguiente, el CINIIF destacó que estos impuestos no se consideran impuestos a las ganancias de acuerdo con la NIC 12 y no se presentarían como parte de los gastos fiscales en el estado del resultado integral. Sin embargo, el CINIIF también destacó que, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, una entidad sujeta a un impuesto sobre el tonelaje presentaría subtotales adicionales en ese estado si esa presentación es relevante para comprender su rendimiento financiero. Dados los requerimientos de la NIC 12, el CINIIF decidió no añadir la cuestión a su agenda.]

E3 [IFRIC® *Update*, julio de 2012, Decisión de Agenda, «NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—Presentación de pagos sobre impuestos distintos a los de las ganancias»

El Comité de Interpretaciones de las NIIF recibió una petición que solicitaba aclaración sobre si los pagos de regalías basados en la producción por pagar a una autoridad fiscal que se reclaman como una asignación contra la ganancia tributable para el cálculo del impuesto a las ganancias pagadero a otra autoridad fiscal deben presentarse como un gasto operativo o un gasto fiscal en el estado del resultado integral.

Como base de esta petición, quien envió la solicitud suponía que los pagos por regalías basados en la producción están, en sí mismos, fuera del alcance de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* mientras que el impuesto a las ganancias pagadero a otra autoridad fiscal está dentro del alcance de la NIC 12. Sobre la base de este supuesto, quien envió la petición solicitaba la Comité aclarar si los pagos por regalías basados en la producción pueden verse como pagos anticipados al impuesto a las ganancias por pagar. El Comité utilizó el mismo supuesto al analizar la cuestión.

El Comité observó que la partida de los estados financieros del "gasto fiscal" que se requiere por el párrafo 82(d) de la NIC 1 *Presentación de los Estados Financieros* pretende requerir que una entidad presente impuestos que cumplen la definición de impuesto a las ganancias según la NIC 12. El Comité también destacó que es la base de cálculo determinada por las reglas impositivas correspondientes la que establece si un impuesto cumple la definición de un impuesto a las ganancias. Ni la forma de liquidación de un pasivo por impuestos ni los factores relativos a los receptores del impuesto son un determinante de si una partida cumple la definición.

El Comité, además, destacó que los pagos por regalías basados en la producción no deben tratarse de forma distintas de otros gastos que están fuera del alcance de la NIC 12 los cuales podrían reducir el impuesto a las ganancias por pagar. Por consiguiente, el Comité observó que es inapropiado considerar que los pagos por regalías sean pagos anticipados del impuesto a las ganancias por pagar. Puesto que las regalías basadas en la producción no son impuestos a las ganancias, los pagos por regalías no deben presentarse como un gasto del impuesto a las ganancias en el estado del resultado integral.

El Comité consideró que, a la luz de su análisis de los requerimientos existentes de la NIC 1 y NIC 12, no era necesaria una interpretación y por consiguiente, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

E4 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2017, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—

 © IFRS Foundation

Intereses y penalizaciones relacionados con los impuestos a las ganancias»

Las Normas NIIF no abordan de forma específica la contabilización de los intereses y penalizaciones relacionados con impuestos a las ganancias (intereses y penalizaciones). A la luz de la información recibida sobre el proyecto de Interpretación del CINIIF *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias*, el Comité consideró si añadir un proyecto sobre intereses y penalizaciones a su agenda de emisión de normas.

Sobre la base de su análisis, el Comité concluyó que un proyecto sobre intereses y penalizaciones no daría lugar a una mejora de la información financiera que fuera suficiente para superar los costos. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir un proyecto sobre intereses y penalizaciones a su agenda de emisión de normas.

No obstante, el Comité observó que las entidades no tienen una opción de política contable para elegir entre la aplicación de la NIC 12 y de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* para los intereses y penalizaciones. En su lugar, si una entidad considera que un importe por cobrar o pagar concreto por intereses y penalizaciones es un impuesto a las ganancias, entonces la entidad aplicará la NIC 12 a ese importe. Si una entidad no aplica la NIC 12 a un importe por cobrar o pagar por intereses y penalizaciones, aplicará la NIC 37 a ese importe. Una entidad revelará sus juicios a este respecto aplicando el párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, si es parte de los juicios de la entidad que tuvieron el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

El párrafo 79 de la NIC 12 requiere que una entidad revele los componentes principales de los gastos (ingresos) por impuestos; para cada clase de provisión, los párrafos 84 y 85 de la NIC 37 requieren una conciliación del importe en libros al comienzo y final del periodo sobre el que se informa, así como de otra información. Por consiguiente, independientemente de si una entidad aplica la NIC 12 o la NIC 37, al contabilizar los intereses y penalizaciones, revelará información sobre dichos intereses y penalizaciones si son significativos.

El Comité también observó que había publicado anteriormente decisiones de agenda que analizan el alcance de la NIC 12 en marzo de 2006 y mayo de 2009.]

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.

4A Esta Norma se aplica a los impuestos a las ganancias derivados de la legislación fiscal promulgada o sustancialmente promulgada para implementar las reglas del modelo del Segundo Pilar publicadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), incluida la legislación fiscal que aplica los impuestos mínimos nacionales complementarios calificados descritos en dichas reglas. Dicha legislación fiscal, y los impuestos a las ganancias que de ella se derivan, se denominarán en lo sucesivo "legislación del Segundo Pilar" e "impuestos a las ganancias del Segundo Pilar". Como una excepción a los requerimientos de esta Norma, una entidad no reconocerá ni revelará información sobre los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar.

[Referencia:

párrafos 88A a 88D

párrafos FC97 a FC106, Fundamentos de las Conclusiones]

Definiciones

5 Los términos siguientes 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) [Referencia: párrafo 2] 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) [Referencia: párrafo 2] 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 [Referencia: párrafo 2] a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.**

Activos por impuestos diferidos **son las cantidades de impuestos sobre las ganancias [Referencia: párrafo 2] a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:**

(a) 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

[Referencia:

párrafos 15 a 23

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafos 1 a 18]

(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.

[Referencia:

párrafos 24 a 33

Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafos 1 a 13]

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

[Referencia: párrafos 7 a 11]

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 imponibles que, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo.[E5] Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte C párrafos 1 a 4

Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 1 a 7 de cálculo y presentación]

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. *La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70*.
2	Los intereses por cobrar tienen un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos por intereses serán objeto de tributación cuando se cobren. *La base fiscal de los intereses por cobrar es cero*.

 © IFRS Foundation

Ejemplos

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. *La base fiscal de los deudores comerciales es de 100*.

4 Los dividendos a cobrar de una subsidiaria tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. *En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. consiguiente La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.*[(a)]

5 Un préstamo concedido por la entidad tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. *La base fiscal del préstamo concedido es de 100*.

(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.

E5 [IFRIC® *Update*, julio de 2012, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— Contabilización de las subidas de valor del mercado de activos que se van a introducir por un nuevo régimen de impuestos a las ganancias»

El Comité de Interpretaciones de las NIIF recibió una solicitud de aclaración de la contabilización de los incrementos del valor de mercado introducidos por un régimen nuevo de impuestos a las ganancias en una jurisdicción

Al calcular la ganancia fiscal según el régimen fiscal, se permite que las entidades calculen la depreciación fiscal de ciertos activos mineros usando el valor de mercado de los activos en una fecha concreta como la "base de partida de la corrección", en lugar del costo o importe en libros de los activos. Si existe una ganancia insuficiente contra la que usar la depreciación fiscal anual, se traslada y se puede utilizar como deducción a la ganancia fiscal de años futuros.

El Comité destacó que la base de partida de la corrección, incluyendo la parte que es atribuible a la subida del valor de mercado, se asigna a los activos relacionados según el régimen fiscal y pasará a ser la base del gasto por depreciación a efectos fiscales. Por consiguiente, la subida del valor de mercado forma parte de la base fiscal del activo relacionado como se define en el párrafo 5 de la NIC 12. El Comité observó que la NIC 12 requiere que una entidad refleje un ajuste a la base fiscal de un activo que se debe a un incremento en las deducciones disponibles como una diferencia temporaria deducible. Por consiguiente, el Comité destacó que debe reconocerse un activo por impuestos diferidos en la medida en que cumple los criterios de reconocimiento del párrafo 24 de la NIC 12.

El Comité consideró que, a la luz de su análisis de los requerimientos existentes de la NIC 12, no era necesaria una interpretación y por consiguiente, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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. *La base fiscal de las deudas por esos gastos acumulados (devengados) es cero*.

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. *La base fiscal de los intereses cobrados por anticipado es cero*.

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. *La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.*

4 Entre los pasivos financieros corrientes se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de

Ejemplos
100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. *La base fiscal de las deudas por sanciones y multas acumulados (o devengados) es de 100.*[(a)]
5 Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. *La base fiscal del préstamo concedido es de 100.*
(a) Bajo esta forma de análisis, no existen diferencias temporarias imponibles. 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 en el periodo en que se incurren, **[Referencia: párrafos 54 a 56, NIC 38]** 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.

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafo 5]

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.[E6]

E6 [IFRIC® *Update*, abril 2020, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—Consecuencias de la Imposición Múltiple de la Recuperación de un Activo»

El Comité recibió una solicitud sobre impuestos diferidos cuando la recuperación del importe en libros de un activo da lugar a consecuencia de imposición múltiple. ...

[En la decisión de agenda se hace referencia al principio fundamental establecido en el párrafo 10 de la NIC 12. El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 51 de la NIC 12.]]

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.[E7] 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.[E8]

E7 [IFRIC® *Update*, julio de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—reconocimiento de impuestos diferidos para un activo único en sociedad instrumental»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la contabilización del impuesto diferido en los estados financieros consolidados de la controladora, cuando una subsidiaria tiene solo un activo (el activo interno) y la primera espera recuperar el importe en libros del activo interno vendiendo las acciones de la subsidiaria (las acciones).

El Comité de Interpretaciones destacó que:

(a) el párrafo 11 de la NIC 12 requiere que la entidad determine las diferencias temporarias en los estados financieros consolidados comparando los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros consolidados con la base fiscal apropiada. En el caso de un activo o un pasivo de una subsidiaria que cumplimenta declaraciones fiscales separadas, este es el importe que será tributable o deducible en el momento de la recuperación (liquidación) del activo (pasivo) en la declaración fiscal de la subsidiaria.

(b) el requerimiento del párrafo 11 de la NIC 12 se complementa con el requerimiento del párrafo 38 de la NIC 12 para determinar la diferencia temporaria relativa a las acciones mantenidas por la controladora en la subsidiaria comparando la participación de la controladora en los activos netos de la subsidiaria en los estados financieros consolidados, incluyendo el importe en libros de

 © IFRS Foundation

la plusvalía, con la base fiscal de las acciones a efectos de la declaración fiscal de la controladora.

El Comité de interpretaciones también destacó que estos párrafos requieren que una controladora reconozca los impuestos diferidos relacionados con el activo interno y los impuestos diferidos relacionados con las acciones si:

(a) las leyes fiscales atribuyen bases de impuestos separadas para el activo interno y para las acciones;

(b) en el caso de activos por impuestos diferidos, las diferencias temporarias deducibles relacionadas pueden utilizarse como se especifica en los párrafos 24 a 31 de la NIC 12; y

(c) no se aplican las excepciones específicas de la NIC 12.

El Comité de Interpretaciones destacó que se plantearon algunas preocupaciones con respecto a los requerimientos actuales de la NIC 12. Sin embargo, el análisis y evaluación de estas preocupaciones requeriría un proyecto más amplio del que podría realizar el Comité de Interpretaciones en nombre del IASB.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no tener en cuenta la cuestión en su agenda, pero en su lugar recomendar al IASB que debería analizar y evaluar estas preocupaciones en su proyecto de investigación sobre Impuestos a las Ganancias.]

E8 [IFRIC® *Update*, mayo de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—Impacto de una reorganización interna sobre los importes de impuestos diferidos relativos a la plusvalía»

El Comité de Interpretaciones recibió un solicitud de guías sobre el cálculo del impuesto diferido que sigue a una reorganización interna de una entidad. Quien envió la solicitud describe una situación en la que una entidad (Entidad H) reconoció la plusvalía que había procedido de la adquisición de un grupo de activos (Negocio C) que cumple la definición de un negocio de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. La Entidad H registró posteriormente un pasivo fiscal relativo a la plusvalía deducida a efectos fiscales. En contra de este antecedente, la Entidad H lleva a cabo una reorganización interna en la que:

(a) la Entidad H establece un subsidiaria totalmente participada nueva (Subsidiaria A);

(b) la Entidad H transfiere el Negocio C, incluyendo la plusvalía relacionada (contabilizada) a la Subsidiaria A; sin embargo,

(c) a efectos fiscales, la plusvalía (fiscal) se retiene por la Entidad H y no se transfiere a la Subsidiaria A.

Quien envió la solicitud preguntó la forma en que la Entidad H debería calcular el impuesto diferido que sigue a esta transacción de reorganización interna en sus estados financieros consolidados de acuerdo con la NIC 12.

El Comité de Interpretaciones destacó que cuando las entidades en el mismo grupo consolidado presentan por separado declaraciones fiscales, surgirán diferencias temporarias separadas en esas entidades de acuerdo con el párrafo 11 de la NIC 12. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones destacó que cuando una entidad prepara sus estados financieros consolidados, los saldos de impuestos diferidos se determinarían por separado para esas diferencias temporarias, usando las tasas fiscales aplicables para la jurisdicción fiscal de cada entidad.

El Comité de Interpretaciones también destacó que al calcular el importe de impuestos diferidos para los estados financieros consolidados:

(a) el importe utilizado como el importe en libros por la entidad "receptora" (en este caso, la Subsidiaria A que recibe la plusvalía (contable) para un activo o un pasivo es el importe reconocido en los estados financieros consolidados; y

(b) la evaluación de si un activo o un pasivo que se reconoce por primera vez a efectos de aplicar la excepción de reconocimiento inicial descrito en los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 se realiza desde la perspectiva de los estados financieros consolidados.

El Comité de Interpretaciones destacó que la transferencia de la plusvalía a la Subsidiaria A no cumpliría la excepción de reconocimiento inicial descrita en los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 en los estados financieros consolidados. Por consiguiente, se destacó que el impuesto diferido se reconocería en los estados financieros consolidados para cualquier diferencia temporaria que surja en cada entidad separada usando las tasas fiscales aplicables para la jurisdicción fiscal de cada entidad (sujeta al cumplimiento de los criterios de recuperabilidad para reconocer los activos por impuestos diferidos descritos en la NIC 12).

El Comité de Interpretaciones también destacó que si existe una denominada "diferencia de base

exterior" (es decir, una diferencia temporaria entre el importe en libros de la inversión en la Subsidiaria A y la base fiscal de la inversión) en los estados financieros consolidados, el impuesto diferido para esta diferencia temporaria se reconocería también sujeta a las limitaciones y excepciones que se apliquen al reconocimiento de un activo por impuestos diferidos (de acuerdo con el párrafo 44 de la NIC 12) y un pasivo por impuestos diferidos (de acuerdo con el párrafo 39 de la NIC 12).

El Comité de Interpretaciones también destacó que la transferencia de activos entre las entidades en el grupo consolidado afectaría a los estados financieros consolidados en términos de reconocimiento, medición y presentación de impuestos diferidos, si la transferencia afecta la base fiscal de los activos o pasivos, o la tasa fiscal aplicable a la recuperación o liquidación de esos activos o pasivos. El Comité de Interpretaciones también destacó que esta transferencia podría también afectar:

(a) la recuperabilidad de las diferencias temporarias deducibles relacionadas y, de ese modo al reconocimiento de los activos por impuestos diferidos; y

(b) la medida en que los activos y pasivos por impuestos diferidos de entidades distintas en el grupo se compensan en los estados financieros consolidados.

El Comité de Interpretaciones consideró que, a la luz de sus análisis, los requerimientos y guías de la NIIF existentes eran suficientes y, por ello, no era necesaria una Interpretación. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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 períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo[E9].

E9 [IFRIC® *Update*, julio de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— reconocimiento del impuesto a las ganancias actual en una posición fiscal de incierta»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración del reconocimiento de un activo fiscal en la situación en la que las leyes fiscales requieren que una entidad realice un pago inmediato cuando una inspección fiscal da lugar a un cargo adicional, incluso si la entidad pretende apelar en contra del cargo adicional. En la situación descrita por quien envió la solicitud, la entidad espera, pero es seguro, recuperar parte o la totalidad del importe pagado. Se solicitó al Comité de Interpretaciones que aclarara si la NIC 12 se aplica para determinar si reconocer un activo por el pago, o si deberían aplicarse las guías de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

El Comité de Interpretaciones destacó que:

(a) el párrafo 12 de la NIC 12 proporciona guías sobre el reconocimiento de los activos fiscales corrientes y los pasivos fiscales corrientes. En concreto, señala que: (i) el impuesto corriente para el período actual y el anterior se reconocerá, en la medida en que no se haya pagado, como un pasivo; y (ii) si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

(b) en los hechos especificados descritos en la solicitud, un activo se reconoce si el importe de efectivo pagado (que es un importe cierto) supera el importe de impuestos que se espera adeudar (que es un importe incierto).

(c) el calendario de pago no debe afectar el importe de los gastos fiscales corrientes reconocidos.

El Comité de Interpretaciones comprendía que la referencia a la NIC 37 en el párrafo 88 de la NIC 12 con respecto a los pasivos contingentes relacionados con impuestos puede haber sido entendidos por algunos como que significa que se aplica la NIC 37 al reconocimiento de estas partidas. Sin embargo, el Comité de interpretaciones destacó que el párrafo 88 de la NIC 12 proporciona guías solo sobre la información a revelar requerida para estas partidas, y que la NIC 12, no la NIC 37, proporciona las guías relevantes sobre el reconocimiento, como se describe anteriormente.

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones destacó que existen guías suficientes. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que los criterios de la agenda no se cumplen y decidió eliminar de su agenda la cuestión de cómo se reconocen los impuestos a las ganancias corrientes, el importe de los cuales es incierto.]

 © IFRS Foundation

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.

[Referencia: ejemplo 1 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias imponibles

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafos 1 a 18

Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 1 a 4 de cálculo y presentación]

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

[Referencia:

párrafos 21 a 21B y 66 a 68

párrafo 32, NIIF 3]

(b) El reconocimiento inicial de un activo[E10] o pasivo en una transacción que:

(i) no sea una combinación de negocios;

(ii) en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal; y

(iii) en el momento de la transacción, no da lugar a diferencias temporarias deducibles e imponibles de igual importe.

[Referencia: párrafo 22A]

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.

E10 [IFRIC® *Update*, marzo de 2017, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— Reconocimiento de impuestos diferidos al adquirir una entidad de un solo activo que no es un negocio»

El Comité recibió una solicitud preguntando la forma en que una entidad contabiliza, en sus estados financieros consolidados, una transacción en la que adquiere todas las acciones de otra que tiene una propiedad de inversión como su único activo. En el hecho enviado, la adquirida había reconocido en su estado de situación financiera un pasivo por impuestos diferidos que surge de la medición de la propiedad de inversión a valor razonable. El importe pagado por las acciones es menor que el valor razonable de la propiedad de inversión debido al pasivo por impuestos diferidos asociado. La transacción descrita en la solicitud no cumple la definición de una combinación de negocios en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* porque la entidad adquirida no es un negocio. La entidad que adquiere aplicará el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*. Quien envío la solicitud preguntaba si los requerimientos del párrafo 15(b) de la NIC 12 permiten que la entidad adquirente reconozca un pasivo por impuestos diferidos en el reconocimiento inicial de la transacción. Si este no es el caso, quien envío la solicitud pedía al Comité considerar si deben modificarse los requerimientos del párrafo 15(b) de la NIC 12 de forma que, en estas circunstancias, la entidad que adquiere no reconocería una ganancia en la medición de la propiedad de inversión a valor razonable de forma inmediata después del reconocimiento inicial de la transacción.

El Comité destacó que:

a. puesto que la transacción no es una combinación de negocios, el párrafo 2(b) de la NIIF 3

requiere que la entidad que adquiere asigne, en sus estados financieros consolidados, el precio de compra a los activos adquiridos y los pasivos asumidos; y

b. el párrafo 15(b) de la NIC 12 dice que una entidad no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por diferencias temporarias tributables que surjan del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y que, en el momento de la transacción, no afecte ni al resultado contable del periodo ni a la ganancia tributable (pérdida tributable).

Por consiguiente, en el momento de la adquisición, la entidad adquirente reconoce en sus estados financieros consolidados solo la propiedad de inversión y no un pasivo por impuestos diferidos. La entidad adquirente, por ello, asigna el precio de compra en su totalidad a la propiedad de inversión.

El Comité concluyó que los requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine cómo contabilizar la transacción. El Comité concluyó también que cualquier reconsideración de la excepción del reconocimiento inicial del párrafo 15(b) de la NIC 12 es, en ocasiones, que requeriría un proyecto a nivel del Consejo Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.

El Comité destacó que el Consejo había considerado recientemente si añadir un proyecto sobre la NIC 12 a la agenda del Consejo, pero que había decidido no hacerlo. Por consiguiente, el Comité no recomendó que el Consejo considerase añadir un proyecto a su agenda sobre este tema.]

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 **[Referencia: párrafo 2]** 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 **[Referencia: párrafos 47 a 52A]** 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 **[Referencia: párrafo 2]** *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:

(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

 © IFRS Foundation

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 **[Referencia: párrafos 57 a 67, NIC 38]** 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*, **[Referencia: párrafos 10 a 31, NIIF 3]** 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 **[Referencia: párrafo 32, NIIF 3]** (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 **[Referencia: párrafo 20, NIC 20]** (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).

[Nota: existen más ejemplos de diferencias temporarias que no son diferencias temporales en los Ejemplos ilustrativos]

Combinaciones de negocios

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafo 12

Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafo 9

ejemplo 3 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

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. **[Referencia: párrafos 10 a 31, NIIF 3]** 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

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafos 10 a 11

Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 2 y 7 de cálculo y presentación]

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*, **[Referencia: párrafo 29, NIC 16]** la NIC 38 *Activos Intangibles*, **[Referencia: párrafo 72, NIC 38]** la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, **[Referencia: párrafo 30, NIC 40]** NIIF 9 *Instrumentos Financieros* **[Referencia: párrafo 5.2.1, NIIF 9]** y la NIIF 16 *Arrendamientos* **[Referencia: párrafos 34 y 35, NIIF 16]**). 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

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafo 13

ejemplo 3 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

21 La plusvalía que surja en una combinación de negocios se medirá como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes: **[Referencia: párrafo 32, NIIF 3]**

(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.

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

 © IFRS Foundation

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 o da lugar a diferencias temporarias deducibles e imponibles de igual importe, una entidad reconocerá cualesquiera pasivos o activos por impuestos diferidos, a la vez que 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 ganancia fiscal, y no da lugar a diferencias temporarias deducibles e imponibles de igual importe una 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 monto. Tales ajustes podrían hacer 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 **[Referencia: párrafos 47 a 52A]** 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.

22A Una transacción que no es una combinación de negocios puede conducir al reconocimiento inicial de un activo o un pasivo y, en el momento de la transacción, no afectar ni a la ganancia contable ni a la ganancia fiscal. Por ejemplo, al comienzo de la fecha de un arrendamiento, un arrendatario reconoce, habitualmente, un pasivo por arrendamiento y el correspondiente importe como parte del costo de un activo por derecho de uso. En función de la legislación fiscal aplicable, en una transacción de este tipo, pueden surgir diferencias temporarias deducibles e imponibles de igual importe en el momento del reconocimiento inicial del activo y del pasivo. La exención proporcionada por los párrafos 15 y 24 no se aplica a estas diferencias temporarias y una entidad reconoce cualquier activo y pasivo por impuestos diferidos resultante.

[Referencia:

párrafos 15(b)(iii) y 24(c)

Ejemplos Ilustrativos: Ejemplo 8 de cálculos y presentación ilustrativos

párrafos FC74 a FC88, Fundamentos de las Conclusiones]

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. **[Referencia: párrafos 28 a 32, NIC 32]** En algunos 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.

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafo 9

Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 4 cálculos y presentación ilustrativos]

Diferencias temporarias deducibles

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafos 1 a 13

Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 2, 3, 5, 6 y 7 de cálculo y presentación]

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, [Referencia: párrafos 27 a 31] 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;**

(b) **en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal; y**

(c) **en el momento de la transacción, no da lugar a diferencias temporarias deducibles e imponibles de igual importe.**

[Referencia: párrafo 22A]

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 **[Referencia: párrafo 2]** 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 **[Referencia: párrafos 47 a 52A]** 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 **[Referencia: párrafos 27 a 31]** *que pueda obtener suficiente ganancia fiscal en periodos posteriores como para conseguir tal reducción en los pagos por el impuesto.*

 © IFRS Foundation

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, **[Referencia: NIC 19]** 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, **[Referencia: párrafos 54 a 56, NIC 38]** 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 costos de investigación, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros nulo, que será igual a cero, es una diferencia temporaria deducible que da 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. **[Referencia: párrafo 18, NIIF 3]** 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 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)

[Referencia:

párrafos FC39 a FC45, Fundamentos de las Conclusiones y, sobre información de antecedentes, FC37 y FC38(a)

ejemplo 7 cálculos y presentación ilustrativos]

Identificación de una diferencia temporaria deducible al final del Año 2:

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.

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.

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.

Por consiguiente, la base fiscal del instrumento de deuda es su costo original.

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.

Esto es porque las diferencias temporarias deducibles son diferencias entre el importe en libros de un

Ejemplos que ilustran el párrafo 26(d)

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.

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 es probable **[Referencia: párrafos 28 a 31]** que disponga de esos beneficios fiscales futuros **[Referencia: párrafo 27A]** 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.

[Referencia:

párrafos FC57 a FC59, Fundamentos de las Conclusiones y, sobre información de antecedentes, FC37 y FC38(d)

Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 7 cálculos y presentación ilustrativos]

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.[E11]

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 7 de cálculo y presentación ilustrativo (Etapa 1)]

E11 [IFRIC® *Update*, mayo de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— reconocimiento y medición de los activos por impuestos diferidos cuando una entidad está produciendo pérdidas»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de guías sobre el reconocimiento y medición de activos por impuestos diferidos cuando una entidad está produciendo pérdidas. Se solicitó al Comité de Interpretaciones que aclarara dos cuestiones:

(a) si la NIC 12 requiere que un activo por impuestos diferidos se reconozca para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas cuando existen diferencias temporarias imponibles adecuadas que revierten, independientemente de las expectativas de una entidad de pérdidas fiscales futuras; y

(b) la forma en que las guías de la NIC 12 se aplican cuando las leyes fiscales limitan la medida en que los saldos de pérdidas fiscales anteriores pueden recuperarse contra ganancias fiscales futuras. En los sistemas fiscales considerados para la segunda cuestión, el importe de las pérdidas fiscales anteriores que pueden recuperarse en cada año fiscal se limita a un porcentaje especificado de las ganancias fiscales de ese año.

El Comité de Interpretaciones destacó que de acuerdo con los párrafos 28 y 35 de la NIC 12:

(a) un activo por impuestos diferidos reconocido para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas en la medida en de las diferencias temporarias imponibles existentes, de un tipo apropiado, que revierten en un periodo apropiado. La reversión de esas diferencias temporarias

 © IFRS Foundation

imponibles permite la utilización de las pérdidas fiscales no utilizadas y justifica el reconocimiento de activos por impuestos diferidos. Por consiguiente, no se consideran las pérdidas fiscales futuras.

(b) Cuando las leyes fiscales limitan la medida en que las pérdidas fiscales futuras pueden recuperarse contra las ganancias fiscales futuras en cada año, el importe de activos por impuestos diferidos reconocidos por pérdidas fiscales no utilizadas como resultado de diferencias temporarias imponibles existentes adecuadas está restringido como se especifique por las leyes fiscales. Esto es porque cuando revierten las diferencias temporarias imponibles adecuadas, el importe de las pérdidas fiscales que pueden utilizarse por esa reversión se reduce como se especifique por las leyes fiscales. Tampoco, en este caso se consideran las pérdidas fiscales futuras.

(c) En ambos casos, si las pérdidas fiscales no utilizadas superan el importe de las diferencias temporarias imponibles existentes adecuadas (después de tener en cuenta cualquier restricción), se reconoce un activo por impuestos diferidos adicional solo si se cumplen los requerimientos de los párrafos 29 y 36 de la NIC 12 (es decir, la medida en que sea probable que la entidad tendrá ganancias fiscales futuras apropiadas, o en la medida en que estén disponibles oportunidades planificadas fiscales para la entidad que crearán ganancias fiscales apropiadas).

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones concluyó que no era necesaria ni una Interpretación ni una modificación a la Norma y por consiguiente decidió no añadir estas cuestiones a su agenda.]

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. **[Referencia: párrafos FC55 a FC56, Fundamentos de las Conclusiones y, sobre información de antecedentes, FC37 y FC38(C) y Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 7 cálculos y presentación ilustrativos (Etapa 2)]** y

(ii) ignorará los importes imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se espera surjan en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de dichas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente. 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.

[Referencia:

Ejemplos que ilustran el párrafo 26(d)

párrafos FC46 a FC54, Fundamentos de las Conclusiones y, sobre información de antecedentes, FC37 y FC38(b)

Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 7 de cálculo y presentación ilustrativo (Etapa 2)]

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 **[Referencia: párrafos 24 y 27, NIC 20]**, 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[E12] [Referencia: párrafos 35 y 36] que la ganancia impositiva futura estará disponible contra la que puedan utilizarse las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados.

E12 [IFRIC® *Update*, junio de 2005, Decisión de Agenda, «NIC 12 Compensación de pérdidas no utilizadas y créditos fiscales no utilizados»

El CINIIF consideró si proporcionar guías sobre la forma de aplicar el criterio de probabilidad para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos que surgen de la compensación de pérdidas no utilizadas y créditos fiscales no utilizados, y en concreto si el criterio debe aplicarse al importe de pérdidas fiscales no utilizadas o créditos fiscales no utilizados tomados como un todo o a partes del importe total.

El CINIIF decidió no desarrollar ninguna guía porque, en la práctica, el criterio se aplica con generalidad a partes del importe total. El CINIIF no conocía demasiada diversidad en la práctica.]

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. **[Referencia: párrafos 27 a 31]** 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

 © IFRS Foundation

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;

(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. **[Referencia: párrafos 27 a 31 y 34 a 36]** 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

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafos 15 a 17

Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafos 12 y 13

Ejemplos Ilustrativos: ejemplo ilustrativo 3 de cálculo y presentación]

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).[E13] 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, sí ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al costo o por su valor revaluado. **[Referencia: párrafos 9 a 14, NIC 27]**

E13 [IFRIC® *Update*, julio de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— reconocimiento de impuestos diferidos para un activo único en sociedad instrumental»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la contabilización del impuesto diferido en los estados financieros consolidados de la controladora, cuando una subsidiaria tiene solo un activo (el activo interno) y la primera espera recuperar el importe en libros del activo interno vendiendo las acciones de la subsidiaria (las acciones).

El Comité de Interpretaciones destacó que:

(a) el párrafo 11 de la NIC 12 requiere que la entidad determine las diferencias temporarias en los estados financieros consolidados comparando los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros consolidados con la base fiscal apropiada. En el caso de un activo o un pasivo de una subsidiaria que cumplimenta declaraciones fiscales separadas, este es el importe que será tributable o deducible en el momento de la recuperación (liquidación) del activo (pasivo) en la declaración fiscal de la subsidiaria.

(b) el requerimiento del párrafo 11 de la NIC 12 se complementa con el requerimiento del párrafo 38 de la NIC 12 para determinar la diferencia temporaria relativa a las acciones mantenidas por la controladora en la subsidiaria comparando la participación de la controladora en los activos netos de la subsidiaria en los estados financieros consolidados, incluyendo el importe en libros de la plusvalía, con la base fiscal de las acciones a efectos de la declaración fiscal de la controladora.

El Comité de interpretaciones también destacó que estos párrafos requieren que una controladora reconozca los impuestos diferidos relacionados con el activo interno y los impuestos diferidos relacionados con las acciones si:

(a) las leyes fiscales atribuyen bases de impuestos separadas para el activo interno y para las acciones;

(b) en el caso de activos por impuestos diferidos, las diferencias temporarias deducibles relacionadas pueden utilizarse como se especifica en los párrafos 24 a 31 de la NIC 12; y

(c) no se aplican las excepciones específicas de la NIC 12.

El Comité de Interpretaciones destacó que se plantearon algunas preocupaciones con respecto a los requerimientos actuales de la NIC 12. Sin embargo, el análisis y evaluación de estas preocupaciones requeriría un proyecto más amplio del que podría realizar el Comité de Interpretaciones en nombre del IASB.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no tener en cuenta la cuestión en su agenda, pero en su lugar recomendar al IASB que debería analizar y evaluar estas preocupaciones en su proyecto de investigación sobre Impuestos a las Ganancias.]

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.[E14,E15]

E14 [IFRIC® *Update*, julio de 2007, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—Impuestos diferidos que surgen de ganancias en el extranjero no remitidas»

Se solicitó al CINIIF que proporcionara guías sobre si las entidades deberían reconocer un pasivo por impuestos diferidos con respecto a diferencias temporarias que surgen porque los ingresos en el extranjero no son imponibles a menos que se remitan a la jurisdicción sede de la entidad. Los ingresos en el extranjero en cuestión no surgían de una subsidiaria, asociada o negocio conjunto en el extranjero.

La solicitud se refería al párrafo 39 de la NIC 12 y destacó que, si los ingresos en el extranjero surgieron de una subsidiaria, sucursal, asociada o participación en un negocio conjunto y cumplían las condiciones del párrafo 39(a) y (b) de la NIC 12, no se reconocerían pasivos por impuestos diferidos. La solicitud destacaba que la NIC 12 no incluye un definición de sucursal. Por ello, se solicitaron guías sobre lo que constituye una sucursal. Incluso si el ingreso no surgió

 © IFRS Foundation

de una sucursal, la petición solicitaba aclaración sobre si la excepción del párrafo 39 podría aplicarse por analogía a otros ingresos en el extranjero similares.

El CINIIF destacó que el Consejo estaba considerando el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas y negocios conjuntos como parte de su proyecto de Impuestos a las Ganancias. Como parte de su proyecto, el Consejo había decidido provisionalmente eliminar el concepto de "sucursales" de la NIC 12 y modificar la redacción de la excepción para subsidiarias para restringir su aplicación. El equipo del proyecto había sido informado de la cuestión planteada con la CINIIF.

Puesto que la emisión estaba siendo abordada por un proyecto del Consejo que se esperaba que estuviera completado en un futuro próximo, el CINIIF decidió no añadir la cuestión a su agenda.]

E15 [IFRIC® *Update*, junio de 2020, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— Impuestos diferidos relacionados con una Inversión en una Subsidiaria»

El Comité recibió una solicitud sobre la forma en que una entidad contabiliza, en sus estados financieros consolidados, los impuestos diferidos relacionados con su inversión en una subsidiaria. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

a. Los beneficios no distribuidos de la subsidiaria dan lugar a un diferencia temporaria imponible asociada con la inversión de la entidad en la subsidiaria.

b. La entidad ha determinado que las condiciones del párrafo 39 de la NIC 12 para la aplicación de la excepción del reconocimiento de un pasivo por impuestos diferidos relacionado con su inversión en la subsidiaria no se cumplen porque la entidad espera que la subsidiaria distribuya sus beneficios (que están disponibles para la distribución) en un futuro previsible.

c. La entidad y la subsidiaria operan en una jurisdicción en la que:

i. Los beneficios tributan solo cuando se distribuyen—es decir, la tasa del impuesto a las ganancias aplicable a los beneficios no distribuidos en nula (tasa de impuestos no distribuidos).

ii. Se aplica una tasa del 20% a las distribuciones de beneficios (tasa de impuestos distribuidos). Sin embargo, las distribuciones de beneficios realizados por la entidad no son imponibles en la medida en que la subsidiaria ya ha sido gravada por esos beneficios—es decir, las distribuciones de beneficios se gravan una sola vez.

La solicitud preguntaba si la entidad reconoce un pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria imponible asociada con su inversión en la subsidiaria.

El párrafo 39 de la NIC 12 requiere que una entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencia temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, excepto en la medida en que (a) la controladora puede controlar el calendario de la reversión de la diferencia temporaria; y (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en el futuro previsible.

En los hechos descritos en la solicitud, existe una diferencia temporaria imponible asociada con la inversión de la entidad en la subsidiaria. La entidad también ha determinado que la excepción de reconocimiento del párrafo 39 de la NIC 12 no se aplica porque es probable que la diferencia temporaria revierta en un futuro previsible cuando la subsidiaria distribuya sus beneficios no distribuidos. Por consiguiente, el Comité concluyó que la entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos para esa diferencia temporaria imponible.

El párrafo 51 de la NIC 12 requiere que una entidad refleje—en la medición de los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos— "las consecuencias fiscales que se derivarían 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'.

En los hechos descritos en la solicitud, la entidad espera recuperar el importe en libros de su inversión en la subsidiaria a través de distribuciones de beneficios por la subsidiaria, lo que sería tributable a la tasa de impuestos distribuidos. Por consiguiente, el Comité concluyó que, al aplicar el párrafo 51 de la NIC 12, la entidad utiliza la tasa de impuestos distribuidos para medir el pasivo por impuestos diferidos relacionado con su inversión en la subsidiaria.

El Comité observó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad no aplica el párrafo 57A de la NIC 12—ese párrafo se aplica solo en el contexto de dividendos pagaderos por la entidad que informa. Además, el párrafo 52A de la NIC 12 no se aplica a la medición de un activo o pasivo por impuestos corrientes o diferidos que refleja por sí mismo las consecuencias fiscales de una distribución de beneficios.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIC 12 proporcionan una base adecuada para que una entidad calcule la impuestos diferidos en los hechos descritos en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

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 **[Referencia: NIC 21]**). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos **[Referencia: párrafo 2]** 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 por impuestos diferidos o de un activo (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).[E16]

E16 [IFRIC® *Update*, enero de 2016, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— Reconocimiento de impuestos diferidos por el efecto de variaciones en la tasa de cambio»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud con respecto al reconocimiento de los impuestos diferidos cuando las bases impositivas de los activos y pasivos no monetarios de una entidad se determinan en una moneda que es diferente de su moneda funcional. La cuestión es si los impuestos diferidos que proceden de variaciones en la tasa de cambio sobre las bases impositivas de activos no corrientes se reconocen a través del resultado del periodo.

El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 41 de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* señala que cuando la base impositiva de un activo o pasivo no monetario se determina en una moneda que es diferente de la moneda funcional, surgen diferencias temporarias dando lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Este impuesto diferido no surge de una transacción o suceso que se reconoce fuera del resultado del periodo y se carga o abona, por ello, al resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 58 de la NIC 12. Estos cargos o abonos por impuestos diferidos se presentarían con otros impuestos diferidos, en lugar de con ganancias o pérdidas por diferencias de cambio, en el estado del resultado del periodo.

El Comité de Interpretaciones también destacó que el párrafo 79 de la NIC 12 requiere que se revelen los componentes principales del gasto (ingreso) fiscal. El Comité de Interpretaciones observó que cuando las variaciones en la tasa de cambio son la causa de un componente principal del cargo o abono del impuesto diferido, una explicación de esto de acuerdo con el párrafo 79 de la NIC 12 ayudaría a los usuarios de los estados financieros para comprender el gasto (ingreso) fiscal del periodo.

A la luz de los requerimientos de las NIIF, el Comité de Interpretaciones determinó que no eran necesarias ni una Interpretación ni una modificación. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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 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.

 © IFRS Foundation

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

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos: ejemplos 1 a 7 de cálculo y presentación ilustrativo]

[Nota: La CINIIF 23 aborda la forma de reflejar la incertidumbre en la contabilización del impuesto a las ganancias]

46 **Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de períodos 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.[E17]**

E17 [IFRIC® *Update*, febrero de 2002, 'Impuestos—tasas efectivas'

El CINIIF analizó si abordar la tasa impositiva a utilizar para medir los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos para entidades que tienen tasas impositivas efectivas bajas, por ejemplo, porque algún ingreso está exento de imposición. El CINIIF decidió no añadir este elemento a su agenda.]

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 temporarias.

50 [Eliminado]

51 **La medición de los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían 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.[E18,E19,E20,E21]**

E18 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2005, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—Entidades de activo único»

El CINIIF consideró la aplicación de la NIC 12 a entidades de activo único y si la forma esperada de recuperar el activo debería reflejar en alguna circunstancia la disposición de la entidad en lugar del activo.

El CINIIF decidió no añadir este elemento a su agenda porque la cuestión caía directamente dentro del alcance del proyecto de Convergencia a Corto plazo del IASB.]

E19 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2016, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—Forma esperada de recuperación de activos intangibles con vida útil indefinida»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de cómo determina una entidad la forma de recuperación de un activo intangible con vida útil indefinida a efectos de medición de los impuestos diferidos.

El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 51 de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* señala que la medición de los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos refleja las consecuencias fiscales que se derivarían 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.

El Comité de Interpretaciones también destacó los requerimientos del párrafo 88 de la NIC 38 *Activos Intangibles* con respecto a activos intangibles con vidas útiles indefinidas.

El Comité de Interpretaciones observó que un activo intangible con una vida útil indefinida no es un activo no depreciable como prevé el párrafo 51B de la NIC 12. Esto es porque un activo no depreciable tiene una vida ilimitada (o infinita), y la NIC 38 explica que indefinida no significa infinita. Por consiguiente, los requerimientos del párrafo 51B de la NIC 12 no se aplican a activos intangibles con una vida útil indefinida.

El Comité de Interpretaciones destacó la observación del Consejo sobre los activos intangibles con vidas útiles indefinidas cuando dicho Consejo modificó la NIC 38 en 2004. El Consejo observó que una entidad no amortiza un activo intangible con una vida útil indefinida porque no existe un límite previsible al periodo durante el cual espera consumir los beneficios económicos futuros incorporados en el activo. Por consiguiente, la amortización a lo largo de un periodo máximo determinado de forma arbitraria no sería una representación fidedigna. La razón para no amortizar un activo intangible con una vida útil indefinida no es porque no existe consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

El Comité de Interpretaciones observó que una entidad recupera el importe en libros de un activo en forma de beneficios económicos que entran en la entidad en periodos futuros, que podría ser a través del uso o de la venta del activo. Por consiguiente, la recuperación del importe en libros de un activo no depende de si éste se amortiza. Por consiguiente, el hecho de que una entidad no amortice un activo intangible con una vida útil indefinida no significa necesariamente que la entidad recuperará el importe en libros del ese activo solo a través de la venta y no del uso.

El Comité de Interpretaciones destacó que una entidad aplica el principio y los requerimientos de los párrafos 51 y 51A de la NIC 12 al medir el impuesto diferido en un activo intangible con una vida útil indefinida. Al aplicar estos párrafos, una entidad determinará su forma esperada de recuperación del importe en libros del activo intangible con una vida útil indefinida, y reflejará las consecuencias fiscales que se derivan de esa forma esperada de recuperación.

El Comité de Interpretaciones concluyó que el principio y requerimientos de los párrafos 51 y 51A de la NIC 12 proporcionan requerimientos suficientes para permitir que una entidad mida el impuesto diferido en activos intangibles con vidas útiles indefinidas.

A la luz de los requerimientos existentes en las Normas NIIF, el Comité de Interpretaciones determinó que no eran necesarias ni una Interpretación CINIIF ni una modificación a una Norma. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

E20 [IFRIC® *Update*, abril 2020, «NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*—Consecuencias de la Imposición Múltiple de la Recuperación de un Activo»

El Comité recibió una solicitud sobre impuestos diferidos cuando la recuperación del importe en libros de un activo da lugar a consecuencia de imposición múltiple. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

a. Una entidad adquiere un activo intangible con una vida útil finita (una licencia) como parte de una combinación de negocios. El importe en libros de la licencia en el reconocimiento inicial es de 100 u.m. La entidad pretende recuperar el importe en libros de la licencia a través del uso, y el valor residual esperado de la licencia al expirar es nulo.

b. La legislación fiscal aplicable prescribe dos regímenes fiscales: un régimen de impuesto a las ganancias y un régimen de impuesto a las ganancias de capital. El impuesto pagado según los dos regímenes cumple la definición de impuesto a las ganancias de la NIC12. La recuperación del importe en libros de la licencia tiene las dos consecuencias fiscales siguiente:

i. según el régimen del impuesto las ganancias—la entidad paga el impuesto a las ganancias por los beneficios económicos que recibe de la recuperación del importe en libros de la licencia mediante su uso, pero no recibe deducciones fiscales por la amortización de la licencia (beneficios económicos imponibles por su uso); y

ii. según el régimen del impuesto a las ganancias de capital—la entidad recibe una deducción fiscal de 100 u.m. cuando expira la licencia (deducción de ganancias de capital).

c. La legislación fiscal aplicable prohíbe que entidad utilice la deducción de las ganancias

 © IFRS Foundation

de capital para compensar los beneficios económicos imponibles por el uso al determinar el beneficios imponible.

La solicitud preguntaba la forma en que la entidad determina la base fiscal del activo y, por consiguiente, cómo reconocer y medir el impuesto diferido.

El principio fundamental de la NIC 12

El principio fundamental sobre el que se basa la NIC 12 (como señala el párrafo 10 de la NIC 12) es que " una 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".

Aplicación del principio fundamental a los hechos

La recuperación del importe en libros del activo da lugar a dos consecuencias fiscales distintas—da lugar a beneficios económicos tributables por el uso y a una deducción de la ganancia de capital que no puede compensarse al determinar el beneficio tributable. Por consiguiente, con la aplicación del principio fundamental de la NIC 12, una entidad reflejará por separado estas consecuencias fiscales distintas de la recuperación del importe en libros del activo.

Una entidad identificará las diferencias temporarias de forma que refleje estas consecuencias fiscales distintas comparando:

a. la parte del importe en libros del activo que se recuperará según un régimen fiscal;

b. con respecto a las deducciones fiscales que la entidad recibirá según el mismo régimen fiscal (que se reflejan en la base fiscal del activo).

En los hechos descritos en la solicitud, el Comité concluyó que la entidad identifica:

a. la diferencia temporaria imponible de 100 u.m.—la entidad recuperará el importe en libros de la licencia (100 u.m.) según el régimen del impuesto a las ganancias, pero no recibirá deducciones fiscales según ese régimen (es decir, ninguna de las bases fiscales se relaciona con las deducciones según el régimen del impuesto a las ganancias); y

b. una diferencia temporaria deducible de 100 u.m.—la entidad no recuperará ninguna parte del importe en libros de la licencia según el régimen del impuesto a las ganancias de capital, pero recibirá una deducción de 100 u.m. en el momento en que expire la licencia (es decir, toda la base fiscal se relaciona con las deducciones según el régimen de impuesto a las ganancias de capital).

La entidad aplicará a continuación los requerimientos de la NIC 12 considerando la legislación fiscal aplicable al reconocer y medir el impuesto diferido para las diferencias temporarias identificables.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIC 12 proporcionan una base adecuada para que una entidad reconozca y mida los impuestos diferidos en los hechos descritos en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.

E21 [IFRIC® *Update*, junio de 2020, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—Impuestos Diferidos relacionados con una Inversión en una Subsidiaria»

El Comité recibió una solicitud sobre la forma en que una entidad contabiliza, en sus estados financieros consolidados, los impuestos diferidos relacionados con su inversión en una subsidiaria. En los hechos descritos en la solicitud ... "la entidad y la subsidiaria operan en una jurisdicción en la que los beneficios son imponibles solo cuando se distribuyen...

[La decisión de agenda explica la forma en que la entidad aplica el párrafo 51 de la NIC 12 a los hechos y por qué la entidad no aplica los párrafos 52A y 57A de la NIC 12. El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 39 de la NIC 12.]]

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.[E22]

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. **[Referencia: párrafos 31 a 42, 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:

	Diferencia Temporaria Imponible	*Tasa impositiva*	*Pasivo por impuestos diferidos*
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

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.

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.

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.

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

 © IFRS Foundation

E22 [IFRIC® *Update*, marzo de 2015, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— Selección de la tasa impositiva aplicable para la medición de los impuestos diferidos relativos a un inversión en una asociada»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la selección de la tasa impositiva aplicable para la medición de los impuestos diferidos relativos a una inversión en una asociada en un jurisdicción de tasas impositivas múltiples. Quien envió la solicitud preguntaba cómo debe seleccionarse la tasa impositiva cuando la legislación fiscal local establece tasas impositivas diferentes para distintas formas de recuperación (por ejemplo, dividendos, venta, liquidación, etc). Quien envió la solicitud describía una situación en la que el importe en libros de una inversión en una asociada podría recuperarse mediante:

(a) la recepción de dividendos (u otra distribución de ganancias);

(b) la venta a un tercero; o

(c) la recepción de activos residuales en el momento de la liquidación de la asociada.

Quien envió la solicitud señalaba que un inversor normalmente considera todas estas variantes de recuperación. Una parte de la diferencia temporaria se recibirá como dividendos durante el periodo de tenencia, y otra parte se recuperará en el momento de la venta o liquidación.

El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 51A de la NIC 12 señala que una entidad medirá los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base impositiva que sean congruentes con la forma esperada de recuperación o liquidación. Por consiguiente, la tasa impositiva debería reflejar la forma esperada de recuperación o liquidación. Si una parte de la diferencia temporaria se espera recibir como dividendos, y otra parte se espera recuperar en el momento de la venta o liquidación (por ejemplo, un inversor tiene un plan de vender la inversión más tarde y espera recibir dividendos hasta la venta de la inversión), las diferentes tasas impositiva se aplicarían para ser congruente con la forma esperada de recuperación.

El Comité de Interpretaciones observó que no había recibido evidencia de diversidad en la aplicación de la NIC 12 y que la Norma contiene guías suficientes para abordar los temas planteados. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones pensó que no eran necesarias ni una Interpretación ni una modificación de la NIC 12.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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, **[Referencia: párrafos 31 a 42, 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 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.

[Referencia: párrafos FC5 a FC7, Fundamentos de las Conclusiones]

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, **[Referencia: párrafos 35 a 55, NIC 40]** existe una presunción refutable de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta.[E23] 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.

[Referencia: párrafos FC8 a FC26, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 51C

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).

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:

	Diferencia Temporaria Imponible	*Tasa impositiva*	*Pasivo por impuestos diferidos*
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).

E23 [IFRIC® Update, noviembre de 2011, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— Presunción refutable para determinar la forma de recuperación»

El párrafo 51C de la NIC 12 contiene una presunción refutable, a efectos de reconocer el impuesto diferido, de que el importe en libros de una propiedad de inversión medida a valor razonable se recuperará a través de la venta. El Comité recibió una solicitud de aclaración de si esa presunción puede ser refutada en casos distintos al descrito en el párrafo 51C.

El Comité de interpretaciones destacó que una presunción es un tema de congruencia de la aplicación de un principio (o una excepción) en las NIIF en ausencia de razones aceptables en contra y que se refuta cuando existe evidencia suficiente para rebatir esa presunción. Puesto que el párrafo 51C se expresa como una presunción refutable y puesto que la frase que explica la refutación de la presunción no establece la refutación como "si y solo si", el Comité considera que la presunción del párrafo 51C de la NIC 12 es refutable en todas las circunstancias también,

 © IFRS Foundation

siempre que haya disponible suficiente evidencia para apoyar esa refutación.

Sobre la base de este razonamiento descrito anteriormente el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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 **[Referencia: párrafos 33 a 55, NIC 40]** al medir posteriormente esas propiedades de inversión.

[Referencia: párrafo FC16, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

[Referencia: párrafo FC2, Fundamentos de las Conclusiones]

52 [trasladado y renumerado 51A]

52A En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias **[Referencia: párrafo 2]** 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.[E24]

E24 [IFRIC® *Update*, junio de 2020, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— Impuestos Diferidos relacionados con una Inversión en una Subsidiaria»

El Comité recibió una solicitud sobre la forma en que una entidad contabiliza, en sus estados financieros consolidados, los impuestos diferidos relacionados con su inversión en una subsidiaria. En los hechos descritos en la solicitud ... "la entidad y la subsidiaria operan en una jurisdicción en la que los beneficios son imponibles solo cuando se distribuyen...

[La decisión de agenda explica la forma en que la entidad aplica el párrafo 51 de la NIC 12 a los hechos y por qué la entidad no aplica los párrafos 52A y 57A de la NIC 12. El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 39 de la NIC 12.]]

52B [Eliminado]

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52A y 57A

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 **[Referencia: párrafo 2]** 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. **[Referencia: párrafo 12, NIC 10]** 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. **[Referencia: párrafo 14, NIC 37]**

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.

53 Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados.[E25]

E25 [IFRIC® *Update*, junio de 2004, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*»

El CINIIF consideró si una entidad debería descontar los impuestos corrientes por pagar según las NIIF cuando se ha alcanzado un acuerdo con una agencia tributaria para permitir que la entidad

pague estos impuestos a lo largo de un periodo mayor a doce meses. La opinión general del CINIIF era que los impuestos corrientes por pagar deben descontarse cuando el efecto sea significativo. Sin embargo, también destacó que existe un conflicto potencial con los requerimientos de la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.* Puesto que el Consejo había decidido provisionalmente derogar la NIC 20, los miembros estuvieron de acuerdo en que la cuestión del descuento de los impuestos corrientes por pagar debe dejar de ser incierta y que el tema no se necesita añadir a la agenda del CINIIF.]

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. **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.24 a 2.29]** 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. [Referencia: párrafos 27 a 31 y 34 a 37] 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.

57A Una entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias como se define en la NIIF 9 cuando reconozca un pasivo por dividendos a pagar. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias están más directamente relacionadas con transacciones o sucesos pasados que generaron ganancias distribuibles, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Por ello, una entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias en el resultado del periodo, otro resultado integral o patrimonio según dónde la entidad reconoció originalmente esas transacciones o sucesos pasados.[E26]

[Referencia:

párrafos FC63 a FC69, Fundamentos de las Conclusiones

párrafo 98I para la fecha de vigencia]

E26 [IFRIC® *Update*, junio de 2020, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— Impuestos Diferidos relacionados con una Inversión en una Subsidiaria»

El Comité recibió una solicitud sobre la forma en que una entidad contabiliza, en sus estados financieros consolidados, los impuestos diferidos relacionados con su inversión en una subsidiaria. En los hechos descritos en la solicitud ... "la entidad y la subsidiaria operan en una jurisdicción en la que los beneficios son imponibles solo cuando se distribuyen...

[La decisión de agenda explica la forma en que la entidad aplica el párrafo 51 de la NIC 12 a los hechos y por qué la entidad no aplica los párrafos 52A y 57A de la NIC 12. El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 39 de la NIC 12.]]

Partidas reconocidas en el resultado

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 1 a 7 de cálculo y presentación]

 © IFRS Foundation

58 El impuesto corriente y el diferido se reconocerá como ingreso o gasto e incluirá en el resultado del periodo[E27], [Referencia: ejemplo 1 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos] 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

[Referencia: SIC-25]

(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).

E27 [IFRIC® *Update*, enero de 2016, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— Reconocimiento de impuestos diferidos por el efecto de variaciones en la tasa de cambio»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud con respecto al reconocimiento de los impuestos diferidos cuando las bases impositivas de los activos y pasivos no monetarios de una entidad se determinan en una moneda que es diferente de su moneda funcional. La cuestión es si los impuestos diferidos que proceden de variaciones en la tasa de cambio sobre las bases impositivas de activos no corrientes se reconocen a través del resultado del periodo.

El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 41 de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* señala que cuando la base impositiva de un activo o pasivo no monetario se determina en una moneda que es diferente de la moneda funcional, surgen diferencias temporarias dando lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Este impuesto diferido no surge de una transacción o suceso que se reconoce fuera del resultado del periodo y se carga o abona, por ello, al resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 58 de la NIC 12. Estos cargos o abonos por impuestos diferidos se presentarían con otros impuestos diferidos, en lugar de con ganancias o pérdidas por diferencias de cambio, en el estado del resultado del periodo.

El Comité de Interpretaciones también destacó que el párrafo 79 de la NIC 12 requiere que se revelen los componentes principales del gasto (ingreso) fiscal. El Comité de Interpretaciones observó que cuando las variaciones en la tasa de cambio son la causa de un componente principal del cargo o abono del impuesto diferido, una explicación de esto de acuerdo con el párrafo 79 de la NIC 12 ayudaría a los usuarios de los estados financieros para comprender el gasto (ingreso) fiscal del periodo.

A la luz de los requerimientos de las NIIF, el Comité de Interpretaciones determinó que no eran necesarias ni una Interpretación ni una modificación. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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 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 períodos 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, **[Referencia: por ejemplo, párrafo 57, NIC 38]** y se amorticen posteriormente, **[Referencia: párrafo 97, NIC 38]** 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;

[Referencia: ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo Ejemplos Ilustrativos]

(b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o

[Referencia: párrafo 37]

(c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

[Referencia: párrafo 51]

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

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 2 a 7 de cálculo y presentación]

SIC-25]

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

[Referencia:

ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos

párrafos 29 y 31 a 42, NIC 16]

(b) [eliminado]

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

[Referencia: párrafos 44 y 47, 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, **[Referencia: párrafo 2]** 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. **[Referencia: Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 7 de cálculo y presentación ilustrativo]**

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

 © IFRS Foundation

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 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

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafo 12

Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafo 9

ejemplo 3 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

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:

(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

[Referencia: ejemplo 5 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

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*, **[Referencia: Referencia: párrafo 7, NIIF 2]** 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.

[Referencia: párrafo 88, NIC 1]

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 **[Referencia: párrafo 2]** 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.

 © IFRS Foundation

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 [Referencia: párrafo 2] 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 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 **[Referencia: párrafo 2]** 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.[E28]

[Referencia: ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo. Ejemplos Ilustrativos]

E28 [IFRIC® *Update*, junio de 2004, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*»

El CINIIF consideró si una entidad debería descontar los impuestos corrientes por pagar según las NIIF cuando se ha alcanzado un acuerdo con una agencia tributaria para permitir que la entidad pague estos impuestos a lo largo de un periodo mayor a doce meses. La opinión general del CINIIF era que los impuestos corrientes por pagar deben descontarse cuando el efecto sea significativo. Sin embargo, también destacó que existe un conflicto potencial con los requerimientos de la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*. Puesto que el Consejo había decidido provisionalmente derogar la NIC 20, los miembros estuvieron de acuerdo en que la cuestión del descuento de los impuestos corrientes por pagar debe dejar de ser incierta y que el tema no se necesita añadir a la agenda del CINIIF.]

80 Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir:

(a) gasto (ingreso) por impuesto corriente;

(b) cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo para el impuesto corriente de periodos anteriores;

(c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;

(d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;

(e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se 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);

[Referencia: párrafos 58 y 61 a 65]

(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, [Referencia: párrafos 46 a 52B] 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;

[Referencia: ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

(d) una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo anterior;

[Referencia: ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

(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;

 © IFRS Foundation

(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;

[Referencia: ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

(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;

[Referencia: párrafo 33(b), NIIF 5]

(i) el importe de las [Referencia: párrafo 2] 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;

[Referencia:

párrafo 137, NIC 1

párrafos 12 y 13, NIC 10]

(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.

[Referencia: párrafos 27 a 31 y 34 a 36]

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 [Referencia: párrafo 2] 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.

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.

Lo que sigue es un ejemplo de conciliación con la tasa impositiva nacional.

	19X1	*19X2*
Ganancia contable	*2.500*	*3.000*
Impuestos a la tasa nacional (30%)	*750*	*900*
Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles	*60*	*30*
Efecto de las menores tasas en el país B	*(50)*	*(150)*
Gastos por el impuesto a las ganancias	*760*	*780*

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).

Ganancia contable	*2.500*	*3.000*
Impuestos según las tasas aplicables a las ganancias en cada país	*700*	*750*
Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles	*60*	*30*
Gastos por el impuesto a las ganancias	*760*	*780*

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.

87A El párrafo 82A exige que la entidad revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto a las ganancias **[Referencia: párrafo 2]**, 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 **[Referencia: párrafo 2]**, 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,

 © IFRS Foundation

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 **[Referencia: párrafo 2]**, 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*.[E29] **[Referencia: párrafos 86 a 92, NIC 37]** 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 Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*). **[Referencia: párrafo 21, NIC 10]**

E29 [IFRIC® *Update*, julio de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*— reconocimiento del impuesto a las ganancias actual en una posición fiscal de incierta»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración del reconocimiento de un activo fiscal en la situación en la que las leyes fiscales requieren que una entidad realice un pago inmediato cuando una inspección fiscal da lugar a un cargo adicional, incluso si la entidad pretende apelar en contra del cargo adicional. En la situación descrita por quien envió la solicitud, la entidad espera, pero es seguro, recuperar parte o la totalidad del importe pagado. Se solicitó al Comité de Interpretaciones que aclarara si la NIC 12 se aplica para determinar si reconocer un activo por el pago, o si deberían aplicarse las guías de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

El Comité de Interpretaciones destacó que:

(a) el párrafo 12 de la NIC 12 proporciona guías sobre el reconocimiento de los activos fiscales corrientes y los pasivos fiscales corrientes. En concreto, señala que:

(i) 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; y

(ii) si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

(b) en los hechos especificados descritos en la solicitud, un activo se reconoce si el importe de efectivo pagado (que es un importe cierto) supera el importe de impuestos que se espera adeudar (que es un importe incierto).

(c) el calendario de pago no debe afectar el importe de los gastos fiscales corrientes reconocidos.

El Comité de Interpretaciones comprendía que la referencia a la NIC 37 en el párrafo 88 de la NIC 12 con respecto a los pasivos contingentes relacionados con impuestos puede haber sido entendidos por algunos como que significa que se aplica la NIC 37 al reconocimiento de estas partidas. Sin embargo, el Comité de interpretaciones destacó que el párrafo 88 de la NIC 12 proporciona guías solo sobre la información a revelar requerida para estas partidas, y que la NIC 12, no la NIC 37, proporciona las guías relevantes sobre el reconocimiento, como se describe anteriormente.

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones destacó que existen guías suficientes. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que los criterios de la agenda no se cumplen y decidió eliminar de su agenda la cuestión de cómo se reconocen los

impuestos a las ganancias corrientes, el importe de los cuales es incierto.]

Reforma fiscal internacional—Reglas del modelo del Segundo Pilar

[Referencia:

Párrafo 4A para la descripción de los «impuestos a las ganancias del Segundo Pilar» y la «legislación del Segundo Pilar».

párrafos FC102 y FC107 a FC114, Fundamentos de las Conclusiones]

88A **La entidad informará que ha aplicado la excepción a reconocer y revelar información sobre activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar (véase el párrafo 4A).**

88B **La entidad revelará por separado sus gastos (ingresos) por impuestos corrientes relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar.**

88C **En periodos en los que la legislación del Segundo Pilar esté promulgada o sustancialmente promulgada pero aún no en vigencia, una entidad revelará información conocida o razonablemente estimable que ayude a los usuarios de los estados financieros a comprender la exposición de la entidad a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar derivados de esa legislación.**

88D Para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 88C, una entidad deberá revelar información cualitativa y cuantitativa sobre su exposición a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar al final del periodo sobre el que se informa. Esta información no tiene que reflejar todos los requerimientos específicos de la legislación del Segundo Pilar y puede proporcionarse en forma de rango indicativo. En la medida en que la información no sea conocida o razonablemente estimable, una entidad revelará en su lugar una declaración a tal efecto y revelará información sobre los progresos de la entidad en la evaluación de su exposición.

Ejemplos ilustrativos párrafos 88C y 88D

Entre los ejemplos de información que una entidad podría revelar para cumplir el objetivo y los requerimientos de los párrafos 88C a 88D se incluyen:

(a) información cualitativa como, por ejemplo, información sobre la forma en que una entidad se ve afectada por la legislación del Segundo Pilar y las principales jurisdicciones en las que podría existir exposición a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar; y

(b) información cuantitativa como:

  (i) una indicación de la proporción de las ganancias de una entidad que podría estar sujeta a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar y la tasa impositiva efectiva promedio aplicable a esas ganancias; o

  (ii) una indicación de cómo habría cambiado la tasa impositiva promedio efectiva de la entidad si la legislación del Segundo Pilar hubiera estado vigente.

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.

 © IFRS Foundation

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 anuales[1] 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]

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 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).

[Referencia: párrafos FC105A y FC105B, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 1]

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 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 las 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*

[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".

Estimaciones Contables y Errores. **[Referencia: párrafo 19(b), NIC 8 y párrafos FC61 y FC62, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 12]** 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. **[Referencia: párrafo FC60, Fundamentos de las Conclusiones]** Si una entidad aplica esta exención, revelará este hecho.

[Referencia: párrafo FC1A, Fundamentos de las Conclusiones]

98I *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017*, emitida en diciembre de 2017, añadió el párrafo 57A y eliminó el párrafo 52B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un que comience con anterioridad, revelará este hecho. Si una entidad utiliza por primera vez esas modificaciones, las aplicará a las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias reconocidos a partir del comienzo del primer periodo comparativo. **[Referencia: párrafo FC70, Fundamentos de las Conclusiones]**

98J *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única*, emitida en mayo de 2021, modificó los párrafos 15, 22 y 24 y añadió el párrafo 22A. Una entidad aplicará estas modificaciones de acuerdo con los párrafos 98K y 98L a los periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones en un periodo anterior , revelará este hecho.

98K Una entidad aplicará *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* a las transacciones que se ocurran a partir del inicio del primer periodo comparativo presentado.

[Referencia: párrafo FC94, Fundamentos de las Conclusiones]

98L Una entidad que aplique *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* deberá también a partir del inicio del primer periodo comparativo presentado:

(a) reconocerá un activo por impuestos diferidos—en la medida en que sea probable que se disponga de ganancias fiscales contra las que se pueda utilizar la diferencia temporaria deducible— y un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias imponibles y deducibles asociadas con:

(i) activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento; y

(ii) pasivos por retiro del servicio, restauración y similares así como los correspondientes importes reconocidos como parte del costo del activo relacionado; y

(b) reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda), en esa fecha.

[Referencia: párrafo FC93, Fundamentos de las Conclusiones]

98M *Reforma Fiscal Internacional—Reglas del Modelo del Segundo Pilar*, publicado en mayo de 2023, añadió los párrafos 4A y 88A a 88D. Una entidad:

(a) aplicará los párrafos 4A y 88A inmediatamente después de la emisión de estas modificaciones y de forma retroactiva de conformidad con la NIC 8; y

(b) aplicará los párrafos 88B a 88D para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. No se requiere que una entidad revele la información requerida por estos párrafos para ningún periodo intermedio que finalice el 31 de diciembre de 2023 o antes.

[Referencia: párrafos FC116 a FC117, Fundamentos de las Conclusiones]

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*.

 © IFRS Foundation

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 **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** 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.

[Referencia:

párrafos B43 y B44, NIIF 16 (costos incurridos por el arrendatario en el diseño o construcción del activo subyacente)

párrafo FC139(b), Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 16 (en sustancia compra)]

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 Discontinuadas*; **[Referencia: párrafos 6 a 14 de la NIIF 5]**

(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 **[Referencia: párrafos FC63 a FC68 y FC94, Fundamentos de las Conclusiones]** pero no a los productos que se obtienen de las mismas. **[Referencia: párrafos FC73 a FC79, Fundamentos de las Conclusiones]**

(c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*). o

(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).

[Referencia: párrafo FC4, Fundamentos de las Conclusiones]

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 **[Referencia: párrafo 30]** de esta Norma para las propiedades de inversión que son de su propiedad.

[Referencia: párrafo 56(c), NIC 40]

Definiciones

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

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.)

[Referencia: párrafo FC48 a FC62 Fundamentos de las Conclusiones]

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. [Referencia: párrafo 28 (sobre subvenciones del gobierno)]**

Costo **[Referencia: párrafos 7 a 28] 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*.**

Importe depreciable **[Referencia: párrafo 50] es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.**

Depreciación **[Referencia: párrafos 43 a 49] es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.**

Valor específico para una entidad **[Referencia: párrafo 25] 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*.)**

Una *pérdida por deterioro* **[Referencia: párrafo 63] es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.**

Las *propiedades, planta y equipo* son activos tangibles que:[E1]

(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.

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

[Referencia: NIC 36]

El *valor residual* **[Referencia: párrafos 51 a 54] 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.**

[Referencia: párrafo FC29 Fundamentos de las Conclusiones]

Vida útil **[Referencia: párrafos 50, 51 y 55 a 59] 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.

E1 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2014, Decisión de Agenda, "NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y NIC 2 *Inventarios*—Contabilización de los inventarios básicos"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclarar la contabilización de los "inventarios básicos". Quien envió la solicitud definió inventarios básicos como un importe mínimo de material que:

(a) es necesario para permitir que una instalación de producción comience a operar y para mantener la producción posterior;

(b) no pueden separarse físicamente de otros inventarios; y

(c) pueden eliminarse solo cuando la instalación de producción se retira del servicio finalmente o con un costo financiero considerable.

La cuestión es si los inventarios básicos deben contabilizarse según la NIC 16 o la NIC 2.

El Comité de Interpretaciones analizó la cuestión en su reunión de marzo de 2014 y provisionalmente decidió desarrollar una Interpretación. El Comité de Interpretaciones

 © IFRS Foundation

adicionalmente se dirigió al personal técnico para definir el alcance de lo que se considera que son inventarios básicos y analizar la aplicabilidad del concepto a un rango de sectores industriales.

En su reunión de julio de 2014 el Comité de Interpretaciones analizó la información recibida de consultas informales con los miembros del IASB, el alcance propuesto de los inventarios básicos y el análisis del personal técnico de la aplicabilidad de la cuestión a un rango de sectores industriales.

El Comité de Interpretaciones observó que, lo que podrían constituir los inventarios básicos y cómo se contabilizan, puede variar entre sectores industriales. El Comité de Interpretaciones destacó que pudiera ser necesario un juicio profesional significativo para determinar la contabilización apropiada. Por ello, podría, ser necesario revelar información sobre estos juicios de acuerdo con el párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

El Comité de Interpretaciones destacó que no tenía evidencia clara de que las diferencias en la contabilización fueran causadas por diferencias en la forma en que estaban siendo aplicadas las NIC 2 y NIC 16. En ausencia de esta evidencia, el Comité de Interpretaciones decidió eliminar este elemento de su agenda.]

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.

[Referencia:

párrafo FC12A, Fundamentos de las Conclusiones

párrafo 6, NIC 2]

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 **[Referencia: párrafo 7]** 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 **[Referencia: párrafos 30(a) y 31, NIIF 16]**.

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 **[Referencia: párrafo 7]** 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, 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.

[Referencia: párrafo FC5 a FC12 Fundamentos de las Conclusiones]

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).

[Referencia: párrafo FC6 Fundamentos de las Conclusiones]

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 **[Referencia: párrafo 7]**. 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.

Medición en el momento del reconocimiento

15 Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido [Referencia: párrafo 7] como un activo, se medirá por su costo. [Referencia: párrafos 16 a 28]

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.[E2]

(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. **[Referencia: párrafo 17]**

(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 **[Referencia: párrafo 18]** durante tal periodo.

[Referencia:

párrafo FC13 a FC16 Fundamentos de las Conclusiones

CINIIF 1]

 © IFRS Foundation

E2 [IFRIC® *Update*, marzo de 2016, Decisión de Agenda, "NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y NIC 38 *Activos Intangibles*—Pagos variables por compra de activos"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de abordar la contabilización de los pagos variables realizados por la compra de una partida de propiedades, planta y equipo o un activo intangible que no forma parte de una combinación de negocios.

El Comité de Interpretaciones observó una diversidad importante en la práctica en la contabilización de estos pagos variables. Se analizó la contabilización, en la fecha de la compra del activo y a partir de entonces, de los pagos variables que dependen de la actividad futura del comprador, así como de los que no dependen de ésta.

El Comité de Interpretaciones no podía alcanzar un consenso sobre si una entidad (el comprador) reconoce un pasivo en la fecha de la compra del activo por pagos variables que dependen de su actividad futura o si, en su lugar, reconoce este pasivo solo cuando la actividad relacionada tiene lugar. El Comité de Interpretaciones tampoco podía llegar a un consenso sobre la forma en que el comprador mide un pasivo por estos pagos variables.

Al deliberar sobre la contabilización de los pagos variables que dependen de la actividad futura del comprador, el Comité de Interpretaciones consideró la definición propuesta de un pasivo en mayo de 2015, Proyecto de Norma *El Marco Conceptual para la Información Financiera*, así como las deliberaciones del Consejo sobre su proyecto de arrendamientos. El Comité de Interpretaciones observó que, durante las deliberaciones del Consejo sobre su proyecto de arrendamientos, éste no concluyó si los pagos variables vinculados a rendimiento o uso futuros del activo subyacente cumplen la definición de un pasivo al comienzo de un arrendamiento o, si por el contrario, cumplen la definición solo en el momento en que tiene lugar el rendimiento o uso relacionados.

Además, el Comité de Interpretaciones destacó que existen cuestiones sobre la contabilización de los pagos variables posteriores a la compra del activo. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que el Consejo debería abordar la contabilización de los pagos variables de forma integral.

El Comité de Interpretaciones determinó que esta cuestión es demasiado amplia para abordarla dentro de los límites de las Normas NIIF existentes. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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 (es decir, si el desempeño técnico y físico del activo es tal que puede usarse en la producción o el suministro de bienes o servicios, para arrendar a terceros o para propósitos administrativos); 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;

(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.

20A Pueden producirse elementos mientras se lleva un elemento de propiedades, planta y equipo al lugar y condiciones necesarias para que pueda operar en la forma prevista por la gerencia (tal como sucede con muestras producidas al comprobar si el activo está funcionando adecuadamente). Una entidad reconocerá los productos procedentes de la venta de esos elementos, y su costo, en el resultado del periodo, de acuerdo con las Normas aplicables. La entidad medirá el costo de esos elementos aplicando los requerimientos de medición de la NIC 2.

[Referencia: párrafos FC16A a FC16K y FC16P a FC16R, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

22A Las plantas productoras se contabilizan de la misma forma que los elementos de propiedades, planta y equipo construidos 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.

[Referencia: párrafos FC70 a FC72 y FC82, Fundamentos de las Conclusiones]

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 **[Referencia: párrafo 25]** 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.

[Referencia: párrafo FC17 a FC20 Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

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.

[Referencia: párrafos FC21 a FC22, Fundamentos de las Conclusiones]

26 El valor razonable **[Referencia: NIIF 13]** 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 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.

[Referencia: párrafo FC23 Fundamentos de las Conclusiones]

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*.

[Referencia: párrafo 24, NIC 20]

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 [Referencia: párrafo 37] De propiedades, planta y equipo.

29A Algunas entidades operan, interna o externamente, un fondo de inversión que proporciona inversiones con ganancias determinadas por unidades en el fondo. Análogamente, algunas entidades emiten grupos de contratos de seguro con componentes de participación directa y mantienen los elementos subyacentes. Algunos de estos fondos o elementos subyacentes incluyen propiedades ocupadas por el propietario. Una entidad aplicará la NIC 16 a las propiedades ocupadas por el propietario que están incluidas en este fondo o son elementos subyacentes. A pesar del párrafo 29, la entidad puede optar por medir estas propiedades usando el modelo del valor razonable de acuerdo con la NIC 40. A efectos de esta elección, los contratos del seguro incluyen contratos de inversión con componentes de participación discrecional. (Véase la NIIF 17 *Contratos de Seguro* para los términos usados en este párrafo que están definidos en esa Norma).

[Referencia: párrafo FC33H, Fundamentos de las Conclusiones]

29B Una entidad tratará las propiedades ocupadas por el propietario medidas usando el modelo del valor razonable de las propiedades de inversión aplicando el párrafo 29A como una clase separada de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo

30 Con posterioridad a su reconocimiento [Referencia: párrafo 7] como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada [Referencia: párrafos 6 (definición de depreciación) y 43 a 62] y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor [Referencia: párrafo 63].

Modelo de revaluación

31 **Con posterioridad a su reconocimiento [Referencia: párrafo 7] 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 [Referencia: párrafos 43 a 62] y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. [Referencia: párrafo 63] 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 33 [Eliminado]

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.

35 Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, **[Referencia: párrafo 31]** 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; **[Referencia: párrafo 39 y párrafo 119, NIC 36]** o

[Referencia: párrafo FC25A a FC25J Fundamentos de las Conclusiones]

(b) la depreciación acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.

[Referencia: párrafo FC25I Fundamentos de las Conclusiones]

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, [Referencia: párrafo 31] todos los elementos [Referencia: párrafo 37] 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 **[Referencia: párrafo 37]**, de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revaluarán **[Referencia: párrafo 31]** 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.

 © IFRS Foundation

39 **Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, [Referencia: párrafo 31] 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, [Referencia: párrafo 31] 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.**

[Referencia: párrafos FC26 a FC27, Fundamentos de las Conclusiones]

44 Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido **[Referencia: párrafo 7]** 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 **[Referencia: párrafos 60 a 62]** 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 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 **[Referencia: párrafos 12 a 14, 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*. **[Referencia: párrafos 65 a 67, NIC 38]**

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 [Referencia: párrafos 36 a 40, NIC 8], 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 aquélla 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, **[Referencia: párrafos 6 a 14, NIIF 5]** y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. **[Referencia: párrafos 67 a 70]** Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

[Referencia: párrafo FC30 a FC32 Fundamentos de las Conclusiones]

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. **[Referencia: párrafo FC33F, Fundamentos de las Conclusiones]**

(d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.[E3]

E3 **[IFRIC® *Update*, noviembre de 2019, Decisión de Agenda, "NIIF 16 *Arrendamientos* y NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*—Plazo del arrendamiento y Vida Útil de las Mejoras de la Propiedad Arrendada"**

El Comité recibió una solicitud sobre arrendamientos cancelables o renovables.

El arrendamiento cancelable descrito en la solicitud es uno que no especifica un término contractual concreto, sino que continúa indefinidamente hasta que cualquiera de las partes del contrato notifique su terminación. El Contrato incluye un periodo de notificación de, por ejemplo, menos de 12 meses y el contrato no obliga a ninguna de las partes a realizar un pago en el momento de la finalización. El arrendamiento renovable descrito en la solicitud es uno que especifica un periodo inicial, y renovaciones indefinidamente al final del periodo inicial a no ser que se dé por finalizado por cualquiera de las partes del contrato.

La solicitud preguntaba dos cuestiones:

(a) Cómo determinar el plazo del arrendamiento de un arrendamiento cancelable o de un arrendamiento renovable. Concretamente, la solicitud preguntaba si, al aplicar el párrafo B34 de la NIIF 16 y evaluar "una penalización insignificante", una entidad considerará las condiciones

económicas globales del contrato, y no solo los pagos contractuales por terminación. Estas consideraciones podrían incluir, por ejemplo, el costo de abandono o desmantelamiento de las mejoras de la propiedad arrendada.

(b) Si la vida útil de cualesquiera mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles se limita al plazo del arrendamiento determinado aplicando la NIIF 16. Las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles son, por ejemplo, equipamientos adquiridos por el arrendatario y construidos sobre el activo subyacente que es el sujeto del arrendamiento cancelable o renovable. El arrendatario usará y se beneficiará de las mejoras de la propiedad arrendada solo mientras utilice el activo subyacente.

...

Vida útil de las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles

El párrafo 50 de la NIC 16 requiere que una partida de propiedades, planta y equipo (activo) se deprecie a lo largo de su vida útil.

La NIC 16 define la vida útil de un activo como (énfasis añadido) "el periodo durante el cual se espera que la entidad utilice el activo; o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad".

Los párrafos 56 y 57 de la NIC 16 proporcionan requerimientos adicionales sobre la vida útil de un activo. En concreto, el párrafo 56(d) especifica que al determinar la vida útil de un activo, una entidad considerará "los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados". El párrafo 57 especifica que la vida útil de un activo "se define en términos de la utilidad esperada del activo para la entidad", y "puede ser más corta que su vida económica".

Una entidad aplicará los párrafos 56 y 57 de la NIC 16 al determinar la vida útil de las mejoras de la propiedad arrendada no extraíble. Si el plazo del arrendamiento del arrendamiento relacionado es menor que la vida económica de las mejoras de la propiedad arrendada, la entidad considerará si espera usar las mejoras de la propiedad arrendada más allá del plazo del arrendamiento. Si la entidad no espera usar las mejoras de la propiedad arrendada más allá del plazo del arrendamiento del arrendamiento relacionado, aplicando el párrafo 57 de la NIC 16, concluye que la vida útil de las mejoras de la propiedad arrendada no extraíble es la misma que el plazo del arrendamiento. El Comité observó que, aplicando los párrafos 56 y 57 de la NIC 16, una entidad podría, a menudo, alcanzar esta conclusión sobre las mejoras de la propiedad arrendada de que utilizará y se beneficiará solo en la medida en que use el activo subyacente del arrendamiento.

...

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine el plazo del arrendamiento de arrendamientos cancelables y renovables. El Comité también concluyó que los principios y requerimientos de la NIC 16 y la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la vida útil de cualesquiera mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles relacionadas con esta arrendamiento. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

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.

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[E4]

E4 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2004, Decisión de Agenda, "NIC 16 *Propiedades, Plana y Equipo* y NIC 17 Arrendamientos: Depreciación de activos arrendados bajo arrendamientos operativos"

El CINIIF consideró si los métodos de depreciación de la tasa de interés efectiva eran admisibles según las NIIF. El uso de estos métodos permitiría que una entidad depreciara un activo que no es una cuenta por cobrar de la misma forma que si lo fuera, con el resultado de que el importe depreciado del activo reflejara el valor presente de los flujos de efectivo netos futuros esperados de él. El Comité recomendó que este tema no se añadiese a la agenda del CINIIF.

El CINIIF destacó que, mientras deliberaba sobre ciertas cuestiones relacionadas con las concesiones de servicios, había considerado si sería apropiado el uso del método de depreciación de la tasa de interés efectiva. En dicha discusión, llegó a la conclusión de que el uso del método de la tasa de depreciación de la tasa de interés efectiva no sería apropiado. El CINIIF concluyó que no había nada exclusivo sobre los activos arrendados según arrendamientos operativos en las concesiones de servicios que justificara que se llegara a una conclusión diferente sobre el uso del método de depreciación de la tasa de interés efectiva. Se destacó que los Fundamentos de las Conclusiones sobre la Interpretación futura de las concesiones de servicios incluiría una discusión de sus conclusiones sobre los métodos de depreciación de la tasa de interés efectiva. (véase, en este momento, los párrafos FC64 y FC65, CINIIF 12.]

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.**

[Enlace a : párrafo 62A sobre aclaraciones de que el uso de un método de depreciación basado en los ingresos de actividades ordinarias no es apropiado]

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. [Referencia: párrafos 36 a 40, NIC 8]**

[Referencia: párrafo FC33, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

[Referencia: párrafo 81I y párrafos FC33A a FCC33E, Fundamentos de las Conclusiones]

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]

 © IFRS Foundation

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, [Referencia: párrafo 63] se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del periodo cuando tales compensaciones sean exigibles.

66 El deterioro del valor **[Referencia: párrafo 63]** 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; **[Referencia: párrafos 67 a 72]**

(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 construidos para reemplazar los perdidos o deteriorados se determinará de acuerdo con esta Norma. **[Referencia: párrafos 7 a 28]**

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 [Referencia: párrafos 98 a 103, NIIF 16]). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

[Referencia: párrafo FC35 Fundamentos de las Conclusiones]

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 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.

[Referencia: párrafos FC35A a FC35D y FC35F, Fundamentos de las Conclusiones]

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 **[Referencia: Apéndice A (definición de arrendamiento financiero), NIIF 16]** 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. **[Referencia: párrafo 31, NIIF 15]** La NIIF 16 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior. **[Referencia: párrafos 98 a 103, NIIF 16]**

[Referencia: párrafo FC34, Fundamentos de las Conclusiones]

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. **[Referencia: párrafos 87 a 90, NIIF 15]**

Información a revelar

[Referencia: párrafo 95, NIIF 16]

73 En los estados financieros se revelará, con respecto a cada una de las clases [Referencia: párrafo 37] De propiedades, planta y equipo, la siguiente información:

- **(a) as bases de medición [Referencia: párrafo 29] utilizadas para determinar el importe en libros bruto;**
- **(b) os métodos de depreciación [Referencia: párrafos 60 a 62] 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**
- **(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 [Referencia: párrafos 6 a 14, 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 [Referencia: párrafos 60 y 119, NIC 36];**
  - **(v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36; [Referencia: párrafo 60, 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; [Referencia: párrafo 119, NIC 36]**
  - **(vii) La depreciación [Referencia: párrafos 43 a 49]**
  - **(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 un 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; y**
- **(c) el importe de los compromisos contractuales de adquisición de propiedades, planta y equipo.**

74A Si no se presenta por separado en el estado del resultado integral, los estados financieros revelarán:

 © IFRS Foundation

(a) **el importe de compensaciones de terceros que se incluye en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o entregado; y**

(b) **el importe de los recursos y el costo incluidos en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 20A que se relaciona con los elementos producidos que no son producto de las actividades ordinarias de la entidad, y en qué partida (o partidas) del estado del resultado integral se incluyen esos recursos y costo.**

[Referencia: párrafos FC16L a FC16O, Fundamentos de las Conclusiones]

75 La selección de un método de depreciación **[Referencia: párrafos 60 a 62]** 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 **[Referencia: párrafos 56 a 59]** o sobre los porcentajes de depreciación, suministran a los usuarios de 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; **[Referencia: CINIIF 1]**

(c) vidas útiles; y

(d) métodos de depreciación. **[Referencia: párrafos 60 a 62]**

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 [Referencia: párrafos 91 a 99, NIIF 13]:**

(a) **la fecha efectiva de la revaluación;**

(b) **si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;**

(c) a (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[E5]; y**

(f) **el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.**

E5 **[IFRIC® *Update*, mayo de 2014, Decisión de Agenda, "NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*— información a revelar sobre los importes en libros según el modelo del costo"**

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración sobre la NIC 16. La solicitud enviada era en relación a si se requiere que una entidad refleje la capitalización de los costos por préstamos para cumplir con un requerimiento de información a revelar del párrafo 77(e) de la NIC 16 para activos registrados a importes revaluados para los que los costos por préstamos no se capitalizan de acuerdo con el párrafo 4(a) de la NIC 23 *Costos por Préstamos*.

Quien envió la solicitud afirmaba que la capitalización de los costos por préstamos para que estos activos cumplan los requerimientos de información a revelar es gravosa y sugería que no debe ser un requerimiento de la NIC 16 la capitalización de estos costos. El Comité de Interpretaciones destacó que los requerimientos del párrafo 77(e) de la NIC 16 son claros. Este párrafo requiere que una entidad revele el importe al que los activos que se registran a importes revaluados hubieran sido registrados si se hubieran llevado según el modelo del costo. El importe a revelar incluye los costos por préstamos capitalizados de acuerdo con la NIC 23.

El Comité de Interpretaciones determinó que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes, no eran necesarias ni una interpretación ni una modificación a una Norma y, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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;[E6]

(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

(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.

E6 [IFRIC® *Update*, mayo de 2009, Decisión de Agenda, "NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*— información a revelar sobre activos retirados del uso y construcción en progreso".

El CINIIF recibió una solicitud de más guías sobre la amplitud de la información a revelar requerida relacionada con las propiedades, planta y equipo temporalmente retiradas del uso o activos en construcción cuando han sido pospuestas construcciones adicionales. De acuerdo con el párrafo 74(b) de la NIC 16 se requiere que una entidad revele el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, de los elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción. El párrafo 79(a) recomienda que una entidad revele el importe de las propiedades, planta y equipo que estén temporalmente retiradas del uso.

El CINIIF también destacó que el párrafo 112(c) de la NIC 1 requiere que una entidad proporcione en las notas información que no presente en ninguna otra parte de los estados financieros que sea relevante para su comprensión. El CINIIF destacó que la información a revelar de activos retirados del uso podría ser particularmente relevante en el entorno económico actual. Por consiguiente, el CINIIF espera que las entidades proporcionarían información, además a la específicamente requerida por la NIC 16 siempre que los activos retirados del uso o los proyectos de construcción pospuestos pasen a ser significativos.

Dados los requerimientos de las NIC 16 y NIC 1, el CINIIF no esperaba una diversidad significativa en la práctica y decidió no añadir esta cuestión a su agenda. Sin embargo, el CINIIF recomendó que el Consejo debería llevar a cabo una revisión de toda la información a revelar recomendada (pero no requerida) por las NIIF con el objetivo de confirmar que es requerida o eliminarla.

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. **[Referencia: párrafo FC36A, Fundamentos de las Conclusiones]**

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.

[Referencia: párrafo FC97, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

[Referencia: párrafos FC95 y FC96, Fundamentos de las Conclusiones]

80D *Propiedades, Planta y Equipo—Productos Obtenidos antes del Uso Previsto*, emitido en mayo de 2020, modificó el párrafo 17 y 74 y añadió los párrafos 20A y 74A. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva, pero solo a los elementos de propiedades, planta y equipo que son llevados al lugar y condiciones necesarias para que puedan operar de la forma prevista por la gerencia a partir del comienzo del primer periodo presentado en los estados financieros en los que la entidad aplique por primera vez las modificaciones. La entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) al comienzo del primer periodo presentado.

[Referencia: párrafos FC36B a FC36C, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

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 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 y la definición de importe recuperable 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 aplicase 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 aplicase 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.

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. **[Referencia: párrafos 87 a 90, 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.

81M La NIIF 17, emitida en mayo de 2017, modificó los párrafos 29A y 29B. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 17.

81N *Propiedades, Planta y Equipo—Productos Obtenidos antes del Uso Previsto*, emitido en mayo de 2020, modificó el párrafo 17 y 74 y añadió los párrafos 20A, 74A y 80D. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

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*.

 © IFRS Foundation

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[E1,E2]

E1 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2005, Decisión de Agenda, «NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*—Permiso de larga duración del empleado»

El CINIIF consideró si un pasivo por permiso de larga duración está dentro del alcance de la NIC 19 o si se trata de un pasivo financiero dentro del alcance de la NIC 32.

El CINIIF destacó que la NIC 19 indica que los planes de beneficios a los empleados incluyen una amplia gama de acuerdos formales e informales. Por consiguiente, resulta claro que la exclusión de los planes de beneficios a los empleados de la NIC 32 incluye todos los beneficios a los empleados cubiertos por la NIC 19.

El CINIIF decidió que, como la Norma es clara, no se esperaría diversidad en las prácticas y no añadiría este punto a su agenda.]

E2 [IFRIC *Update*, noviembre de 2010, Decisión de Agenda, "NIC 19: *Beneficios a los Empleados*— Contabilización de un acuerdo legal de participación de los empleados en las ganancias"

El Comité recibió una solicitud de aclaración de la contabilización de un acuerdo legal de participación de los empleados en las ganancias que requiere que una entidad comparta con los empleados el 10 por cien de las ganancias, calculado de acuerdo con la legislación fiscal (sujeto a excepciones específicas).

El Comité destacó que aunque este acuerdo legal de participación de los empleados en las ganancias calcula los importes a pagar a los empleados de acuerdo con la legislación fiscal, cumple la definición de un beneficio a los empleados y está dentro del alcance de la NIC 19. Por ello, el acuerdo de participación de los empleados en las ganancias descrito en la solicitud no debe contabilizarse por analogía con la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* o la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

El Comité observó que el objetivo de la NIC 19 es registrar los gastos de compensación solo cuando el empleado ha proporcionado el servicio relacionado. Por consiguiente, una entidad no debería reconocer un activo o pasivo relacionado con reversiones esperadas futuras de diferencias entre la ganancia fiscal y la contable en relación con un acuerdo de participación de los empleados en las ganancias.

El Comité destacó que el acuerdo legal de participación de los empleados en las ganancias descrito en la solicitud debe contabilizarse de acuerdo con la NIC 19 y que ésta proporciona guías suficientes sobre los importes que deben reconocerse y medirse, con el resultado de que no se esperan interpretaciones divergentes en las prácticas significativas. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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;

(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.**

[Referencia:

párrafos 9 y 10

 © IFRS Foundation

párrafos FC16 a FC21, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia: párrafos 9. a 25]

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.**

[Referencia: párrafos 26. a 152]

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.**

[Referencia: párrafos 153. a 158]

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.

[Referencia:

párrafos 159. a 164

párrafos FC254 a FC261, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia: párrafos 159 a 171]

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.**

[Referencia:

párrafos 26 y 27

párrafos 26. a 49]

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.**

[Referencia: párrafos 27 a 31 y párrafos FC28 a FC30, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia: párrafos 50. a 54]

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

[Referencia: párrafos 27 a 31 y párrafos FC28 a FC30, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia: párrafos 55. a 152]

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.

[Referencia: párrafos 32 a 39]

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.

[Referencia: párrafos 57(b) y 63 a 65]

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).

[Referencia: párrafo 57(a)]

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.

[Referencia: párrafos FC101 y FC102, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia: párrafos 57(b) y 64]

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.

[Referencia: párrafos 66 a 112]

[Referencia: párrafos 57(a)(ii) y 67 a 69 y párrafos FC108 a FC113, Fundamentos de las Conclusiones]

***Activos del plan* comprenden:[E3]**

(a) los activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados; y

(b) las pólizas de seguro aptas.

E3 [IFRIC® *Update*, enero de 2008, Decisión de Agenda, "NIC 19: *Beneficios a los Empleados*— Definición de activos del plan"

El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre la contabilización de inversiones o pólizas de seguro que se emiten por una entidad para un plan de pensiones que cubre a sus propios empleados (o a los empleados de una entidad que se consolida en el mismo grupo que la entidad que emite la póliza). La petición solicitaba guías sobre si estas pólizas serían parte de los activos del plan en los estados financieros separados y consolidados del patrocinador.

El CINIIF destacó las definiciones de activos del plan, activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados y una póliza de seguros apta del párrafo 7 de la NIC 19. El CINIIF destacó que, si se emitió una póliza por una compañía del grupo para el fondo de beneficios a los empleados, el tratamiento dependería de si dicha póliza era un "instrumento financiero no transferible emitido por la entidad que informa". Puesto que la póliza se emitió por una parte relacionada, podría no cumplir la definición de una póliza de seguro apta.

El CINIIF consideró que la cuestión era demasiado limitada en alcance para desarrollar una Interpretación y decidió no añadirla a su agenda.]

***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)[E4] 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;

(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.

[Referencia: párrafos FC174 y FC188, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

E4 [IFRIC® *Update*, enero de 2008, Decisión de Agenda, "NIC 19: *Beneficios a los Empleados*— Definición de activos del plan"

El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre la contabilización de inversiones o pólizas de seguro que se emiten por una entidad para un plan de pensiones que cubre a sus propios empleados (o a los empleados de una entidad que se consolida en el mismo grupo que la entidad que emite la póliza). La petición solicitaba guías sobre si estas pólizas serían parte de los activos del plan en los estados financieros separados y consolidados del patrocinador.

El CINIIF destacó las definiciones de activos del plan, activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados y una póliza de seguros apta del párrafo 7 de la NIC 19. El CINIIF destacó que, si se emitió una póliza por una compañía del grupo para el fondo de beneficios a los empleados, el tratamiento dependería de si dicha póliza era un "instrumento financiero no transferible emitido por la entidad que informa". Puesto que la póliza se emitió por una parte relacionada, podría no cumplir la definición de una póliza de seguro apta.

El CINIIF consideró que la cuestión era demasiado limitada en alcance para desarrollar una Interpretación y decidió no añadirla a su agenda.]

Una *póliza de seguro apta* es una póliza de seguro[1] 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;

(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:

(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.

[Referencia: párrafos FC189 y FC190, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia: párrafos 46. a 49]

***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*.)**

[Referencia: párrafos 113 a 119]

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.

[Referencia: párrafos 70 a 74 y 99 a 112]

***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.**

[Referencia: párrafos 123. a 126]

Las *nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto* comprenden:

[1] Una póliza de seguro apta no es necesariamente un contrato de seguro, según se define en la NIIF 17 *Contratos de Seguro*.

(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;

(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.

[Referencia: párrafos 127. a 130]

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

(b) los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

[Referencia: párrafos 128 y 129]

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 a pagar por el propio plan, distintos de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir el valor presente de la obligación por beneficios definidos.

[Referencia: párrafos FC121 a FC128, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia: párrafos 125 y 130]

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.

[Referencia: párrafos FC160 a FC163, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia: párrafos 99. a 112]

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: **[Referencia: párrafos FC16 a FC21, Fundamentos de las Conclusiones]**

(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).[E5]

E5 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2023, Decisión de Agenda, "Viviendas y Préstamos Vivienda Proporcionados a los Empleados"

La Comisión recibió una consulta sobre cómo contabiliza una entidad los planes de propiedad de vivienda por parte de los empleados y los préstamos para vivienda concedidos a los empleados de los tipos descritos en dos hechos.

Hecho 1: Planes de adquisición de vivienda por los empleados

Una entidad proporciona a su empleado una vivienda que la entidad ha construido y de la que es propietaria. A cambio, al empleado se le descuenta mensualmente una parte de su salario base hasta que haya reembolsado íntegramente el precio acordado de la vivienda.

Si el empleado deja de trabajar *durante* los cinco primeros años del acuerdo, pierde sus derechos sobre la casa y recupera las deducciones salariales hasta la fecha. Si el trabajador deja el empleo *después* de ese periodo de cinco años, puede elegir entre:

 © IFRS Foundation

a. renunciar a sus derechos sobre la vivienda y recuperar las retenciones salariales efectuadas hasta la fecha; o

b. conservar la vivienda y reembolsar inmediatamente el saldo pendiente.

La titularidad legal de la vivienda solo se transfiere al trabajador cuando este ha pagado íntegramente el precio acordado por la vivienda.

Hecho 2: préstamos vivienda a empleados

Una entidad proporciona a su empleado un préstamo para la compra de una vivienda, que el empleado elige y adquiere y de la que la entidad no es propietaria. La entidad proporciona el préstamo a una tasa de interés inferior al mercado; el préstamo suele ser sin intereses. El empleado reembolsa el préstamo mediante deducciones salariales. Si el empleado deja el empleo por cualquier motivo en cualquier momento, el saldo pendiente del préstamo pasa a ser reembolsable.

Conclusión

La evidencia reunida por el Comité indicaba que los temas descritos en la solicitud no tienen un efecto generalizado. Sobre la base de esta evidencia, el Comité concluyó que los temas descritos en la solicitud no tienen una vigencia generalizada. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

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* [Referencia: párrafos 10 y 22, NIC 2] y la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*) [Referencia: párrafos 15 y 28, NIC 16]

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. [Referencia: párrafos 13 a 24]

Ausencias retribuidas a corto plazo

[Referencia: párrafos FC25 a FC27, Fundamentos de las Conclusiones]

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 aquéllas cuyo disfrute se aplaza, de forma que pueden ser utilizadas en periodos futuros si en el presente no se ha hecho uso del derecho correspondiente. 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.

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.

 © IFRS Foundation

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 **[Referencia: párrafos 4 a 6, NIC 10]**; 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).

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 **[Referencia: párrafo 17, 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* **[Referencia: párrafos 102 y 104, NIC 1]** 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

[Referencia: párrafos FC28 a FC30, Fundamentos de las Conclusiones]

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.[E6, E7]

E6 [IFRIC® *Update*, agosto de 2002, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*—Clasificación de un plan asegurado"

Esta cuestión se relaciona con un plan asegurado concreto encontrado en Suecia. Se solicitó al CINIIF proporcionar guías sobre si el plan concreto era un plan de beneficios definidos, o un plan de aportaciones definidas según la NIC 19 y, si se pensó que fuera un plan de beneficios definidos, si cumpliría los requisitos para las exenciones de la contabilización de los planes de beneficios definidos disponibles según la NIC 19 para planes multi-patronales.

El CINIIF acordó no desarrollar una Interpretación. La NIC 19 era clara en que el plan concreto considerado era un plan de beneficios definidos. Sin embargo, el Comité de Agenda del CINIIF estuvo viendo si debe examinarse por el CINIIF la cuestión general de la disponibilidad de las exenciones para planes multi-patronales.]

E7 [IFRIC® *Update*, junio de 2019, Decisión de Agenda, «NIC 19 *Beneficios a los Empleados*—Efecto de un descuento potencial sobre la clasificación del plan»

El Comité recibió una solicitud sobre la clasificación de un plan de beneficios post-empleo aplicando la NIC 19. En los hechos descritos en la solicitud, una entidad patrocina un plan de beneficios post-empleo que es administrado por un tercero. Los términos y condiciones relevantes del plan son los siguientes:

a. La entidad tiene la obligación de pagar aportaciones anuales fijas al plan. La entidad ha determinado que no tendrá la obligación legal ni implícita de realizar aportaciones adicionales en el caso de que el plan no tenga activos suficientes para atender a los beneficios de los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores.

b. La entidad tiene derecho a un descuento potencial sobre sus aportaciones anuales. El descuento surge si la ratio de activos del plan sobre pasivos del plan supera un nivel establecido. Así, cualquier descuento podría verse afectado por supuestos actuariales y la rentabilidad sobre los activos del plan.

La solicitud preguntaba si, aplicando la NIC 19, la existencia de un derecho a un descuento potencial daría lugar a una clasificación como un plan de beneficios definidos.

El párrafo 8 de la NIC 19 define los planes de aportaciones definidas como «planes de beneficios-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». Los planes de beneficios definidos son «planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas».

Los párrafos 27 a 30 de la NIC 19 especifican los requerimientos relacionados con la clasificación de los planes de beneficios post-empleo como planes de aportaciones definidas o planes de beneficios definidos.

El párrafo 27 señala que 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». El Comité, por ello, destacó la importancia de evaluar todos los términos y condiciones relevantes de un plan de beneficios post-empleo, así como las prácticas informales que podrían dar lugar a una obligación implícita, al clasificar el plan. Esa evaluación identificaría si:

a. la obligación legal o implícita de la entidad hacia los empleados se limita al importe que acuerda aportar al fondo (un plan de aportaciones definidas como se describe en el párrafo 28); o

b. la entidad tiene la obligación de proporcionar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores (un plan de beneficios definidos como se describe en el párrafo 30).

El Comité destacó que, en los hechos descritos en la solicitud, la evaluación de los términos y

 © IFRS Foundation

condiciones relevantes del plan incluiría, por ejemplo, la evaluación de (a) la forma y frecuencia en que se determinan las aportaciones anuales y cualquier descuento potencial (incluyendo la ratio objetivo); y (b) si la forma y frecuencia de determinación de las aportaciones y de cualquier descuento transfiere riesgo actuarial y riesgo de inversión (como se describe en la NIC 19) a la entidad.

El Comité observó que, para cumplir la definición de un plan de aportaciones definidas, una entidad debe (a) tener una obligación hacia los empleados de pagar aportaciones fijas a un fondo; y (b) no tener la obligación de realizar aportaciones adicionales si el fondo no tiene activos suficientes para atender a los beneficios de los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores. Por ejemplo, no debería haber posibilidad de que pudieran establecerse aportaciones futuras para cubrir déficits de financiación de los beneficios a los empleados relacionados con los servicios prestados por los empleados en el periodo actual y anteriores.

El Comité también observó que los párrafos 28 y 30 de la NIC 19 especifican que, según los planes de aportaciones definidas, el riesgo actuarial y el riesgo de inversión recaen en esencia sobre el empleado, mientras que, según los planes de beneficios definidos, esos riesgos recaen, en esencia, sobre la entidad. Los párrafos 28 y 30 describen (a) el riesgo actuarial como el riesgo de que los beneficios costarán a la entidad más de lo esperado o serán menores de lo esperado para el empleado; y (b) el riesgo de inversión como el riesgo de que los activos invertidos serán insuficientes para cumplir con los beneficios esperados. El párrafo FC29 de la NIC 19 explica que la definición de planes de aportaciones definidas no excluye el potencial aumento de valor que pueda hacer el costo para la entidad menor que el esperado.

Por consiguiente, el Comité concluyó que, aplicando la NIC 19, la existencia de un derecho a un descuento potencial no daría lugar por sí mismo a clasificar un plan de beneficios post-empleo como un plan de beneficios definidos. No obstante, el Comité, por ello, reiteró la importancia de evaluar todos los términos y condiciones relevantes de un plan, así como las prácticas informales que podrían dar lugar a una obligación implícita, al clasificar el plan.

El Comité destacó que, aplicando el párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, una entidad revelaría los juicios que su gerencia ha realizado con respecto a la clasificación de los planes de beneficios post-empleo, si forman parte de los juicios que tuvieron el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

El Comité concluyó que los requerimientos de la NIC 19 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la clasificación de un plan de beneficios post-empleo como un plan de aportaciones definidas o un plan de beneficios definidos. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

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; **[Referencia: párrafo FC30, Fundamentos de las Conclusiones]**

(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, 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 **[Referencia: párrafos 32 a 39]**, los planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común **[Referencia: párrafos 40 a 42]**, planes gubernamentales **[Referencia: párrafos 43 a 45]** y beneficios asegurados. **[Referencia: párrafos 46 a 49]**

Planes multi-patronales

[Referencia: párrafos FC31 a FC39, Fundamentos de las Conclusiones]

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 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.

[Referencia: párrafos FC245 a FC252, Fundamentos de las Conclusiones]

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

 © IFRS Foundation

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, [Referencia: párrafos 14 a 30, NIC 37] y la forma de medir, [Referencia: párrafos 36 a 52, NIC 37] 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

[Referencia: párrafos FC40 a FC51, Fundamentos de las Conclusiones]

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 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

[Referencia: párrafos FC31 a FC39, Fundamentos de las Conclusiones]

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

[Referencia: párrafo FC195, Fundamentos de las Conclusiones]

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 [Referencia: párrafo 112] (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.[E8]

E8 [IFRIC® *Update*, enero de 2008, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*— Fallecimiento para beneficios por servicio"

Una entidad podría pagar a los empleados si fallecen mientras están empleados ("fallecimiento para beneficios por servicio"). En algunas situaciones, la NIC 19 requiere que estos beneficios se atribuyan a periodos de servicio usando el Método de la Unidad de Crédito Proyectada. El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre la forma en que una entidad debería atribuir estos beneficios a periodos de servicio. La solicitud destacó que existían tratamientos diferentes en la práctica.

El CINIIF destacó que el párrafo 67(b) de la NIC 19 requiere la atribución del costo de los beneficios hasta la fecha "en que los servicios adicionales a prestar por el empleado no le generen derecho a importes adicionales significativos de beneficios según el plan, salvo por causa de los eventuales incrementos de salarios posteriores."

En el caso de fallecimiento para beneficios por servicio, el CINIIF destacó que:

(i) la fecha anticipada de muerte sería aquella en que no surgieran del plan derechos a importes adicionales significativos de beneficios;

(ii) el uso de suposiciones diferentes de mortalidad para un plan de beneficios definidos y para un fallecimiento para beneficios por servicio asociado no cumpliría el requerimiento del párrafo 72 de la NIC 19 de utilizar las suposiciones actuariales que son compatibles entre sí; y

(iii) si las condiciones del párrafo 39 de la NIC 19 se cumplieran, sería apropiada la contabilización del fallecimiento para beneficios por servicio sobre una base de aportaciones definidas.

El CINIIF concluyó que era improbable que la divergencia en esta área fuera significativa. Además, cualquier guía adicional que pudiera emitirse sería una guía de aplicación sobre el uso del Método de la Unidad de Crédito Proyectada. El CINIIF, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su

 © IFRS Foundation

agenda.]

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

[Referencia: párrafos FC28 a FC30, Fundamentos de las Conclusiones]

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, 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:[E9]

(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 [Referencia: párrafos 10 a 22, NIC 2] y la NIC 16 [Referencia: párrafos 15 a 28, NIC 16]).

E9 [IFRIC® *Update*, julio de 2011, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*—Planes de aportaciones definidas con condiciones para la irrevocabilidad de la concesión"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud que pretendía aclarar el efecto que las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión tienen sobre la contabilización de los planes de aportaciones definidas. Se preguntó al Comité si las aportaciones a estos planes deben reconocerse como un gasto en el periodo en que se pagan o a lo largo del periodo de irrevocabilidad de la concesión. En los ejemplos dados en el envío, el incumplimiento por parte del empleado de una condición para la irrevocabilidad de la concesión podría dar lugar al reembolso de las aportaciones al empleador o a una reducción de las aportaciones futuras de éste.

El Comité destaco de la definición de un plan de aportaciones definidas del párrafo 8 de la NIC 19 y de la explicación del párrafo FC5 de la NIC 19 de que las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión no afectan la clasificación de un plan como un plan de aportaciones definidas si no se

requiere que el empleador realice aportaciones adicionales para cubrir déficits debidos a estas condiciones para la irrevocabilidad de la concesión. Además, el Comité destacó de las guías del párrafo 50 de la NIC 19 que la contabilización de los planes de aportaciones definidas se basa en la contabilización de la obligación de la entidad que informa de pagar aportaciones a la entidad separada que lleva el plan, pero no en la contabilización de la obligación con los empleados que se benefician del plan. Como tal, el Comité destacó que la contabilización de los planes de aportaciones definidas según la NIC 19 se centra en la obligación del empleador de realizar una aportación a la entidad separada que lleva el plan. Por consiguiente, el párrafo 51 de la NIC 19 requiere , y el párrafo IN5 de la NIC 19 explica, que cada aportación a un plan de aportaciones definidas se reconozca como un gasto o como un pasivo (gasto acumulado o devengado) a lo largo del periodo de servicio que obliga al empleador a pagar esta aportación al plan de aportaciones definidas. Este periodo de servicio se distingue del periodo de servicio que da derecho a un empleado a recibir el beneficio del plan de aportaciones definidas (es decir, el periodo necesario para la irreversibilidad de la concesión), aunque ambos periodos pueden coincidir en algunas circunstancias. Los reembolsos se reconocen como un activo y como un ingreso cuando la entidad/empleador pasa a tener el derecho al reembolso, por ejemplo, cuando el empleado no cumple la condición para la irrevocabilidad de la concesión.

El Comité destacó que no existe diversidad significativa en las practicas con respecto al efecto que las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión tienen sobre la contabilización de los planes de beneficios post-empleo de aportaciones definidas, ni se espera que surja en el futuro diversidad significativa en las prácticas. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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 **[Referencia: párrafo 17, 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

[Referencia: párrafos FC52 a FC252, Fundamentos de las Conclusiones]

55 La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales **[Referencia: párrafos 75 a 98]** 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.[E10]

E10 **[IFRIC® *Update*, abril de 2002, Decisión de Agenda, "Beneficios a los empleados—Beneficios a los empleados irreversibles no descontados"**

El CINIIF consideró la posibilidad de emitir guías sobre si los beneficios irreversibles pagaderos cuando un empleado deja el servicio podrían reconocerse por un importe no descontado (es decir, el importe que se pagaría si todos los empleados dejasen la entidad en la fecha del balance). El CINIIF acordó que no emitiría una interpretación sobre este tema porque la respuesta es clara según la NIC 19: la medición del pasivo por los beneficios irreversibles debe reflejar la fecha esperada en que los empleados dejen el servicio y descontarse a valor presente.]

Reconocimiento y medición

[Referencia: párrafos FC52 a FC199, Fundamentos de las Conclusiones]

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. 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

 © IFRS Foundation

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 **[Referencia: párrafos FC108 y FC113, Fundamentos de las Conclusiones]** 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 de los servicios del periodo presente (véanse los párrafos 70 a 74 y 122A).

(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);

[Referencia: párrafos FC65 a FC87, FC173A y FC173B, Fundamentos de las Conclusiones]

(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);

(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.

[Referencia adicional:

párrafo 126

párrafos FC88 a FC100, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

[Referencia: párrafos FC56 a FC64, Fundamentos de las Conclusiones]

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. [Referencia: párrafos FC101 a FC102, Fundamentos de las Conclusiones]

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).

 © IFRS Foundation

Método de valoración actuarial

[Referencia: párrafos FC108 a FC113, Fundamentos de las Conclusiones]

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 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

[Referencia: párrafos FC114 a FC120 y FC150(a), Fundamentos de las Conclusiones]

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.[E11, E12] [Referencia: párrafo 74(a)]

E11 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2007, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*—Beneficios post-empleo—Asignación de beneficios para planes de beneficios definidos"

La NIC 19 requiere que las entidades atribuyan el beneficio en planes de beneficios definidos a periodos de servicio de acuerdo con la fórmula de beneficios, a menos que ésta diera lugar a un nivel significativamente mayor de beneficios asignados a años futuros. En ese caso, la entidad asigna el beneficio sobre una base lineal (párrafo 67 de la NIC 19). El CINIIF había considerado previamente si las entidades deberían tener en cuenta los incrementos de salario esperados al determinar si una fórmula de beneficio expresado en términos de salario presente asigna un nivel significativamente mayor de beneficio a los últimos años.

El CINIIF consideró esta cuestión como parte de sus deliberaciones conducentes al Proyecto de Interpretación CINIIF D9 *Beneficios a los Empleados con un Rendimiento Comprometido sobre Aportaciones o Aportaciones Teóricas*. Sin embargo, el CINIIF suspendió el trabajo en este proyecto hasta que pudiera ver qué implicaciones podrían darse de las deliberaciones del Consejo en su proyecto sobre beneficios post-empleo.

El CINIIF destacó que el Consejo no abordará esta cuestión para todos los planes de beneficios definidos en la fase I de su proyecto sobre beneficios post-empleo. Sin embargo, el CINIIF destacó que sería difícil abordar esta cuestión mientras el Consejo tenga un proyecto en marcha que abordaba la cuestión para algunos planes de beneficios definidos. El CINIIF decidió eliminar esta cuestión de su agenda.]

E12 [IFRIC® *Update*, enero de 2008, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*—Fallecimiento para beneficios por servicio"

Una entidad podría pagar a los empleados si fallecen mientras están empleados ("fallecimiento para beneficios por servicio"). En algunas situaciones, la NIC 19 requiere que estos beneficios se atribuyan a periodos de servicio usando el Método de la Unidad de Crédito Proyectada. El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre la forma en que una entidad debería atribuir estos beneficios a periodos de servicio. La solicitud destacó que existían tratamientos diferentes en la práctica.

El CINIIF destacó que el párrafo 67(b) de la NIC 19 requiere la atribución del costo de los beneficios hasta la fecha "en que los servicios adicionales a prestar por el empleado no le generen derecho a importes adicionales significativos de beneficios según el plan, salvo por causa de los eventuales incrementos de salarios posteriores."

En el caso de fallecimiento para beneficios por servicio, el CINIIF destacó que:

(i) la fecha anticipada de muerte sería aquella en que no surgieran del plan derechos a importes adicionales significativos de beneficios;

(ii) el uso de suposiciones diferentes de mortalidad para un plan de beneficios definidos y para un fallecimiento para beneficios por servicio asociado no cumpliría el requerimiento del párrafo 72 de la NIC 19 de utilizar las suposiciones actuariales que son compatibles entre sí; y

(iii) si las condiciones del párrafo 39 de la NIC 19 se cumplieran, sería apropiada la contabilización del fallecimiento para beneficios por servicio sobre una base de aportaciones definidas.

El CINIIF concluyó que era improbable que la divergencia en esta área fuera significativa. Además, cualquier guía adicional que pudiera emitirse sería una guía de aplicación sobre el uso del Método de la Unidad de Crédito Proyectada. El CINIIF, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

71 El método de la unidad de crédito proyectada **[Referencia: párrafo 67]** 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

 © IFRS Foundation

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.

2 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.

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.

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. **[Referencia: párrafo 70]** 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.

2 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.

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.

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.

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.

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.

3 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.

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.

4 Un plan para atenciones médicas post-empleo reembolsa el 10 por ciento de los costos por asistencia

 © IFRS Foundation

Ejemplo ilustrativo del párrafo 73

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.

Suposiciones actuariales

[Referencia: párrafo 55 y párrafos FC121 a FC150, Fundamentos de las Conclusiones]

75 Las suposiciones actuariales serán insesgadas y compatibles entre sí.[E13]

E13 [IFRIC® *Update*, enero de 2008, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*— Fallecimiento para beneficios por servicio"

Una entidad podría pagar a los empleados si fallecen mientras están empleados ("fallecimiento para beneficios por servicio"). En algunas situaciones, la NIC 19 requiere que estos beneficios se atribuyan a periodos de servicio usando el Método de la Unidad de Crédito Proyectada. El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre la forma en que una entidad debería atribuir estos beneficios a periodos de servicio. La solicitud destacó que existían tratamientos diferentes en la práctica.

El CINIIF destacó que el párrafo 67(b) de la NIC 19 requiere la atribución del costo de los beneficios hasta la fecha "en que los servicios adicionales a prestar por el empleado no le generen derecho a importes adicionales significativos de beneficios según el plan, salvo por causa de los eventuales incrementos de salarios posteriores."

En el caso de fallecimiento para beneficios por servicio, el CINIIF destacó que:

(i) la fecha anticipada de muerte sería aquella en que no surgieran del plan derechos a importes adicionales significativos de beneficios;

(ii) el uso de suposiciones diferentes de mortalidad para un plan de beneficios definidos y para un fallecimiento para beneficios por servicio asociado no cumpliría el requerimiento del párrafo 72 de la NIC 19 de utilizar las suposiciones actuariales que son compatibles entre sí; y

(iii) si las condiciones del párrafo 39 de la NIC 19 se cumplieran, sería apropiada la contabilización del fallecimiento para beneficios por servicio sobre una base de aportaciones definidas.

El CINIIF concluyó que era improbable que la divergencia en esta área fuera significativa. Además, cualquier guía adicional que pudiera emitirse sería una guía de aplicación sobre el uso del Método de la Unidad de Crédito Proyectada. El CINIIF, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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.

 © IFRS Foundation

Suposiciones actuariales: mortalidad

[Referencia: párrafo 76(a)(i) y párrafo FC142, Fundamentos de las Conclusiones]

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

[Referencia: párrafo 76(b)(i), párrafos FC129 a FC139 y FC150A a FC150F, Fundamentos de las Conclusiones]

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.[E14,E15,E16,E17]**

E14 [IFRIC® *Update*, febrero de 2002, "Beneficios a los empleados—cálculo de las tasas de descuento"

Cómo determinar la tasa de descuento a utilizar para medir un pasivo por beneficios definidos según la NIC 19 cuando no existe un mercado profundo para bonos corporativos de alta calidad y los plazos de los bonos gubernamentales son más cortos que las obligaciones por beneficios. El CINIIF acordó no añadir esta cuestión a su agenda porque la NIC 19 proporciona guías suficientes.]

E15 [IFRIC® *Update*, julio de 2013, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*—tasa de descuento antes o después de impuestos"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de guías sobre el cálculo de las obligaciones por beneficios definidos. En concreto, quien envió la petición solicitaba que el Comité de Interpretaciones aclarara si, de acuerdo con la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (2011), la tasa de descuento usada para calcular una obligación por beneficios definidos debe ser una tasa antes o después de impuesto.

El régimen fiscal de la jurisdicción de quien envió la solicitud puede resumirse de la forma siguiente:

a. la entidad recibe una deducción fiscal por aportaciones que se realicen al plan;

b. el plan paga impuestos sobre las aportaciones recibidas y sobre los ingresos de inversiones obtenidos; y

c. el plan no recibe una deducción fiscal por los beneficios pagados.

El Comité de Interpretaciones destacó que:

a. el párrafo 76(b)(iv) de la NIC 19 (2011) menciona solo impuestos sobre aportaciones y beneficios pagaderos dentro del contexto de la medición de la obligación por beneficios definidos;

b. el párrafo 130 de la NIC 19 (2011) señala que: "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"; y

c. de acuerdo con el párrafo FC130 de la NIC 19 (2011) la medición de la obligación debe ser independiente de la medición de los activos del plan realmente mantenidos por un plan.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones observó que la tasa de descuento utilizada para calcular una obligación por beneficios definidos debe ser una tasa de descuento antes de impuestos. Sobre la base del análisis anterior el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

E16 [IFRC® *Update*, noviembre de 2013, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*— Suposiciones actuariales: tasa de descuento"

El Comité de Interpretaciones analizó una solicitud de guías sobre la determinación de la tasa usada para descontar las obligaciones de beneficios posteriores al empleo. Quien envió la solicitud señaló que:

a. de acuerdo con el párrafo 83 de la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (2011) la tasa de descuento debe determinarse por referencia a los rendimientos de mercado al final del periodo sobre el que se informa sobre "bonos corporativos de alta calidad" (BCAC);

b. la NIC 19 no especifica qué bonos corporativos cumplen los requisitos para ser BCAC;

c. de acuerdo con la práctica pasada predominante, los bonos corporativos cotizados se han considerado habitualmente BCAC si reciben una de las dos calificaciones crediticias más altas dadas por una agencia de calificación crediticia reconocida (por ejemplo "AAA" y "AA"); y

d. debido a la crisis financiera, el número de bonos corporativos calificados como "AAA" o "AA" ha descendido en proporciones que quien envió la solicitud considera significativas.

A la luz de los puntos anteriores, quien envió la petición, preguntaba al Comité de Interpretaciones si los bonos corporativos con calificación crediticia por debajo de la "AA" pueden considerarse que son BCAC.

El Comité de Interpretaciones observó que la NIC 19 no especifica la forma de determinar los rendimientos de mercado de los BCAC y en concreto, qué gradación de bonos debe designarse como de alta calidad. El Comité de Interpretaciones considera que una entidad debería tener en cuenta las guías de los párrafos 84 y 85 de la NIC 19 (2011) para determinar qué bonos corporativos pueden considerarse que son BCAC. Los párrafo 84 y 85 de la NIC 19 (2011) señalan que la tasa de descuento:

a. refleja el valor temporal del dinero, pero no el riesgo actuarial o de inversión;

b. no refleja el riesgo crediticio específico de la entidad;

c. no refleja el riesgo de que la experiencia futura pueda diferir de las suposiciones actuariales; y

d. refleja la moneda y el calendario estimado de los pagos de los beneficios.

El Comité de Interpretaciones destacó, además, que "alta calidad" como se usa en el párrafo 83 de la NIC 19 refleja un concepto absoluto de calidad crediticia y no un concepto de calidad crediticia que esté relacionado con una población dada de bonos corporativos, que sería el caso, por ejemplo, si el párrafo usara el término "la más alta calidad". Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones observó que el concepto de alta calidad no debe cambiar a lo largo del tiempo. Por consiguiente, una reducción del número de BCAC no debe dar lugar a un cambio en el concepto de alta calidad. El Comité de Interpretaciones no espera que los métodos y técnicas de una entidad para determinar la tasa de descuento, así como para reflejar los rendimientos de los BCAC cambien de forma significativa de un periodo a otro. Los párrafos 83 y 86 de la NIC 19, respectivamente, contienen requerimientos sobre si el mercado de BCAC deja de ser fuerte o si el mercado se mantiene en general fuerte, pero existe un número insuficiente de BCAC a partir de un cierto vencimiento.

El Comité de Interpretaciones también destacó que:

a. los párrafos 144 y 145 de la NIC 19 (2011) requieren que una entidad revele las suposiciones actuariales significativas usadas para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y un análisis de sensibilidad de cada suposición actuarial significativa;

b. la tasa de descuento es habitualmente una suposición actuarial significativa; y

c. una entidad revelará los juicios 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 de acuerdo con el párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*; habitualmente la identificación de la población de BCAC usada como base para determinar la tasa de descuento requiere el uso del juicio, que puede a menudo tener un efecto significativo sobre los estados financieros de la entidad.

El Comité de Interpretaciones analizó esta cuestión en varias reuniones y destacó que la emisión de guías adicionales o el cambio de los requerimientos sobre la determinación de la tasa de descuento sería demasiado amplio para abordarse de una forma eficiente. El Comité de Interpretaciones, por ello, recomienda que esta cuestión debe abordarse en el proyecto de investigación del IASB sobre tasas de descuento. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones

 © IFRS Foundation

decidió no añadir estos temas a su agenda.]

E17 [IFRIC® *Update*, junio de 2017, "NIC 19: *Beneficios a los Empleados*—Tasa de descuento en un país que ha adoptado la moneda de otro país"

El Comité recibió una solicitud de aclarar la forna en que una entidad determina la tasa usada para descontar las obligaciones por beneficios post-empleo (tasa de descuento) en un país (Ecuador) que ha adoptado otra moneda como su moneda oficial o legal (el dolar de los EE.UU.). La obligación de los beneficios post-empleo está denominada en dólares de los EE.UU. Quien envío la solicitud señalaba que no existe un mercado profundo para los bonos corporativos de alta calidad denominados en dólares de los EE.UU. en el país en el que opera la entidad (Ecuador).

Quien envío la solicitud preguntaba si, en esa situación, la entidad considera la profundidad del mercado en bonos corporativos de alta calidad denominados en dólares de los EE.UU. en otros mercados o países en los que se emiten esos bonos (por ejemplo, los EE.UU.). Si no existe un mercado profundo en bonos corporativos de alta calidad denominados en dólares de los EE.UU., la NIC 19 requiere que la entidad use el rendimiento de mercado sobre los bonos gubernamentales denominados en dólares de los EE.UU. al determinar la tasa de descuento. Quien envió la solicitud preguntaba si la entidad puede usar los rendimientos de mercado sobre bonos denominados en dólares de los EE.UU. emitidos por el gobierno ecuatoriano, o si se requiere que la entidad use los rendimientos de mercado sobre bonos denominados en dólares de los EE.UU. emitidos por un gobierno en otro mercado o país.

El Comité observó que, aplicando el párrafo 83 de la NIC 19 que:

a. una entidad con obligaciones por beneficios post-emplio denominadas en una moneda concreta evaluará la profundidad del mercado en bonos corporativos de alta calidad denominados en esa moneda. Esto significa que la entidad no limita esta evaluación al mercado o país en el que opera, sino también considerará otros mercados o países en los que se emitan bonos corporativos de alta calidad denominados en esa moneda.

b. si existe un mercado profundo de bonos corporativos de alta calidad denominados en esa moneda, la entidad determinará la tasa de descuento por referencia a los rendimientos de mercado sobre los bonos corporativos de alta calidad al final del periodo sobre el que se informa. Lo hará así incluso si no existe un mercado profundo para estos bonos en el mercado o país en el que opera la entidad. En esta situación, la entidad no usa los rendimientos del mercado sobre los bonos gubernamentales para determinar la tasa de descuento.

c. si existe un mercado profundo de bonos corporativos de alta calidad denominados en esa moneda, la entidad determinará la tasa de descuento usando los rendimientos de mercado sobre los bonos gubernamentales denominados en esa moneda.

d. d. La entidad aplicará el juicio para determinar la población apropiada de bonos corporativos de alta calidad o bonos gubernamentales de referencia al determinar la tasa de descuento. La moneda y el plazo de los bonos deben ser congruentes con la moneda y el plazo estimado de pago de las obligaciones por beneficios post-empleo.

El Comité destacó que la tasa de descuento no refleja la rentabilidad esperada sobre los activos del plan. El párrafo FC130 de la NIC 19 señala que la medición de una obligación debe ser independiente de la medición de cualesquiera activos del plan realmente mantenidos por éste.

Además, el Comité consideró la interacción entre los requerimientos de los párrafos 75 y 83 de la NIC 19. El párrafo 75 de la NIC 19 requiere que las suposiciones actuariales sean mutuamente compatibles. El Comité concluyó que no es posible evaluar si, y en qué medida, una tasa de descuento derivada aplicando los requerimientos del párrafo 83 de la NIC 19 es compatible con otras suposiciones actuariales. Por consiguiente, la entidad aplicará los requerimientos del párrafo 83 de la NIC 19 cuando determina la tasa de descuento.

El Comité concluyó que los requerimientos de la NIC 19 proporciona una base adecuada para que una entidad determine la tasa de descuento cuando la entidad opera en un país que ha adoptado otra moneda como su moneda oficial o legal. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.]

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 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[E18]

[Referencia: párrafo 76(b)(ii) y párrafos FC140 a FC141, FC143 a FC150 y FC150G a FC150Q, Fundamentos de las Conclusiones]

E18 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2007, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*— Cambios en un plan ordenados por el gobierno"

Se solicitó al CINIIF que proporcionara guías sobre la contabilización de los efectos de una cambio en un plan de beneficios definidos procedente de la acción de un gobierno.

El CINIIF destacó que la NIC 19 ya proporciona guías sobre si la identidad de quien origina el cambio afecta la contabilización. El párrafo FC55 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 19 explica la decisión del Consejo del IASC para rechazar la propuesta de que el "costo de los servicios pasados no debe reconocerse de forma inmediata si el costo de los servicios pasados procede de cambios legislativos (tales como un nuevo requerimiento para equiparar los años de retiro para hombres y mujeres) o de decisiones de los fideicomisarios quienes no están controlados, o influidos, por la gerencia de la entidad". En otras palabras, el IASC no creía que el origen del cambio debiera afectar la contabilización. Por ello, la contabilización de los cambios ordenados por el gobierno debe ser la misma que la de los cambios realizados por un empleador.

El CINIIF reconoció que, en algunas circunstancias, podría ser difícil determinar si el cambio afecta a las suposiciones actuariales o a los beneficios pagaderos y destacó que se requiere el juicio profesional. El CINIIF también destacó que cualquier guía más allá de la dada en la NIC 19 sería más en calidad de guía de aplicación que como una Interpretación.

Por esta razón, el CINIIF decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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.[E19,E20] 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;

 © IFRS Foundation

(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 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.

E19 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2012, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*—Contabilización de compromisos basados en aportaciones: impacto de las modificaciones a la NIC 19 de 2011"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración sobre la contabilización, de acuerdo con la NIC 19 (2011), de los compromisos basados en aportaciones. Una preocupación subyacente en la solicitud enviada era si las revisiones de la NIC 19 en 2011 que, por ejemplo, aclaraban el tratamiento de las características de la participación en el riesgo relacionadas con obligaciones por beneficios definidos, afectan la contabilización de los compromisos basados en aportaciones.

El Comité de Interpretaciones destacó que las modificaciones a la NIC 19 de 2011 aclaraban el tratamiento de las características de la participación en el riesgo (descrito en el párrafo FC144 como características que comparten el beneficio de un superávit o el costo de un déficit entre el empleador y los participantes del plan o planes de beneficios que proporcionan beneficios que están condicionados en alguna medida a que existan activos suficientes en el plan para financiarlos). El Comité de Interpretaciones destacó que el IASB no pretendía abordar en las modificaciones elementos específicos de los compromisos basados en aportaciones. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones no espera que las modificaciones de 2011 causen cambios en la contabilización de los compromisos basados en aportaciones, a menos que estos compromisos también incluyan elementos de acuerdos de reparto de riesgos entre empleados y empleadores. Finalmente, el Comité de Interpretaciones destacó que el IASB expresó, en el párrafo FC148 de la Norma revisada, que abordar las preocupaciones sobre la medición de los compromisos basados en aportaciones y otros similares quedaba fuera del alcance de las modificaciones de 2011.

Sobre la base de este análisis descrito anteriormente el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda. Sin embargo, se está trabajando en propuestas para abordar la contabilización de compromisos basados en aportaciones. [véase la siguiente nota a pie de página]]

E20 [IFRIC® *Update*, mayo de 2014, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*—planes de beneficios a los empleados con rendimiento garantizado sobre aportaciones o aportaciones teóricas"

El Comité de Interpretaciones observó que la contabilización de los planes que caen dentro del alcance del proyecto es una cuestión importante. Estos planes son parte de un rango creciente de diseños de planes que incorporan características que no estaban previstas cuando la NIC 19 se desarrolló por primera vez. La contabilización de estos planes de acuerdo con la NIC 19 es problemática y ha dado lugar a diversidad de prácticas.

El Comité de Interpretaciones intentó desarrollar una solución para mejorar la información financiera de estos planes. Sin embargo, no pudo llegar a un consenso para identificar un alcance adecuado para una modificación que:

(a) mejorara la contabilización de una población suficiente de planes de forma que los beneficios superaran los costos; y

(b) limitara las consecuencias no previstas que surgieran de la realización de una distinción arbitraria entre otros planes similares.

En opinión del Comité de Interpretaciones el desarrollo de requerimientos de contabilización para estos planes se abordaría mejor mediante una consideración más amplia de la contabilización de los beneficios a los empleados, posiblemente a través de la agenda de investigación del IASB. El Comité de Interpretaciones reconoció que sería beneficiosa la reducción de la diversidad de prácticas en el corto plazo. Sin embargo, debido a las dificultades encontradas en el progreso de estas cuestiones, el Comité de Interpretaciones decidió eliminar el proyecto de su agenda. El Comité de Interpretaciones destaca la importancia de esta cuestión debido al creciente uso de estos planes. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones daría la bienvenida al progreso del proyecto de investigación del IASB sobre beneficios post-empleo.]

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;

(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. **[Referencia: párrafos FC150I y FC150J, Fundamentos de las Conclusiones]** 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 **[Referencia: párrafo FC150K, Fundamentos de las Conclusiones]**

(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. **[Referencia: párrafo FC150O, Fundamentos de las Conclusiones]** 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. **[Referencia: párrafos FC150M y FC150N, Fundamentos de las Conclusiones]**

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), **[Referencia: párrafo FC150Q, Fundamentos de las Conclusiones]** los cambios en las aportaciones darán lugar a:

(a) costos de servicios presentes y pasados (si dichos cambios no están establecidos en las condiciones formales de un plan y no surgen de una obligación implícita); o

(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. [Referencia: párrafo 76(b)(iii)]

 © IFRS Foundation

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

[Referencia: párrafos FC151 a FC173, Fundamentos de las Conclusiones]

99 Al 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 actual de los activos del plan y los supuestos actuariales actuales (incluyendo las tasas de interés de mercado actuales y otros precios de mercado actuales), que reflejen:

(a) los beneficios ofrecidos según el plan y los activos del plan antes de la modificación, reducción o liquidación del plan; y

(b) los beneficios ofrecidos según el plan y los activos del plan después de la modificación, reducción o liquidación del plan.

[Referencia: párrafos FC173A a FC173F, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

101A Cuando tiene lugar una modificación, reducción o liquidación de un plan, una entidad reconocerá y medirá el costo del servicio pasado, o una ganancia o pérdida procedente de la liquidación, de acuerdo con los párrafos 99 a 101 y los párrafos 102 a 112. Al hacerlo de esta forma, una entidad no considerará el efecto del techo del activo. Una entidad determinará entonces el efecto del techo del activo después de la modificación, reducción o liquidación del plan y reconocerá los cambios en ese efecto de acuerdo con el párrafo 57(d).

[Referencia: párrafos FC173G y FC173H, Fundamentos de las Conclusiones]

Costo de servicios pasados

[Referencia: párrafos FC154 a FC162 y FC262 a FC268, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

[Referencia: párrafos FC158 y FC160 a FC162, Fundamentos de las Conclusiones]

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 [Referencia: párrafos FC154 a FC158, Fundamentos de las Conclusiones]; y

(b) cuando la entidad reconozca los costos de reestructuración relacionados (véase la NIC 37 [Referencia: NIC 37 párrafos 70 a 83 y párrafos FC262 a FC268, Fundamentos de las Conclusiones]) 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.[E21]

E21 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2007, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*— Cambios en un plan ordenados por el gobierno"

Se solicitó al CINIIF que proporcionara guías sobre la contabilización de los efectos de una cambio en un plan de beneficios definidos procedente de la acción de un gobierno.

El CINIIF destacó que la NIC 19 ya proporciona guías sobre si la identidad de quien origina el cambio afecta la contabilización. El párrafo FC55 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 19 explica la decisión del Consejo del IASC para rechazar la propuesta de que el "costo de los servicios pasados no debe reconocerse de forma inmediata si el costo de los servicios pasados procede de cambios legislativos (tales como un nuevo requerimiento para equiparar los años de retiro para hombres y mujeres) o de decisiones de los fideicomisarios quienes no están controlados, o influidos, por la gerencia de la entidad". En otras palabras, el IASC no creía que el origen del cambio debiera afectar la contabilización. Por ello, la contabilización de los cambios ordenados por el gobierno debe ser la misma que la de los cambios realizados por un empleador.

El CINIIF reconoció que, en algunas circunstancias, podría ser difícil determinar si el cambio afecta a las suposiciones actuariales o a los beneficios pagaderos y destacó que se requiere el juicio profesional. El CINIIF también destacó que cualquier guía más allá de la dada en la NIC 19 sería más en calidad de guía de aplicación que como una Interpretación.

Por esta razón, el CINIIF decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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).

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).

 © IFRS Foundation

Ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación

[Referencia: párrafo FC163, Fundamentos de las Conclusiones]

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[E22]

[Referencia: párrafos FC191 a FC194, Fundamentos de las Conclusiones]

E22 [IFRIC® *Update*, marzo de 2015, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*— ¿Deberían las permutas financieras de larga duración mantenidas según un plan de beneficios definidos medirse como un activo del plan a valor razonable o conforme a otra base como una "póliza de seguro apta"?"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la medición de las permutas financieras de larga duración mantenidas según el plan de pensiones de beneficios definidos de una entidad.

Quien envió la solicitud planteaba una pregunta sobre si una entidad debería:

(a) contabilizar una permuta financiera de larga duración como un solo instrumento y medir su valor razonable como parte de los activos del plan de acuerdo con los párrafos 8 y 113 de la NIC 19 y NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, con cambios en el valor razonable registrados en el otro resultado integral; o

(b) dividir una permuta financiera de larga duración en dos componentes y usar otra base de medición para la póliza de seguro apta para uno de los componentes aplicando el párrafo 115 de la NIC 19.

Quien envió la solicitud también planteó preguntas sobre la presentación si se usara el criterio de medición del apartado (b). Las actividades de difusión externa no proporcionaron evidencia de que el uso de permutas financieras de larga duración estuviera extendido. El Comité de Interpretaciones comprende que cuando tienen lugar estas transacciones, la práctica predominante es contabilizar una permuta financiera de larga duración como un solo instrumento, y medirla a valor razonable como parte de los activos del plan, aplicando los párrafos 8 y 113 de la NIC 19 y la NIIF 13.

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones concluyó que no esperaba diversidad en el desarrollo de la aplicación de la NIC 19 y, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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

[Referencia: párrafo 112 y párrafos FC150(e), FC181(b) y FC195 a FC199, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

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 (véanse los párrafos 66 a 112 y párrafo 122A) en el resultado del periodo;

[Referencia: párrafos FC73, FC173A y FC173B, Fundamentos de las Conclusiones]

(b) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126) en el resultado del periodo;

(c) las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 127 a 130) en otro resultado integral.

[Referencia: párrafos FC88 a FC100, Fundamentos de las Conclusiones]

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 **[Referencia: párrafos 10 y 22, NIC 2]** y la NIC 16 **[Referencia: párrafos 15 y 28, NIC 16]**). Todo costo por beneficios definidos post-

 © IFRS Foundation

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 [Referencia: párrafo FC99, Fundamentos de las Conclusiones]. Sin embargo, la entidad puede transferir esos importes reconocidos en otro resultado integral dentro del patrimonio [Referencia: párrafo FC100, Fundamentos de las Conclusiones].**

Costo de los servicios del periodo corriente

122A **Una entidad determinará el costo de los servicios del periodo presente usando suposiciones actuariales determinadas al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto netos de acuerdo con el párrafo 99, determinará el costo de los servicios del periodo presente para el resto del periodo anual sobre el que se informa posterior a la modificación, reducción o liquidación del plan, empleando las suposiciones actuariales utilizadas para medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 99(b).**

[Referencia: párrafos FC73, FC173A y FC173B, Fundamentos de las Conclusiones]

Interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto

[Referencia: párrafos FC74 a FC85, Fundamentos de las Conclusiones]

123 **Una entidad determinará el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto multiplicando el importe de este pasivo (activo) por la tasa de descuento especificada en el párrafo 83.**

123A **Para determinar el interés neto de acuerdo con el párrafo 123, una entidad usará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto y la tasa de descuento determinada al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99, determinará el interés neto para el resto del periodo anual sobre el que se informa después de la modificación, reducción o liquidación del plan utilizando:**

- **(a) el pasivo (activo) por beneficios definidos neto determinado de acuerdo con el párrafo 99(b); y**
- **(b) la tasa de descuento utilizada para medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99(b).**

Al aplicar el párrafo 123A, la entidad tendrá en cuenta también los cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto durante el periodo como consecuencia de aportaciones o pagos de beneficios.

[Referencia: párrafos FC173A y FC173B, Fundamentos de las Conclusiones]

124 Interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto **[Referencia: párrafo 116(b)]** 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 123A. Una entidad determinará el valor razonable de los activos del plan al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99, determinará el ingreso por intereses para el resto del periodo anual sobre el que se informa posterior a la modificación, reducción o liquidación del plan, usando los activos del plan utilizados para medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 99(b). Al aplicar el párrafo 125, la entidad tendrá en cuenta también los cambios en los activos del plan mantenidos durante el periodo como consecuencia de aportaciones o pagos de 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 son parte del cambio total en el efecto del techo del activo, y se determinan multiplicando el efecto del techo del activo por la tasa de descuento especificada en el párrafo 123A. Una entidad determinará el efecto del techo del activo al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99, ésta determinará los intereses sobre el efecto del techo del activo para el resto del periodo anual sobre el que se informa posterior a la modificación, reducción o liquidación del plan, teniendo en cuenta los cambios en el efecto del techo del activo determinados de acuerdo con el

párrafo 101A. La diferencia entre el interés sobre el efecto del techo del activo 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

[Referencia: párrafos FC86 y FC87, Fundamentos de las Conclusiones]

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;

(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. **[Referencia: párrafos 99 a 112]**

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. **[Referencia: párrafos FC121 a FC128, Fundamentos de las Conclusiones]**

Presentación

Compensación

[Referencia: párrafos FC174 y FC179 a FC187, Fundamentos de las Conclusiones]

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 superávits 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* **[Referencia: párrafo 42, NIC 32]**.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

[Referencia: párrafo FC200, Fundamentos de las Conclusiones]

133 Algunas entidades separan, en sus estados financieros, los activos y pasivos corrientes de los activos y pasivos no corrientes **[Referencia: párrafo 60, NIC 1]**. Esta Norma no especifica si una entidad debería

 © IFRS Foundation

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

[Referencia: párrafos FC201 y FC202, Fundamentos de las Conclusiones]

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 **[Referencia: párrafos 81 a 105, NIC 1]**

Información a revelar

[Referencia: párrafos FC203 a FC252, Fundamentos de las Conclusiones]

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).

[Referencia: párrafos FC212 a FC214, Fundamentos de las Conclusiones]

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 distinguen 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.

(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

[Referencia: párrafos FC215 a FC220, Fundamentos de las Conclusiones]

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. **[Referencia: párrafos 99 a 112]**

Explicación de los importes en los estados financieros

[Referencia: párrafos FC215 y FC221 a FC228, Fundamentos de las Conclusiones]

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 de los servicios del periodo corriente.

(b) Ingresos o gastos por intereses.

(c) Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto mostrando por separado:

(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.

 © IFRS Foundation

(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* **[Referencia: Apéndice A, NIIF 13]**) 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.

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

[Referencia: párrafos FC229 a FC243, Fundamentos de las Conclusiones]

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

[Referencia: párrafos FC245 a FC252, Fundamentos de las Conclusiones]

148 Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal, revelará:

(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

[Referencia: párrafo 42 y párrafo FC51, Fundamentos de las Conclusiones]

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.

(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

 © IFRS Foundation

(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 **[Referencia: párrafos 18 a 24, NIC 24]**; y

(b) beneficios post-empleo para el personal clave de la gerencia. **[Referencia: párrafo 17(b), NIC 24]**

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. **[Referencia: párrafos 27 a 30, 86 a 88, 91 y 92, NIC 37]**

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

[Referencia: párrafos 24 y párrafos FC22 a FC24 y FC253, Fundamentos de las Conclusiones]

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 y el párrafo 122A);

[Referencia: párrafos FC73, FC173A y FC173B, Fundamentos de las Conclusiones]

(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).

[Referencia: párrafos FC88 a FC100, Fundamentos de las Conclusiones]

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 **[Referencia: párrafo 17,(c) NIC 24]**. La NIC 1 requiere información a revelar sobre el gasto por beneficios a los empleados **[Referencia: párrafos 102 y 104, NIC 1]**

Beneficios por terminación

[Referencia: párrafos FC254 a FC261, Fundamentos de las Conclusiones]

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 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).[E23]

(b) El beneficio se proporciona de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados.

E23 [IFRIC® *Update*, enero de 2012, Decisión de Agenda, "NIC 19 *Beneficios a los Empleados*— Aplicación de la definición de beneficios por terminación a planes "Altersteilzeit" (de retiro parcial)"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de guías con respecto a la aplicación de la NIC 19 (2011) a planes "Altersteilzeit" (de retiro parcial) (ATZ) en Alemania. Los planes ATZ son programas de retiro anticipado diseñados para crear un incentivo a los empleados dentro de cierto grupo de edad para que suavicen la transición del empleo (a tiempo completo o parcial) al retiro antes de su edad legal. Los planes ATZ ofrecen planes de incentivos a los empleados a cambio de una reducción de 50 por cien de sus horas de trabajo. Su empleo se termina al final de un periodo de servicio requerido. Los planes de incentivos están totalmente condicionados a la finalización del periodo de servicio requerido. Si el empleo termina antes de que se proporcione el servicio requerido, los empleados no reciben el plan de incentivos. Los planes ATZ habitualmente operan a lo largo de un periodo de uno a seis años. La elegibilidad para el beneficio sería sobre la base de la edad del empleado, pero también sería habitual incluir un requerimiento de servicio pasado.

La NIC 19 (2011) fue el resultado de las revisiones emitidas en 2011 de la NIC 19. Estas revisiones, entre otras cosas, modificaron las guías relacionadas con los beneficios por terminación. El párrafo 8 de la NIC 19 (2011) define los beneficios por terminación como "beneficios a los empleados proporcionados a cambio de la finalización del contrato de empleo como consecuencia de:

 © IFRS Foundation

(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."

El Comité observó que los planes ATZ tienen atributos de servicio requerido y de beneficios por terminación. El Comité destacó que la distinción entre beneficios proporcionados a cambio de servicios y beneficios por terminación deben basarse en:

(a) todos los hechos y circunstancias relevantes para la oferta de cada entidad individual de beneficios según el plan considerado;

(b) los indicadores proporcionados por el párrafo 162 de la NIC 19 (2011); y

(c) las definiciones de las diferentes categorías de beneficios a los empleados en la NIC 19 (2011).

El Comité destacó que, en los hechos descritos anteriormente, en congruencia con el párrafo 162(a) de la NIC 19 (2011), la circunstancia de que los planes de incentivos estén totalmente condicionados a la finalización de un servicio por el empleado a lo largo de un periodo indica que los beneficios son a cambio de ese servicio. Por ello, no cumplen la definición de beneficios por terminación.

Sobre la base de este análisis descrito anteriormente el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

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

[Referencia: párrafos FC258 a FC260 y FC262 a FC268, Fundamentos de las Conclusiones]

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 37 [Referencia: párrafos 70 a 83, NIC 37] e 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

[Referencia: párrafo FC261, Fundamentos de las Conclusiones]

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:

(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 × 10.000 u.m. + 100 × 30.000 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.

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

 © IFRS Foundation

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 159 a 170

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 ÷ 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 **[Referencia: párrafo 17(d), NIC 24]**. La NIC 1 requiere información a revelar sobre el gasto por beneficios a los empleados **[Referencia: párrafos 102 y 104, NIC 1]**.

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.

[Referencia: párrafo FC271, Fundamentos de las Conclusiones]

173 Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* **[Referencia: párrafos 14 a 31, NIC 8]** excepto cuando:

(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.

[Referencia: párrafo FC269, Fundamentos de las Conclusiones]

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 *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. **[Referencia: párrafos FC271A y FC271B, Fundamentos de las Conclusiones]**

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 aplicase 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.

[Referencia: párrafo FC271C, Fundamentos de las Conclusiones]

178 La NIIF 17, emitida en mayo de 2017, modificó la nota a pie de página del párrafo 8. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 17.

179 *Modificación, Reducción o Liquidación del Plan* (Modificaciones a la NIC 19), emitida en febrero de 2018, añadió los párrafos 101A, 122A y 123A y modificó los párrafos 57, 99, 120, 123, 125, 126 y 156. Una entidad aplicará esas modificaciones a las modificaciones, reducciones o liquidaciones del plan que tengan lugar a partir del primer periodo anual sobre el que se informa que comience desde el 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. **[Referencia: párrafo FC271D, Fundamentos de las Conclusiones]** Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

 © IFRS Foundation

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.

[Referencia: párrafo 93]

Norma Internacional de Información Financiera 9
Instrumentos Financieros

Capítulo 1 Objetivo

1.1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios para la información financiera sobre *activos financieros* y *pasivos financieros*, de forma que se presente información útil y relevante **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.4 a 2.38]** para los usuarios de los estados financieros **[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 1.2 a 1.10 y 2.36]** para la evaluación de los importes, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad.

Capítulo 2 Alcance

[Referencia:

párrafos B2.1 a B2.6

párrafos FC2.1 a FCZ2.43, Fundamentos de las Conclusiones]

2.1 Esta Norma se aplicará a todas entidades y todo tipo de instrumentos financieros [E1]excepto a:

(a) aquellas participaciones en subsidiarias, asociadas y 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*. [Referencia: párrafo 14A, NIC 28] [Véase también Material Complementario de la NIC 28 (véase Parte B)—Ejemplo publicado por el Consejo para acompañar a *Participaciones de Largo Plazo en Asociadas y Negocios Conjuntos* (Modificaciones a la NIC 28) en octubre de 2017] 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 de acuerdo con algunos o todos los los requerimientos de esta Norma. Las entidades aplicarán también esta NIIF a todos los derivados vinculados a las participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, a menos que el derivado cumpla la definición de un instrumento de patrimonio de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*.

(b) derechos y obligaciones surgidos de arrendamientos a los que sea aplicable la NIIF 16 *Arrendamientos*. Sin embargo:

(i) las cuentas por cobrar de arrendamientos financieros (es decir, inversiones netas en arrendamientos financieros) y cuentas por cobrar por arrendamientos operativos reconocidas por el arrendador están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas y deterioro de valor de esta Norma;[E2]

(ii) los pasivos por arrendamiento reconocidos por el arrendatario están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas del párrafo 3.3.1 de esta Norma; y

(iii) los derivados implícitos en los arrendamientos están sujetos a los requerimientos sobre derivados implícitos de esta Norma.

(c) los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a los empleados, a los que se aplique la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.

(d) los instrumentos financieros emitidos por la entidad que cumplan la definición de un instrumento de patrimonio de la NIC 32 (incluyendo opciones y certificados de opción para la suscripción de acciones) o que se requiera que sean clasificados como un instrumento de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D de la NIC 32. No obstante, el tenedor de este instrumento de patrimonio aplicará esta Norma a esos instrumentos, a menos que cumplan la excepción mencionada en el apartado (a) anterior.

(e) derechos y obligaciones surgidos de un contrato de seguro tal como se define en la NIIF 17 *Contratos de Seguro* o contratos de inversión con características de participación discrecional dentro del alcance de la NIIF 17. Sin embargo, esta Norma se aplica a:

(i) un derivado que esté implícito en un contrato que esté dentro del alcance de la NIIF 17, si el derivado no es en sí mismo un contrato que esté dentro del alcance de la NIIF 17.

(ii) componentes de inversión que están separados de contratos dentro del alcance de la NIIF 17, si esta requiere dicha separación, a menos que el componente de inversión separado sea un contrato de inversión con características de participación discrecional dentro del alcance de la NIIF 17.

(iii) los derechos y obligaciones de un emisor bajo contratos de seguro que cumplen la definición de un contrato de garantía financiera. No obstante, si un emisor de contratos de garantía financiera ha manifestado previa y explícitamente que considera a tales contratos como de seguro y ha usado la contabilidad aplicable a contratos de seguros, el emisor puede optar entre aplicar esta Norma o la NIIF 17 a dichos contratos de garantía financiera (véanse los párrafos B2.5 y B2.6). El emisor podrá efectuar la elección contrato por contrato, pero la elección que haga para cada contrato será irrevocable.

(iv) Los derechos y las obligaciones de una entidad que son instrumentos financieros que surgen de contratos de tarjetas de crédito, o contratos similares que proporcionan acuerdos de crédito o de pago, que una entidad emite que cumplen la definición de un contrato de seguro, pero que el párrafo 7(h) de la NIIF 17 excluye del alcance de la NIIF 17. Sin embargo, si, y solo si, la cobertura de seguro es un término contractual de un instrumento financiero, la entidad separará ese componente y le aplicará la NIIF 17 (véase el párrafo 7(h) de la NIIF 17).

(v) los derechos y las obligaciones de una entidad que son instrumentos financieros que surgen de contratos de seguro que emite una entidad que limitan la compensación por sucesos asegurados al importe requerido, en otro caso, para liquidar la obligación del tenedor de la póliza de seguro creada por el contrato, , si la entidad opta, de acuerdo con el párrafo 8A de la NIIF 17 por aplicar la NIIF 9 en lugar de la NIIF 17 a estos contratos.

[Referencia: párrafos FCZ2.9 a FC2.17, Fundamentos de las Conclusiones]

(f) los contratos a término entre un adquirente y un accionista que vende para comprar o vender una adquirida que dará lugar a una combinación de negocios dentro del alcance de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* en una fecha de adquisición futura. El plazo del contrato a término no debería exceder un periodo razonable normalmente necesario para obtener las aprobaciones requeridas y para completar la transacción.

[Referencia: párrafos FCZ2.39 a FCZ2.43, Fundamentos de las Conclusiones]

(g) compromisos de préstamo diferentes a los compromisos de préstamo descritos en el párrafo 2.3. Sin embargo, un emisor de compromisos de préstamo aplicará los requerimientos de deterioro de valor [Referencia: párrafos FCZ2.2 a FC2.8 y FC5.125 a FC5.128, Fundamentos de las Conclusiones] de esta Norma a los compromisos de préstamo que no estén de otra forma dentro del alcance de esta Norma. También, todos los compromisos de préstamo están sujetos a los requerimientos de baja en cuentas de esta Norma.

(h) instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con pagos basados en acciones, a los que se aplica la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, excepto los contratos que estén dentro del alcance de los párrafos 2.4 a 2.7 de esta Norma, a los que es de aplicación esta Norma.

(i) derechos a recibir pagos para reembolsar a la entidad por desembolsos que requiere realizar para cancelar un pasivo que reconoce como una provisión de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, o para los que, en un periodo anterior, reconoció una provisión de acuerdo con la NIC 37.

(j) derechos y obligaciones dentro del alcance de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* que son instrumentos financieros, excepto los que especifica la NIIF 15 que se contabilicen de acuerdo con esta Norma.

E1 [IFRIC® *Update*—junio de 2017: «NIIF 9 *Instrumentos Financieros*—Derivados de clientes compensados de forma Centralizada»

Algunas jurisdicción obligan a compensar productos derivados concretos a través de una contraparte central de compensación (CPC). Para compensar a través de una CPC, una entidad debe ser un miembro compensador (algunas veces denominado como «miembro destino»). Los tipos de productos que se requiere compensar, y el marco legal que los rodea.

El Comité recibió una solicitud de aclarar la contabilización de contratos del cliente compensados de forma centralizada desde la perspectiva del miembro compensador.

 © IFRS Foundation

El Comité concluyó que el miembro compensador aplica primero los requerimientos para instrumentos financieros. Más concretamente, el Comité observó que:

a. Si las transacciones dan lugar a contratos que están dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (o NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*), entonces el miembro compensador aplica los requerimientos de reconocimiento del párrafo 3.1.1 de la NIIF 9 (párrafo 14 de la NIC 39) a esos contratos. El miembro compensador presenta los activos y pasivos por separado aplicando la NIIF 9 (o la NIC 39) en el estado de situación financiera, a menos que se requiera la presentación neta conforme a los requerimientos de compensación del párrafo 42 de la NIC 32.

b. Si la transacción (o transacciones) no queda dentro del alcance de la NIIF 9 (NIC 39) y no es aplicable otra Norma NIIF de forma específica, solo entonces, el miembro compensador aplicará la jerarquía de los párrafos 10 a 12 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para determinar una política de contabilización apropiada de la transacción (o transacciones).

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que un miembro compensador contabilice los contratos derivados de clientes compensados de forma centralizada. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.]

E2 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2022, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y NIIF 16 *Arrendamientos*—Condonación de pagos de arrendamiento por parte del arrendador»

El Comité recibió una solicitud sobre la aplicación por parte de un arrendador de las NIIF 9 y 16 en la contabilización de una reducción del alquiler concreta. La reducción del alquiler es aquella en la que el único cambio en el contrato de arrendamiento es la condonación por parte del arrendador de los pagos debidos por el arrendatario en virtud de dicho contrato.

Los hechos

La solicitud describía una reducción del alquiler acordada por un arrendador y un arrendatario en la fecha de la reducción del alquiler. La reducción del alquiler modifica las condiciones originales de un contrato de arrendamiento clasificado por el arrendador—aplicando la NIIF 16—como arrendamiento operativo. Un arrendador libera legalmente al arrendatario de su obligación de efectuar pagos de arrendamiento específicamente identificados:

a. Algunos de estos pagos por arrendamiento son importes contractualmente vencidos pero no pagados. El párrafo GA9 de la NIC 32 señala que "un arrendador no considera un arrendamiento operativo como un instrumento financiero, excepto con respecto a los pagos individuales actualmente debidos y por pagar por el arrendatario". Por lo tanto, el arrendador ha reconocido estos importes como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo. Aplicando el párrafo 81 de la NIIF 16, el arrendador también ha reconocido los importes como ingresos.

b. Algunos de estos pagos de arrendamiento aún no han vencido contractualmente.

No se realizan otros cambios en el contrato de arrendamiento, ni hay otras negociaciones entre el arrendador y el arrendatario que puedan afectar a la contabilización de la reducción del alquiler. Antes de la fecha de reducción del alquiler, el arrendador aplica el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo.

La solicitud

La solicitud preguntaba:

a. cómo aplica el arrendador el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo antes de otorgar la reducción del alquiler si espera condonar los pagos adeudados por el arrendatario en virtud del contrato de arrendamiento; y

b. si el arrendador aplica los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 o los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 al contabilizar la reducción del alquiler.

Aplicación del modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo

El párrafo 2.1(b)(i) de la NIIF 9 señala que "las cuentas por cobrar de arrendamientos operativos reconocidas por el arrendador están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas y deterioro de valor" de la NIIF 9. Por lo tanto, se requiere que un arrendador aplique los requerimientos de deterioro de valor de la NIIF 9 al importe en libros bruto de una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo a partir de la fecha en que reconozca dicha cuenta por cobrar, teniendo en

cuenta los requerimientos de baja en cuentas aplicables de la NIIF 9.

La NIIF 9 define pérdida crediticia como "la diferencia entre todos los flujos de efectivo contractuales que se deben a una entidad de acuerdo con el contrato y todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir (es decir, todas las insuficiencias de efectivo)...". El párrafo 5.5.17 de la NIIF 9 señala que "una entidad medirá las pérdidas crediticias esperadas... de forma que reflejen (a) un importe probable ponderado y no sesgado que se determina evaluando un rango de resultados posibles; (b) del valor temporal del dinero; y (c) la información razonable y sustentable que está disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de presentación sobre sucesos pasados, condiciones actuales y pronósticos de condiciones económicas futuras".

En consecuencia, en el hecho descrito en la solicitud, el arrendador aplica los requerimientos de deterioro de valor de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo. El arrendador estima las pérdidas crediticias esperadas en la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo midiendo cualquier pérdida crediticia para reflejar "todas las insuficiencias de efectivo". Estas insuficiencias son la diferencia entre:

a. todos los flujos de efectivo contractuales debidos al arrendador de conformidad con el contrato de arrendamiento (e incluidos en el importe bruto en libros de la cuenta por cobrar por arrendamiento operativo); y

b. todos los flujos de efectivo que el arrendador espera recibir, determinados utilizando "información razonable y sustentable" sobre "sucesos pasados, condiciones actuales y previsiones de condiciones económicas futuras".

Por lo tanto, el Comité concluyó que, antes de que se otorgue la reducción del alquiler, el arrendador mide las pérdidas crediticias esperadas en la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo de forma que refleje "importe de probabilidad ponderada no sesgado...", "el valor temporal del dinero" y "la información razonable y sustentable..." (tal y como requiere el párrafo 5.5.17 de la NIIF 9). Esta medición de las pérdidas crediticias esperadas incluye que el arrendador considere sus expectativas de condonación de los pagos por arrendamiento reconocidos como parte de esa cuenta por cobrar.

Contabilización de la reducción del alquiler—NIIF 9 y NIIF 16

Aplicación de los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo

El párrafo 2.1(b)(i) de la NIIF 9 señala que las cuentas por cobrar de arrendamientos operativos reconocidas por el arrendador están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9. En consecuencia, al otorgar la reducción del alquiler, el arrendador considera si se cumplen los requerimientos para la baja en cuentas del párrafo 3.2.3 de la NIIF 9.

En la reducción del alquiler descrita en la solicitud, el arrendador libera legalmente al arrendatario de su obligación de realizar pagos de arrendamiento específicamente identificados, algunos de los cuales el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo. En consecuencia, al otorgar la reducción del alquiler, el arrendador concluye que se han cumplido los requerimientos del párrafo 3.2.3(a) de la NIIF 9—es decir, que sus derechos contractuales sobre los flujos de efectivo de la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo expiran—porque ha aceptado liberar legalmente al arrendatario de su obligación y, por tanto, ha renunciado a sus derechos contractuales sobre esos flujos de efectivo específicamente identificados. Por lo tanto, en la fecha en que se concede la reducción del alquiler, el arrendador vuelve a medir las pérdidas crediticias esperadas en la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo (y reconoce cualquier cambio en la provisión para pérdidas crediticias esperadas en el resultado del periodo) y da de baja la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo (y la provisión para pérdidas crediticias esperadas asociada).

Aplicación de los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 a los pagos futuros del arrendamiento

La reducción del alquiler descrita en la solicitud se ajusta a la definición de modificación del arrendamiento de la NIIF 16. La reducción del alquiler es "un cambio en ... la contraprestación de un arrendamiento ... que no formaba parte de los términos y condiciones originales del arrendamiento". Por lo tanto, el arrendador aplica el párrafo 87 de la NIIF 16 y contabiliza el arrendamiento modificado como un nuevo arrendamiento a partir de la fecha en que se otorga la reducción del alquiler.

El párrafo 87 de la NIIF 16 requiere que un arrendador considere cualquier pago anticipado o acumulado (devengado) relativo al arrendamiento original como parte de los pagos por el nuevo arrendamiento. El Comité observó que los pagos de arrendamiento contractualmente debidos por el arrendatario que el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo (a la que se aplican los requerimientos de baja en cuentas y deterioro de valor de la NIIF

 © IFRS Foundation

9) no son pagos de arrendamiento acumulados (devengados). En consecuencia, ni esos pagos por arrendamiento ni su condonación se consideran—aplicando el párrafo 87 de la NIIF 16—parte de los pagos por arrendamiento del nuevo arrendamiento.

Al contabilizar el arrendamiento modificado como un nuevo arrendamiento, el arrendador aplicará el párrafo 81 de la NIIF 16 y reconocerá los pagos del arrendamiento (incluidos los pagos anticipados o acumulados relativos al arrendamiento original) como ingresos, ya sea de forma lineal o sobre otra base sistemática.

El Comité concluyó que el arrendador contabiliza la reducción del alquiler descrita en la solicitud en la fecha en que se concede aplicando: (a) los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 a los pagos de arrendamiento condonados que el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar de arrendamiento operativo; y (b) los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 a los pagos de arrendamiento condonados que el arrendador no haya reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo.

Conclusión

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que un arrendador determine cómo aplicar el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a una cuenta por cobrar de un arrendamiento operativo y contabilizar la reducción del alquiler descrita en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

2.2 **Los requerimientos de deterioro de valor de esta Norma se aplicarán a los derechos que la NIIF 15 especifica que se contabilicen de acuerdo con esta Norma, a efectos del reconocimiento de las ganancias o pérdidas por deterioro de valor.**

[Referencia: Sección 5.5]

2.3 **Los siguientes compromisos de préstamo están dentro del alcance de esta Norma:**

(a) **Compromisos de préstamo que la entidad designe como pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados (véase el párrafo 4.2.2). Una entidad que tenga una práctica anterior de venta de los activos procedentes de sus compromisos de préstamo inmediatamente después de su nacimiento, aplicará esta Norma a todos los compromisos de préstamo de la misma clase.**

(b) **Compromisos de préstamo que puedan liquidarse, por el neto, en efectivo, o emitiendo otro instrumento financiero. Estos compromisos de préstamo son derivados. No se considerará como liquidado por el importe neto un compromiso de préstamo simplemente porque el desembolso del préstamo se haga en plazos (por ejemplo, un préstamo hipotecario para la construcción que se pague a plazos, de acuerdo con el avance de la construcción).**

(c) **Compromisos de proporcionar un préstamo a una tasa de interés por debajo de la de mercado [véase el párrafo 4.2.1(d)].**

[Referencia: párrafo 2.1(g) y párrafos FCZ2.2 a FC2.8, Fundamentos de las Conclusiones]

2.4 **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.[E3,E4,E5] 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.**

[Referencia: párrafos FCZ2.18 a FCZ2.38, Fundamentos de las Conclusiones]

E3 **[IFRIC® *Update*—agosto de 2005: 'Significado de entrega'**

El CINIIF consideró la aplicación de la exención de alcance de los "requerimientos de uso, venta o compra propio" del párrafo 5 de la NIC 39 [ahora párrafo 2.4 de la NIIF 9] cuando:

- **el diseño de mercado o proceso impone una estructura o intermediario (por ejemplo, un refinador de oro o un operador del mercado eléctrico) que impide que el productor entregue físicamente su producción a la contraparte del contrato de fijación del precio de la cobertura; y**
- **en algunos casos, la entrega física es al intermediario al precio de contado, incluso si el productor está protegido del riesgo de precio de contado por un contrato separado que efectivamente establece un precio fijo para la producción del productor.**

El CINIIF destacó que la "entrega" a efectos de la exención del párrafo 5 no está restringida a la

entrega física del subyacente a un cliente especificado, ya que ésta no es una condición de la exención. El CINIIF era de la opinión de que la entrega del oro a un refinador a cambio de una asignación de una cantidad equivalente de oro refinado no era una entrega, sino que esa asignación de ese oro refinado a la cuenta de un cliente podría considerarse una entrega. El CINIIF decidió no desarrollar guías sobre el significado de "entrega" puesto que tenía evidencia de diversidad significativa en las prácticas.

El CINIIF indicó que un acuerdo sintético que proceda de la vinculación de un contrato sin entrega realizado con un cliente a un precio fijo de una materia prima cotizada con una transacción de compra o venta de la materia prima cotizada a través de un intermediario no satisfaría la exención de alcance del párrafo 5.

El CINIIF decidió no añadir este tema a su agenda, puesto que la NIC 39 era clara en ambos puntos.]

E4 [IFRIC® *Update*, marzo de 2010, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Unidad de cuenta para contratos a término con opcionalidad volumétrica»

El CINIIF recibió una solicitud de añadir un elemento a su agenda sobre la provisión de guías con respecto a si un contrato que (a) obliga a una entidad a entregar (vender) a un precio fijo un número fijo de unidades de un elemento no financiero que se fácilmente convertible en efectivo y (b) que proporciona a la contraparte la opción de comprar también a un precio fijo un número de unidades adicionales del mismo elemento, puede ser evaluado como dos contratos separados a efectos del aplicar los párrafos 5 a 7 de la NIC 39 [ahora reemplazados por los párrafos 2.4, 2.6 y 2.7 de la NIIF 9].

Aunque el CINIIF reconoció que existe una diversidad significativa en la práctica, destacó que el Consejo ha acelerado su proyecto de desarrollar la sustitución de la NIC 39 y espera emitir una nueva norma hacia finales de 2010. El Consejo considerará el alcance de la NIC 39 incluyendo las guías sobre contratos para comprar y vender elementos no financieros de la NIC 39.5 a 7, como parte de la sustitución de esa norma. Por ello, el CINIIF decidió no añadir esta cuestión en su agenda.]

E5 [IFRIC® *Update*, marzo de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros*— Liquidación Física de Contratos de Compra o Venta de un Elemento No financiero»

El Comité recibió una solicitud sobre la aplicación de la NIIF 9 por parte de una entidad a contratos concretos de compra o venta en el futuro un elemento no financiero a un precio fijo. La solicitud describe dos hechos en los que una entidad contabiliza estos contratos como derivados al valor razonable con cambios en resultados (VRCR), pero, no obstante, liquida físicamente dichos contratos entregando o aceptando la entrega del elemento no financiero subyacente.

La NIIF 9 debe aplicarse a contratos de compra o venta de un elemento no financiero que puedan ser liquidados por el neto en efectivo u otro instrumento financiero como si esos contratos fueran instrumentos financieros, con una excepción. Esa excepción se aplica a contratos que se realizaron y continúan manteniéndose con el propósito de recibir o entregar un elemento no financiero de acuerdo con los requerimientos de compra, venta o uso esperado de la entidad («excepción del alcance de uso propio» del párrafo 2.4 de la NIIF 9).

En los hechos descritos en la solicitud, la entidad concluye que los contratos están dentro del alcance de la NIIF 9 porque no cumplen la excepción del alcance de uso propio. Por consiguiente, la entidad contabiliza los contratos como derivados medidos a VRCR. La entidad no designa los contratos como parte de una relación de cobertura a efectos de su contabilización.

En la fecha de liquidación, la entidad liquida físicamente los contratos entregando o aceptando la entrega de un elemento no financiero. Al contabilizar esa liquidación, la solicitud explica que la entidad registra el efectivo pagado (en el caso del contrato de compra) o recibido (en el caso del contrato de venta) y da de baja en cuentas el derivado.

Además, la entidad:

a. reconoce un inventario por el elemento no financiero por el importe de efectivo pagado más el valor razonable del derivado en la fecha de la liquidación (en el caso del contrato de compra); o

b. reconoce un ingreso de actividades ordinarias por la venta del elemento no financiero por el importe de efectivo recibido más el valor razonable del derivado en la fecha de la liquidación (en el caso del contrato de venta). La solicitud supone que la entidad tiene una política contable de

 © IFRS Foundation

reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en términos brutos para estos contratos.

La solicitud preguntaba si, al contabilizar la liquidación física de estos contratos, se permite o requiere que la entidad realice un asiento adicional en el diario que:

a. revertiría la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en el resultado del periodo sobre el derivado (aun cuando el valor razonable del derivado no cambie); y

b. reconocería un ajuste correspondiente al ingreso de actividades ordinarias (en el caso de un contrato de venta) o al inventario (en el caso del contrato de compra).

El Comité observó que, en los hechos descritos en la solicitud, los contratos se liquidan recibiendo (o entregando) un elemento no financiero a cambio de efectivo y la liquidación del activo o pasivo derivado. El Comité también observó que la contabilización de contratos que no cumplen la excepción del alcance de uso propio de la NIIF 9 (y se contabilizan como un derivado) es diferente de la contabilización de contratos que cumplen esa excepción (y no se contabilizan como un derivado). De forma análoga, la contabilización de contratos designados en una relación de cobertura a efectos contables es diferente de la contabilización de contratos que no están designados en estas relaciones. Dichas diferencias en la contabilización reflejan diversidad en los requerimientos respectivos. La NIIF 9 ni permite ni requiere que una entidad evalúe nuevamente o cambie su contabilización de un contrato derivado porque ese contrato se liquida finalmente de forma física.

El asiento adicional en el diario descrito en la solicitud invalidaría de forma efectiva el requerimiento de la NIIF 9 de contabilizar el contrato como un derivado porque revertiría la ganancia o pérdida del valor razonable acumulado en el derivado sin ninguna base para hacerlo. El asiento adicional en el diario daría lugar al reconocimiento de ingresos o gastos sobre el derivado que no existen.

Por consiguiente, el Comité concluyó que la NIIF 9 ni permite ni requiere que un entidad realice el asiendo adicional en el diario descrito en la solicitud. Sin embargo, el Comité observó que se requiere que una entidad presente ganancias y pérdidas sobre el derivado, y revele información sobre esos importes utilizando las Normas NIIF aplicables, tales como las NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Al determinar qué partidas de los estados financieros presentar en el resultado del periodo, son aplicables los requerimientos de la NIC 1 (incluyendo los relativos a la agregación). La NIC 1 no especifica requerimientos para la presentación de los importes relacionados con la nueva medición de derivados. Sin embargo el párrafo 20 (a)(i) de la NIIF 7 especifica los requerimientos de información a revelar para ganancias netas o pérdidas netas sobre activos financieros o pasivos financieros que se miden de forma obligatoria a VRCR aplicando la NIIF 9. A estos efectos, en los hechos descritos en la solicitud, no hay ganancia o pérdida sobre el derivado causada por la liquidación.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad concluya si se permite o requiere realizar el asiento adicional en el diario descrito en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

2.5 Un contrato para comprar o vender partidas no financieras que se liquide por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si el contrato fuese un instrumento financiero, puede ser designado irrevocablemente como medido al valor razonable con cambios en resultados, incluso si se celebró con el propósito de recibir o entregar una partida no financiera, de acuerdo con los requerimientos de compra, venta o necesidades de utilización esperadas por la entidad Esta designación está disponible solo al inicio del contrato y solo si elimina o reduce de forma significativa una incongruencia de reconocimiento (algunas veces referida como "asimetría contable") que surgiría en otro caso por no reconocer ese contrato porque está excluido del alcance de esta Norma (véase el párrafo 2.4).

[Referencia: párrafos FCZ2.19 a FCZ2.38, Fundamentos de las Conclusiones]

2.6 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, 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 se le apliquen 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 se aplique el párrafo 2.4, 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.

2.7 Una opción emitida[E6] para la compra o venta de un elemento no financiero que puede liquidarse por el neto en efectivo u otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros de acuerdo con los párrafos 2.6(a) o 2.6(d) 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.

[Referencia: párrafo FCZ2.18, Fundamentos de las Conclusiones]

E6 [IFRIC® *Update*, marzo de 2007, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Opciones emitidas en contratos de energía minoristas»

El CINIIF recibió una solicitud de interpretación de lo que significaba "opción emitida" en el contexto del párrafo 7 de la NIC 39 [ahora párrafo 2.7 de la NIIF 9].

Según el párrafo 7 de la NIC 39 una opción emitida para comprar o vender un elemento no financiero que puede ser liquidado por el neto (como se define en el párrafo 5) no puede considerarse que se haya realizado a efectos de satisfacer los requerimientos de uso, venta y compra normales de la entidad que informa. La aplicación de este párrafo se ilustra en las guías actuales.

A la solicitud le preocupaba principalmente la contabilización de los contratos de suministro de energía a clientes minoristas.

El análisis de estos contratos sugiere que en muchas situaciones estos contratos no pueden liquidarse en efectivo por el neto como establecen los párrafos 5 y 6 de la NIC 39. Si es este el caso, estos contratos no se consideraría dentro del alcance de la NIC 39.

A la luz de lo anterior, el CINIIF esperaba poca divergencia en las prácticas y, por ello, decidió no añadir el elemento a la agenda.]

Capítulo 3 Reconocimiento y baja en cuentas

3.1 Reconocimiento inicial

3.1.1 Una entidad reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero en su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, se convierta en parte de las cláusulas contractuales del instrumento (véanse los párrafos B3.1.1 y B3.1.2). Cuando una entidad reconozca por primera vez un activo financiero, lo clasificará de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 y lo medirá de acuerdo con los párrafos 5.1.1 y 5.1.3. Cuando una entidad reconozca por primera vez un pasivo financiero, lo clasificará de acuerdo con los párrafos 4.2.1 y 4.2.2 y lo medirá de acuerdo con el párrafo 5.1.1.

[Referencia: Guía de Implementación pregunta D.1.1]

Compra o venta convencional de un activo financiero

3.1.2 Una *compra o venta convencional* de activos financieros se reconocerá y dará de baja, según corresponda, aplicando la contabilidad de la fecha de contratación o la de la fecha de liquidación (véanse los párrafos B3.1.3 a B3.1.6).

[Referencia: Guía de Implementación preguntas D.2.1 a D.2.3]

 © IFRS Foundation

3.2 Baja en cuentas de activos financieros[E7]

[Referencia:

Ejemplos en los párrafos B3.2.16 y B3.2.17

párrafos FCZ3.1 a FC3.31, Fundamentos de las Conclusiones]

E7 [IFRIC® *Update*, marzo de 2009, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Baja en cuentas»

Se preguntó al CINIIF:

1. la forma en que deben aplicarse las pruebas para la baja en cuentas de la NIC 39 a grupos de activos financieros, en concreto, cuándo un grupo de activos financieros debe considerarse similar; y

2. cuándo debe aplicarse la prueba de suficiencia de la NIC 39 a una transferencia de un activo financiero.

En su reunión de julio de 2006, el CINIIF decidió referir estas cuestiones al Consejo para su aclaración. El Consejo analizó estas cuestiones en su reunión en septiembre de 2006 y las observaciones del Consejo fueron comunicadas al CINIIF en su reunión de noviembre de 2006. El CINIIF, por ello, decidió no añadir esta cuestión a la agenda. Se publicó una decisión provisional en noviembre de 2006 IFRIC *Update*.

En su reunión de enero de 2007, el CINIIF decidió añadir un proyecto de alcance limitado sobre baja en cuentas a su agenda. Sin embargo, el proyecto ha sido desactivado pendiente de la disponibilidad de recursos del personal técnico.

Posteriormente, el Consejo ha acelerado su proyecto de desarrollar la sustitución para las secciones de la NIC 39 que hubieran sido interpretadas por esta pregunta de la CINIIF. El Consejo espera emitir una norma sobre este tema al final de 2010. El CINIIF decidió eliminar esta cuestión de su agenda. [En octubre de 2010 el Consejo trasladó sin cambiar desde la NIC 39 los requerimientos relacionados con la baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros]]

3.2.1 En los estados financieros consolidados, los párrafos 3.2.2 a 3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 y B3.2.1 a B3.2.17 se aplicarán a nivel consolidado. Por lo tanto, una entidad primero consolidará todas las subsidiarias de acuerdo con la NIIF 10 y después aplicará dichos párrafos al grupo resultante.

3.2.2 Antes de evaluar si, y en qué medida, la *baja en cuentas* es adecuada según los párrafos 3.2.3 a 3.2.9, una entidad determinará si esos párrafos se deben aplicar a una parte de un activo financiero (o una parte de un grupo de activos financieros similares), o a un activo financiero (o un grupo de activos financieros similares) en su totalidad de la siguiente forma.

(a) Los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán a una parte de un activo financiero (o de un grupo de activos financieros similares) si, y solo si, la parte del activo que se considera para la baja en cuentas cumple alguna de las tres condiciones siguientes.

(i) La parte abarca únicamente flujos de efectivo específicamente identificados de un activo financiero (o de un grupo de activos financieros similares). Por ejemplo, cuando una entidad realice una segregación de un importe representativo del interés que otorgue a la contraparte el derecho de recibir los flujos de efectivo por intereses pero no los flujos de efectivo derivados del principal de un instrumento de deuda, los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán a los flujos de efectivo por intereses.

(ii) La parte comprende solo una participación proporcional completa (prorrata) de los flujos de efectivo del activo financiero (o del grupo de activos financieros similares). Por ejemplo, cuando una entidad realice un acuerdo por el que la contraparte obtenga el derecho a una participación del 90 por ciento de los flujos de efectivo totales de un instrumento de deuda, los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán al 90 por ciento de dichos flujos de efectivo. Si existiese más de una contraparte, no se requiere que cada una de ellas tenga una participación proporcional en los flujos de efectivo, siempre que la entidad que transfiere tenga una participación proporcional completa.

(iii) La parte comprende una cuota proporcional completa (prorrata) de flujos de efectivo específicamente identificados del activo financiero (o del grupo de activos financieros similares). Por ejemplo, cuando una entidad realice un acuerdo por el que la contraparte obtenga el derecho a una participación del 90 por ciento de los

flujos de efectivo por intereses totales de un activo financiero, los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán al 90 por ciento de dichos flujos de efectivo por intereses. Si existiese más de una contraparte, no se requiere que cada una de ellas tenga una participación proporcional en los flujos de efectivo específicamente identificados, siempre que la entidad que transfiere tenga una participación proporcional completa.

[Referencia: párrafos B3.2.10 y B3.2.11]

(b) En cualquier otro caso, los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán al activo financiero en su totalidad (o al grupo de activos financieros similares en su totalidad). Por ejemplo, cuando una entidad transfiera (i) el derecho al primer o al último 90 por ciento de los cobros de un activo financiero (o de un grupo de activos financieros), o (ii) el derecho al 90 por ciento de los flujos de efectivo de un grupo de cuentas por cobrar, pero otorgue una garantía para compensar al comprador por las pérdidas crediticias hasta el 8 por ciento del principal de las cuentas por cobrar, los párrafos 3.2.3 a 3.2.9 se aplicarán en su integridad al activo financiero (o al grupo de activos financieros similares).

En los párrafos 3.2.3 a 3.2.12, el término "activo financiero" se refiere tanto a una parte de un activo financiero (o a una parte de un grupo de activos financieros similares), tal como se identifica en el apartado (a) anterior, como a un activo financiero (o a un grupo de activos financieros similares) en su totalidad.

[Referencia: párrafo FCZ3.13, Fundamentos de las Conclusiones]

3.2.3 Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero [Referencia: párrafo 11 (definición de activo financiero) y la última frase del párrafo 3.2.2, NIC 32] cuando, y solo cuando:[E8]

(a) expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero,[E9,E10] o

(b) se transfiera el activo financiero, como establecen los párrafos 3.2.4 y 3.2.5 y la transferencia cumpla con los requisitos para la baja en cuentas, de acuerdo con el párrafo 3.2.6.

[Referencia: párrafo B3.2.1]

(Véase el párrafo 3.1.2 para ventas convencionales de activos financieros.)

E8 [IFRIC® *Update—mayo de 2016, Decisión de Agenda, «NIIF 9 Instrumentos Financieros y NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Baja en cuentas de activos financieros modificados»

El Comité de Interpretaciones analizó si llevar a cabo un posible proyecto de alcance limitado para aclarar los requerimientos de las NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* sobre cuándo una modificación o intercambio de activos financieros da lugar a la baja en cuentas del activo original.

Muchos miembros del Comité de Interpretaciones observó que, en su experiencia, las circunstancias en las que una entidad debería dar de baja en cuentas activos financieros que han sido modificados o intercambiados es una cuestión que surge en la práctica. Sin embargo, debido a la amplia naturaleza de la cuestión, el Comité de Interpretaciones destacó que no podría resolverla de forma eficiente. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no considerar más adelante este proyecto.]

E9 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2022, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y NIIF 16 *Arrendamientos*—Condonación de pagos de arrendamiento por parte del arrendador»

El Comité recibió una solicitud sobre la aplicación por parte de un arrendador de las NIIF 9 y 16 en la contabilización de una reducción del alquiler concreta. La reducción del alquiler es aquella en la que el único cambio en el contrato de arrendamiento es la condonación por parte del arrendador de los pagos debidos por el arrendatario en virtud de dicho contrato.

Los hechos

La solicitud describía una reducción del alquiler acordada por un arrendador y un arrendatario en la fecha de la reducción del alquiler. La reducción del alquiler modifica las condiciones originales de un contrato de arrendamiento clasificado por el arrendador—aplicando la NIIF 16—como arrendamiento operativo. Un arrendador libera legalmente al arrendatario de su obligación de efectuar pagos de arrendamiento específicamente identificados:

a. Algunos de estos pagos por arrendamiento son importes contractualmente vencidos pero

 © IFRS Foundation

no pagados. El párrafo GA9 de la NIC 32 señala que "un arrendador no considera un arrendamiento operativo como un instrumento financiero, excepto con respecto a los pagos individuales actualmente debidos y por pagar por el arrendatario". Por lo tanto, el arrendador ha reconocido estos importes como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo. Aplicando el párrafo 81 de la NIIF 16, el arrendador también ha reconocido los importes como ingresos.

b. Algunos de estos pagos de arrendamiento aún no han vencido contractualmente.

No se realizan otros cambios en el contrato de arrendamiento, ni hay otras negociaciones entre el arrendador y el arrendatario que puedan afectar a la contabilización de la reducción del alquiler. Antes de la fecha de reducción del alquiler, el arrendador aplica el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo.

La solicitud

La solicitud preguntaba:

…

b. si el arrendador aplica los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 o los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 al contabilizar la reducción del alquiler.

…

Contabilización de la reducción del alquiler—NIIF 9 y NIIF 16

Aplicación de los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo

El párrafo 2.1(b)(i) de la NIIF 9 señala que las cuentas por cobrar de arrendamientos operativos reconocidas por el arrendador están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9. En consecuencia, al otorgar la reducción del alquiler, el arrendador considera si se cumplen los requerimientos para la baja en cuentas del párrafo 3.2.3 de la NIIF 9.

En la reducción del alquiler descrita en la solicitud, el arrendador libera legalmente al arrendatario de su obligación de realizar pagos de arrendamiento específicamente identificados, algunos de los cuales el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo. En consecuencia, al otorgar la reducción del alquiler, el arrendador concluye que se han cumplido los requerimientos del párrafo 3.2.3(a) de la NIIF 9—es decir, que sus derechos contractuales sobre los flujos de efectivo de la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo expiran—porque ha aceptado liberar legalmente al arrendatario de su obligación y, por tanto, ha renunciado a sus derechos contractuales sobre esos flujos de efectivo específicamente identificados. Por lo tanto, en la fecha en que se concede la reducción del alquiler, el arrendador vuelve a medir las pérdidas crediticias esperadas en la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo (y reconoce cualquier cambio en la provisión para pérdidas crediticias esperadas en el resultado del periodo) y da de baja la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo (y la provisión para pérdidas crediticias esperadas asociada).

Aplicación de los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 a los pagos futuros del arrendamiento

La reducción del alquiler descrita en la solicitud se ajusta a la definición de modificación del arrendamiento de la NIIF 16. La reducción del alquiler es "un cambio en ... la contraprestación de un arrendamiento ... que no formaba parte de los términos y condiciones originales del arrendamiento". Por lo tanto, el arrendador aplica el párrafo 87 de la NIIF 16 y contabiliza el arrendamiento modificado como un nuevo arrendamiento a partir de la fecha en que se otorga la reducción del alquiler.

El párrafo 87 de la NIIF 16 requiere que un arrendador considere cualquier pago anticipado o acumulado (devengado) relativo al arrendamiento original como parte de los pagos por el nuevo arrendamiento. El Comité observó que los pagos de arrendamiento contractualmente debidos por el arrendatario que el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo (a la que se aplican los requerimientos de baja en cuentas y deterioro de valor de la NIIF 9) no son pagos de arrendamiento acumulados (devengados). En consecuencia, ni esos pagos por arrendamiento ni su condonación se consideran—aplicando el párrafo 87 de la NIIF 16—parte de los pagos por arrendamiento del nuevo arrendamiento.

Al contabilizar el arrendamiento modificado como un nuevo arrendamiento, el arrendador aplicará el párrafo 81 de la NIIF 16 y reconocerá los pagos del arrendamiento (incluidos los pagos anticipados o acumulados relativos al arrendamiento original) como ingresos, ya sea de forma lineal o sobre otra base sistemática.

El Comité concluyó que el arrendador contabiliza la reducción del alquiler descrita en la solicitud

en la fecha en que se concede aplicando: (a) los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 a los pagos de arrendamiento condonados que el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar de arrendamiento operativo; y (b) los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 a los pagos de arrendamiento condonados que el arrendador no haya reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo.

Conclusión

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que un arrendador determine cómo aplicar el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a una cuenta por cobrar de un arrendamiento operativo y contabilizar la reducción del alquiler descrita en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 2.1 de la NIIF 9.]]

E10 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2012, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Baja en cuentas de instrumentos financieros en el momento de la modificación»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de guías sobre las circunstancias en las que la reestructuración de los bonos del gobierno griego (BGG) darían lugar a la baja en cuentas de acuerdo con la NIC 39 de activo completo o solo parte de ellos. En concreto se ha solicitado al Comité de Interpretaciones considerar si:

(a) ¿la parte de los BGG antiguos que se intercambian por veinte bonos nuevos con vencimientos y tasas de interés diferentes deben darse de baja en cuentas, o por el contrario contabilizarse como una modificación o transferencia que no requeriría la baja en cuentas?;

(b) ¿sería aplicable la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* al analizar los hechos enviados?

(c) ¿serían aplicables los párrafos GA8 o GA62 de la NIC 39 [párrafo GA62 de la NIC 39 están sustituidos ahora por el párrafo B3.3.6 de la NIIF 9] a los hechos enviados si los BGG no se dieron de baja en cuentas?

¿Intercambio de Instrumentos Financieros: baja en cuentas?

El Comité de Interpretaciones destacó que la solicitud se ha realizado dentro del contexto de unos hechos limitados. El hecho limitado destaca la diversidad de opiniones que ha surgido en relación con la contabilización de la parte de los BGG antiguos que se intercambia por veinte bonos nuevos con vencimientos y tasas de interés diferentes. Quien envió la petición solicitaba al Comité de Interpretaciones que considerara si estos deben darse de baja, o por el contrario contabilizarse como una modificación o transferencia que no requeriría la baja en cuentas.

Además, se ha solicitado al Comité de Interpretaciones que considerara si la NIC 8 sería aplicable al analizar el hecho enviado, y si el intercambio puede considerarse que sea una transferencia dentro del alcance del párrafo 17(b) de la NIC 39 [ahora párrafo 3.2.3(b) de la NIIF 9].

El Comité de Interpretaciones observó que el término "transferencia" no está definido en la NIC 39. Sin embargo, la parte potencialmente relevante del párrafo 18 de la NIC 39 [ahora párrafo 3.2.4 de la NIIF 9] señala que una entidad transfiere un activo financiero si transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo del activo financiero. El Comité de Interpretaciones destacó que, en el hecho enviado, los bonos se transfieren nuevamente al emisor en lugar de ser transferidos a un tercero. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones consideró que la transacción debe evaluarse contra el párrafo 17(a) de la NIC 39 [ahora párrafo 3.2.3(a) de la NIIF 9].

Al aplicar el párrafo 17(a), el Comité de Interpretaciones destacó que, para determinar si el activo financiero está extinguido, es necesario evaluar los cambios realizados como parte del intercambio del bono contra el concepto de "caducidad" de los derechos a los flujos de efectivo. El Comité de Interpretaciones también destacó que, si una entidad aplica la NIC 8 debido a la ausencia en la NIC 39 de un análisis explícito de cuándo una modificación de un activo financiero da lugar a la baja en cuentas, la aplicación de la NIC 8 requiere el juicio profesional para desarrollar y aplicar una política contable. El párrafo 11 de la NIC 8 requiere que, al determinar una política contable apropiada, debe considerarse en primer lugar los requerimientos de las NIIF que tratan de cuestiones similares y relacionadas. El Comité de Interpretaciones destacó que, en el hecho enviado, ese requerimiento llevaría al desarrollo de una analogía al concepto de un cambio sustancial de los términos de un pasivo financiero del párrafo 40 de la NIC 39 [ahora párrafo 3.3.2 de la NIIF 9].

El párrafo 40 establece que este cambio puede efectuarse mediante el intercambio de

 © IFRS Foundation

instrumentos de deuda o por la modificación de los término de un instrumento existente. Por ello, si esta analogía a los pasivos financieros se aplica a los activos financieros, un cambio sustancial de los términos (tanto si se efectúa por intercambio como por modificación) daría lugar a la baja en cuentas del activo financiero.

El Comité de Interpretaciones destacó que, si las guías para pasivos financieros se aplican por analogía para evaluar si el intercambio de una parte de los BGG antiguos por veinte bonos nuevos es un cambio sustancial de los términos del activo financiero, la evaluación necesita realizarse teniendo en consideración todos los cambios realizados como parte del intercambio de bonos.

En el hecho enviado, los hechos relevantes llevaron al Comité de Interpretaciones a concluir que, al determinar si la transacción da lugar a la baja en cuentas del activo financiero, ambos enfoques (es decir, la extinción según el párrafo 17(a) de la NIC 39 [ahora párrafo 3.2.3(a) de la NIIF 9] o el cambio sustancial de los términos del activo) darían lugar a la baja en cuentas.

El Comité de Interpretaciones consideró los siguientes aspectos del hecho al evaluar la amplitud del cambio que procede de la transacción:

(a) Un tenedor de un solo bono ha recibido, a cambio de una parte del bono antiguo, veinte bonos con vencimientos diferentes y características de flujos de efectivo, así como otros instrumentos de acuerdo con los términos y condiciones de la transacción de intercambio;

(b) todos los tenedores de bonos recibieron el mismo trato de reestructuración independientemente de los términos y condiciones de sus participaciones individuales. Esto indica que los instrumentos individuales, términos y condiciones no se tuvieron en cuenta. Los diferentes bonos (series) no se modificaron individualmente considerando sus términos y condiciones respectivos, sino que se sustituyeron por una nueva estructura de deuda uniforme;

(c) los términos y condiciones de los nuevos bonos son sustancialmente diferentes de los bonos antiguos. Los cambios incluyen muchos aspectos distintos, tales como el cambio en la legislación que los regula; la introducción de cláusulas de acción colectiva contractual y la introducción de un acuerdo de cofinanciación que afecta los derechos de los tenedores de los nuevos bonos; y las modificaciones del importe, términos y cupones.

El Comité de Interpretaciones destacó que el punto de partida que usó para su análisis fue el supuesto en la solicitud de que la parte del importe principal de los BGG antiguos que se intercambió por nuevos BGG podría evaluarse por separado para la baja en cuentas. El Comité de Interpretaciones enfatizó que este supuesto era más favorable para lograr la baja en cuentas parcial que considerar el bono antiguo en su conjunto. Por ello, su conclusión de que los BGG antiguos deben darse de baja en cuentas se aplicaría incluso más si cabe al tener en cuenta que el intercambio de BGG antiguos era, como una cuestión del hecho, el resultado de un acuerdo único que cubría todos los aspectos y tipos de contraprestación que rodean los BGG antiguos. En consecuencia, el Comité de Interpretaciones destacó que no era de aplicación la baja en cuentas parcial.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir la cuestión a su agenda.

Aplicación de los párrafos GA62 o GA8 de la NIC 39 al hecho enviado

El Comité de Interpretaciones destacó que las cuestiones planteadas por quien envió la solicitud asumen que los BGG antiguos en los hechos planteados no se darían de baja en cuentas. En los hechos enviados, el Comité de Interpretaciones concluyó que los BGG antiguos se dan de baja en cuentas. El Comité de Interpretaciones destacó que, debido a su conclusión sobre la baja en cuentas, estas preguntas no necesitaban contestarse.]

3.2.4 Una entidad transfiere un activo financiero [Referencia: párrafo 11 (definición de un activo financiero), NIC 32 y la última frase del párrafo 3.2.2] si, y solo si: [Referencia: párrafo 3.2.6]

(a) transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero; o[E11]

(b) retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo del activo financiero, pero asume la obligación contractual de pagarlos a uno o más perceptores, dentro de un acuerdo que cumpla las condiciones establecidas en el párrafo 3.2.5.

[Referencia: párrafos B3.2.1 y B3.2.3]

E11 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2005, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Retención de derechos por administración»

Se solicitó al CINIIF que proporcionara guías sobre si un acuerdo según el cual una entidad ha transferido los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero, pero continúa proporcionando servicios por administración sobre el activo transferido no cumpliría la

definición de una transferencia de flujos de efectivo en términos del párrafo 18(a) de la NIC 39 [ahora párrafo 3.2.4(a) de la NIIF 9].

El CINIIF destacó que el párrafo 18(a) se centra en si una entidad transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero. La determinación de si los derechos contractuales a los flujos de efectivo han sido transferidos no se ven afectados por la retención por parte del transferidor del papel de un agente para administrar la recaudación y distribución de los flujos de efectivo. Por ello, la retención de los derechos por administración por la entidad que transfiere el activo financiero no provoca por sí misma que la transferencia no cumpla los requerimientos del párrafo 18(a) de la NIC 39. El CINIIF decidió no añadir la cuestión a su agenda puesto que no esperaba que surgiera diversidad significativa en las prácticas.]

3.2.5 Cuando una entidad retenga los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero [Referencia: párrafo 11 (definición de un activo financiero), NIC 32 y la última frase del párrafo 3.2.2] (el "activo original"), pero asuma la obligación contractual de pagarlos a una o más entidades (los "perceptores posibles"), la entidad tratará la operación como si fuese una transferencia de activos financieros si, y solo si, se cumplen las tres condiciones siguientes.

(a) La entidad no está obligada a pagar ningún importe a los perceptores posibles, a menos que cobre importes equivalentes del activo original. Los anticipos a corto plazo hechos por la entidad, con el derecho a la recuperación total del importe más el interés acumulado (devengado) a tasas de mercado, no violan esta condición.

(b) La entidad tiene prohibido, según las condiciones del contrato de transferencia, la venta o la pignoración del activo original, excepto como garantía con los perceptores posibles de la obligación de pagarles los flujos de efectivo.

(c) La entidad tiene una obligación de remitir sin retraso significativo cualquier flujo de efectivo que cobre en nombre de los perceptores posibles. Además, la entidad no tiene el derecho de reinvertir estos flujos de efectivo, excepto para inversiones en efectivo o equivalentes al efectivo (como se define en la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* [Referencia: párrafo 6, NIC 7]) durante el corto periodo de liquidación que va desde la fecha de cobro a la fecha de remisión pactada con los perceptores posibles, y los intereses generados por dichas inversiones se entregarán a los perceptores finales.[E12]

[Referencia:

párrafos B3.2.1 a B3.2.3

párrafos FCZ3.14 a FCZ3.24, Fundamentos de las Conclusiones]

E12 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2005, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Estructuras autorenovables»

El CINIIF analizó una solicitud de guías sobre si las estructuras de "autorenovación" cumplirían los requerimientos de transferencia del párrafo 19(c) de la NIC 39 [ahora párrafo 3.2.5(c) de la NIIF 9]. En una estructura autorenovable una entidad recauda flujos de efectivo en nombre de perceptores finales y utiliza los importes recaudados para comprar nuevos activos en lugar de remitir el efectivo a los perceptores finales. En el momento del vencimiento del importe principal se remite a los perceptores finales de los flujos de efectivo que surgen de los activos autorenovados.

El CINIIF destacó que para cumplir los requerimientos del acuerdo de transferencia del párrafo 19(c) de la NIC 39, se requiere que una entidad remita cualquier flujo de efectivo que recaude en nombre de los perceptores finales sin retraso significativo. Este párrafo también limita las reinversiones aceptables a elementos que cumplen los requisitos del efectivo o equivalentes al efectivo. La mayoría de los acuerdos de autorenovación implicarían un retraso significativo antes de que se remita la recaudación original de efectivo. Además, la naturaleza de los nuevos activos habitualmente adquiridos significa que la mayoría de los acuerdos de autorenovación implican reinversiones en activos que no cumplirían los requisitos de efectivo o equivalentes al efectivo. Por ello, está claro que estas estructuras no cumplirían los requerimientos del párrafo 19(c) de la NIC 39. Por consiguiente, el CINIIF decidió no añadir la cuestión a su agenda puesto que no esperaba que surja diversidad significativa en las prácticas.]

3.2.6 Cuando una entidad transfiera un activo financiero [Referencia: párrafo 11 (definición de activo financiero) y la última frase del párrafo 3.2.2, NIC 32] (véase el párrafo 3.2.4), evaluará en qué medida retiene los riesgos y las recompensas inherentes a su propiedad. En este caso:

[Referencia: párrafos 3.2.7 y 3.2.8]

(a) Si la entidad transfiere de forma sustancial los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo financiero, lo dará de baja en cuentas y reconocerá separadamente,

 © IFRS Foundation

como activos o pasivos, cualesquiera derechos y obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

[Referencia: párrafos 3.2.10 a 3.2.14]

(b) Si la entidad retiene de forma sustancial todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo financiero, continuará reconociendo éste.

[Referencia: párrafo 3.2.15]

(c) Si la entidad no transfiere ni retiene de forma sustancial todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo financiero, determinará si ha retenido el control sobre el activo financiero. En este caso:

[Referencia: párrafo 3.2.9]

(i) Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja el activo financiero y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia.

[Referencia: párrafos 3.2.10 a 3.2.14]

(ii) Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo el activo financiero en la medida de su implicación continuada en el activo financiero (véase el párrafo 3.2.16).

[Referencia: párrafos 3.2.16 a 3.2.21]

[Referencia:

párrafos B3.2.1, B3.2.4 a B3.2.13, B3.2.16 y B3.2.17

párrafos FCZ3.8 a FCZ3.10, Fundamentos de las Conclusiones]

3.2.7 La transferencia de riesgos y recompensas (véase el párrafo 3.2.6) se evaluará comparando la exposición de la entidad, antes y después de la transferencia, con la variación en los importes y el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. Una entidad ha retenido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo financiero **[Referencia: párrafo 11 (definición de activo financiero), NIC 32 y la última frase del párrafo 3.2.2]**, si su exposición a la variación en el valor presente de los flujos de efectivo futuros netos del activo no varía de forma significativa como resultado de la transferencia (por ejemplo, porque la entidad ha vendido un activo financiero sujeto a un acuerdo para la recompra a un precio fijo o al precio de venta más la rentabilidad habitual de un prestamista). Una entidad ha transferido de forma sustancial los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo financiero si su exposición a tal variabilidad deja de ser significativa en relación con la variabilidad total del valor presente de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero (por ejemplo, porque la entidad ha vendido un activo financiero sujeto solo a una opción de recompra por su *valor razonable* **[Referencia: NIIF 13]** en el momento de ejercerla o ha transferido una parte proporcional completa de los flujos de efectivo de un activo financiero mayor en un acuerdo, tal como la subparticipación en un préstamo, que cumpla las condiciones del párrafo 3.2.5).

[Referencia:

párrafos B3.2.4 y B3.2.5

párrafo FCZ3.11, Fundamentos de las Conclusiones]

3.2.8 A menudo resultará obvio si la entidad ha transferido o retenido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad, y no habrá necesidad de realizar ningún cálculo. En otros casos, será necesario calcular y comparar la exposición de la entidad a la variabilidad en el valor presente de los flujos de efectivo futuros netos, antes y después de la transferencia. El cálculo y la comparación se realizarán utilizando como tasa de descuento una tasa de interés de mercado actual que sea adecuada. Se considerará cualquier tipo de variación en los flujos de efectivo netos, dando mayor ponderación a aquellos escenarios con mayor probabilidad de que ocurran.

3.2.9 El que la entidad haya retenido o no el control [véase el párrafo 3.2.6(c)] **[Referencia: párrafos B3.2.7 a B3.2.9]** del activo transferido **[Referencia: párrafo 11 (definición de activo financiero) y la última frase del párrafo 3.2.2, NIC 32]** dependerá de la capacidad del receptor de la transferencia para venderlo. Si el receptor de la transferencia tiene la capacidad práctica de venderlo en su integridad a una tercera parte no relacionada, y es capaz de ejercerla unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia, la entidad no ha retenido el control. En cualquier otro caso, la entidad ha retenido el control.

[Referencia:

párrafos B3.2.7 a B3.2.9

párrafo FCZ3.12, Fundamentos de las Conclusiones]

Transferencias que cumplen los requisitos para la baja en cuentas

3.2.10 **Si una entidad transfiere un activo financiero [Referencia: párrafo 11 (definición de activo financiero), NIC 32 y la última frase del párrafo 3.2.2] en una transferencia que cumple los requisitos para la baja en cuentas en su integridad, y retiene el derecho de administración del activo financiero a cambio de una comisión, reconocerá un activo o un pasivo por tal contrato de servicio de administración del activo financiero. Si no se espera que la comisión a recibir compense adecuadamente a la entidad por la prestación de este servicio, se reconocerá un pasivo por la obligación de administración del activo financiero, que medirá por su valor razonable [Referencia: NIIF 13]. Si se espera que la comisión a recibir sea superior a una adecuada compensación por la prestación de este servicio de administración del activo financiero, se reconocerá un activo por los derechos de administración, por un importe que se determinará sobre la base de una distribución del importe en libros del activo financiero mayor, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 3.2.13.**

3.2.11 **Si, como resultado de una transferencia, un activo financiero se da de baja totalmente pero la transferencia conlleva la obtención de un nuevo activo financiero o la asunción de un nuevo pasivo financiero, o un pasivo por prestación del servicio de administración del activo financiero, la entidad reconocerá el nuevo activo financiero, el nuevo pasivo financiero o el nuevo pasivo por la obligación de administración a sus valores razonables [Referencia: NIIF 13].**

3.2.12 **Al dar de baja en cuentas un activo financiero [Referencia: párrafo 11 (definición de activo financiero), NIC 32 y la última frase del párrafo 3.2.2] en su integridad, la diferencia entre:**

(a) el importe en libros (medido en la fecha de la baja en cuentas) y

(b) la contraprestación recibida (incluyendo los nuevos activos obtenidos menos los nuevos pasivos asumidos)

se reconocerá en el resultado del periodo.

3.2.13 **Si el activo transferido es parte de un activo financiero mayor (por ejemplo, cuando una entidad transfiere los flujos de efectivo por intereses que forman parte de un instrumento de deuda [véase el párrafo 3.2.2(a)]), y la parte transferida cumple con los requisitos para la baja en cuentas en su totalidad, el anterior importe en libros del activo financiero mayor se distribuirá entre la parte que continúa reconociéndose y la parte que se haya dado de baja, sobre la base de los valores razonables relativos [Referencia: NIIF 13] de dichas partes en la fecha de la transferencia. A estos efectos, un activo retenido a consecuencia de la prestación del servicio de administración del activo financiero, se tratará como una parte que continúa reconociéndose. La diferencia entre:**

(a) el importe en libros (medido en la fecha de la baja en cuentas) imputable a la parte que se ha dado de baja y

(b) la contraprestación recibida por la parte dada de baja en cuentas (incluyendo los nuevos activos obtenidos menos los nuevos pasivos asumidos)

se reconocerá en el resultado del periodo.

[Referencia: párrafos B3.2.10 y B3.2.11]

3.2.14 Cuando una entidad distribuye el importe en libros previo de un activo financiero mayor, entre la parte que seguirá siendo reconocido y la parte que se da de baja, necesita medir el valor razonable **[Referencia: NIIF 13]** de la parte que continuará reconociendo. Cuando la entidad tenga una experiencia histórica de venta de partes de activos financieros similares a la que continúa reconociendo, o existan transacciones de mercado para dichas partes, los precios recientes de las transacciones realizadas proporcionan la mejor estimación del valor razonable. **[Referencia: párrafos 77, 81 y 82, NIIF 13]** Cuando no existan precios cotizados ni transacciones de mercado recientes que ayuden a determinar el valor razonable de las partes que continúan siendo reconocidas, la mejor estimación del valor razonable será la diferencia entre el valor razonable del activo financiero mayor, considerado en su conjunto, y la contraprestación recibida del receptor de la transferencia por la parte que se da de baja en cuentas.

Transferencias que no cumplen los requisitos para la baja en cuentas

3.2.15 **Si una transferencia no produce una baja en cuentas porque la entidad ha retenido sustancialmente todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo transferido, la entidad**

 © IFRS Foundation

continuará reconociendo dicho activo transferido en su integridad, y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida. En periodos posteriores, la entidad reconocerá cualquier ingreso por el activo transferido y cualquier gasto incurrido por el pasivo financiero.

[Referencia:

párrafo B3.2.12

párrafos FCZ3.25 y FCZ3.26, Fundamentos de las Conclusiones]

Implicación continuada en activos transferidos

3.2.16 Si una entidad no transfiere ni retiene sustancialmente todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo transferido, y retiene el control sobre éste, continuará reconociendo el activo transferido en la medida de su implicación continuada. [Referencia: párrafo FCZ3.27, Fundamentos de las Conclusiones] La medida de la implicación continuada de la entidad en el activo transferido es la medida en que está expuesta a cambios de valor del activo transferido. Por ejemplo:

(a) Cuando la implicación continuada de la entidad tome la forma de garantía del activo transferido, la cuantía de la implicación continuada de la entidad será el menor entre (i) el importe del activo y (ii) el importe máximo de la contraprestación recibida que se podría requerir devolver a la entidad ("el importe de la garantía").

(b) Cuando la implicación continuada de la entidad tome la forma de una opción comprada o emitida (o ambas) sobre el activo transferido, la cuantía de la implicación continuada de la entidad será el importe del activo transferido que la entidad pueda volver a comprar. Sin embargo, en el caso de una opción de venta emitida sobre un activo que se mida a su valor razonable [Referencia: NIIF 13], la cuantía de la implicación continuada de la entidad estará limitada al menor entre el valor razonable del activo transferido y el precio de ejercicio de la opción (véase el párrafo B3.2.13).

(c) Cuando la implicación continuada de la entidad tome la forma de una opción que se liquide en efectivo, o de una cláusula similar sobre el activo transferido, la cuantía de la implicación continuada se medirá de la misma forma que si se tratase de opciones no liquidadas en efectivo, tal como se establece en el apartado (b) anterior.

[Referencia:

párrafos B3.2.16(n) y B3.2.17

párrafos FCZ3.27 a FCZ3.29, Fundamentos de las Conclusiones]

3.2.17 Cuando una entidad continúe reconociendo un activo en la medida de su implicación continuada, reconocerá también un pasivo asociado. Sin perjuicio de otros requerimientos de medición contenidos en esta Norma, el activo transferido y el pasivo asociado se medirán sobre una base que refleje los derechos y obligaciones que la entidad haya retenido. El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los importes en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea:

(a) el costo amortizado de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad, si el activo transferido se mide al costo amortizado; o

(b) igual al valor razonable [Referencia: NIIF 13] de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad, cuando se midan independientemente, si el activo transferido se mide por el valor razonable.

[Referencia:

párrafo B3.2.17

párrafos FCZ3.27 a FCZ3.29, Fundamentos de las Conclusiones]

3.2.18 La entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada, y reconocerá cualquier gasto incurrido por causa del pasivo asociado.

[Referencia: párrafo B3.2.17]

3.2.19 A los efectos de mediciones posteriores, los cambios reconocidos en el valor razonable [Referencia: NIIF 13] del activo transferido y del pasivo asociado se contabilizarán de forma congruente, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 5.7.1, y no podrán ser compensados entre sí.

[Referencia:

párrafo B3.2.17

párrafos FCZ3.27 a FCZ3.29, Fundamentos de las Conclusiones]

3.2.20 Si la implicación continuada de una entidad es únicamente sobre una parte de un activo financiero [Referencia: párrafos 3.2.2 y B3.2.17] (por ejemplo, cuando una entidad retiene una opción para recomprar parte de un activo transferido o retiene un interés residual que no conlleva la retención sustancial de todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad pero conserva el control), la entidad imputará el importe previo en libros del activo financiero entre la parte que continúa reconociendo, bajo la implicación continuada, y la parte que ha dejado de reconocer, a partir de los valores razonables relativos [Referencia: NIIF 13] de esas partes en la fecha de transferencia. A este efecto, se aplicarán los requerimientos del párrafo 3.2.14. La diferencia entre:

(a) el importe en libros (medido en la fecha de la baja en cuentas) asignado a la parte que ha dejado de reconocerse y

(b) la contraprestación recibida por la parte que deja de reconocerse

se reconocerá en el resultado del periodo.

[Referencia: párrafo B3.2.17]

3.2.21 Si el activo transferido se mide al costo amortizado, la opción incluida en esta Norma para designar un pasivo financiero como contabilizado al valor razonable con cambios en el resultado del periodo **[Referencia: párrafo 4.2.2]** no será aplicable al pasivo asociado.

Todas las transferencias

[Referencia: párrafos B3.2.14 y B3.2.15]

3.2.22 Si se continúa reconociendo un activo transferido, ni éste ni el pasivo asociado podrán ser compensados. De forma similar, la entidad no podrá compensar ningún ingreso que surja del activo transferido con ningún gasto incurrido por causa del pasivo asociado (véase el párrafo 42 de la NIC 32).

3.2.23 Si el transferidor otorgase garantías colaterales distintas del efectivo (tales como instrumentos de deuda o de patrimonio) al receptor de la transferencia, la contabilización de la garantía colateral por ambas partes dependerá de si la segunda tiene el derecho a vender o volver a pignorar la garantía colateral y de si la primera ha incurrido en incumplimiento. Ambos contabilizarán la garantía colateral de la siguiente forma:

(a) Si el receptor de la transferencia tuviese, por contrato o costumbre, el derecho de vender o volver a pignorar la garantía colateral, el transferidor reclasificará el activo en su estado de situación financiera (por ejemplo, como un activo prestado, un instrumento de patrimonio pignorado o una cuenta por cobrar recomprada) separadamente de otros activos.

(b) Si el receptor de la transferencia vendiese la garantía colateral pignorada, reconocerá los ingresos procedentes de la venta y un pasivo medido a su valor razonable [Referencia: NIIF 13] por su obligación de devolver la garantía colateral.

(c) Si el transferidor incumpliese de acuerdo con los términos del contrato y dejase de estar capacitado para rescatar la garantía colateral, la dará de baja en cuentas y el receptor de la transferencia la reconocerá como su activo medido inicialmente al valor razonable, o, si ya la hubiese vendido, dará de baja su obligación de devolver la garantía.

(d) Excepto por lo dispuesto en el apartado (c), el transferidor continuará registrando la garantía colateral como su activo y el receptor de la transferencia no reconocerá la garantía colateral como un activo.

3.3 Baja en cuentas de pasivos financieros

3.3.1 Una entidad eliminará de su estado de situación financiera un pasivo financiero (o una parte de éste) cuando, y solo cuando, se haya extinguido –esto es, cuando la obligación especificada en el correspondiente contrato haya sido pagada o cancelada, o haya expirado.

[Referencia:

párrafos B3.3.1 a B3.3.5 y B3.3.7

Guía de Implementación pregunta B.32]

3.3.2 Una permuta entre un prestamista y un prestatario de instrumentos de deuda con condiciones sustancialmente diferentes, se contabilizará como una cancelación del pasivo financiero original,

 © IFRS Foundation

reconociéndose un nuevo pasivo financiero. De forma similar, una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero existente o de una parte del mismo (con independencia de si es atribuible o no a las dificultades financieras del deudor) se contabilizará como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de un nuevo pasivo financiero.

[Referencia: párrafos B3.3.6 a B3.3.6A]

3.3.3 La diferencia entre el importe en libros de un pasivo financiero (o de una parte del mismo) que ha sido cancelado o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en el resultado del periodo.

[Referencia: párrafo B3.3.7]

3.3.4 Si una entidad recompra una parte de un pasivo financiero, distribuirá su importe en libros previo entre la parte que continúa reconociendo y la parte que da de baja en cuentas, en función de los valores razonables relativos de una y otra en la fecha de recompra. En el resultado del periodo se reconocerá la diferencia entre (a) el importe en libros asignado a la parte que se da de baja en cuentas y (b) la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo y cualquier pasivo asumido, por la parte dada de baja.

3.3.5 Algunas entidades operan, interna o externamente, un fondo de inversión que proporciona inversiones con ganancias determinadas por unidades en el fondo y reconoce pasivos financieros para los importes a pagar a esos inversores. Análogamente, algunas entidades emiten grupos de contratos de seguro con componentes de participación directa y esas entidades mantienen los elementos subyacentes. Algunos de estos fondos o elementos subyacentes incluyen el pasivo financiero de la entidad (por ejemplo, un bono corporativo emitido). A pesar de los otros requerimientos de esta Norma para la baja en cuentas de los pasivos financieros, una entidad puede optar por no dar de baja en cuentas su pasivo financiero que se incluye en tal fondo o es un elemento subyacente cuando, y solo cuando, la entidad recompre su pasivo financiero para estos propósitos. En su lugar, la entidad puede optar por continuar contabilizando ese instrumento como un pasivo financiero y contabilizar el instrumento recomprado como si el instrumento fuera un activo financiero, y medir su valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con esta Norma. Esa elección es irrevocable y hecha sobre una base de instrumento por instrumento. A efectos de esta elección, los contratos del seguro incluyen contratos de inversión con componentes de participación discrecional. (Véase la NIIF 17 para los términos usados en este párrafo que están definidos en esa Norma.)

[Referencia: párrafo FC3.32, Fundamentos de las Conclusiones]

Capítulo 4 Clasificación

4.1 Clasificación de activos financieros

[Referencia:

párrafos B4.1.1 a B4.1.36

párrafos FC4.1 a FC4.45, FCZ4.54 a FC4.80 y FC4.124 a FC4.215, Fundamentos de las Conclusiones]

4.1.1 A menos que aplique el párrafo 4.1.5, una entidad clasificará los activos financieros según se midan posteriormente a costo amortizado, a valor razonable con cambios en otro resultado integral o a valor razonable con cambios en resultados [Referencia: párrafos 5.2.1 a 5.2.3] sobre la base de los dos siguientes:

(a) modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y [Referencia: párrafos B4.1.1 a B4.1.6]

(b) de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero. [Referencia: párrafos B4.1.7 a B4.1.26]

[Referencia: párrafos FC4.1 a FC4.45 y FC4.124 a FC4.208]

4.1.2 Un activo financiero deberá medirse al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

(a) El activo financiero se conserva dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales [Referencia: párrafos B4.1.2C a B4.1.4 y párrafos FC4.140 a FC4.147, Fundamentos de las Conclusiones] y

(b) las condiciones contractuales del 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. [Referencia: párrafos B4.1.7 a B4.1.26 y FC4.170 a FC4.208, Fundamentos de las Conclusiones]

Los párrafos B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

4.1.2A Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en otro resultado integral si se cumplen las dos condiciones siguientes:

(a) el activo financieros se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra obteniendo flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos financieros y [Referencia: párrafos B4.1.4A a B4.1.4C y FC4.148 a FC4.162, Fundamentos de las Conclusiones]

(b) las condiciones contractuales del 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. [Referencia: párrafos B4.1.7 a B4.1.26 y FC4.170 a FC4.208, Fundamentos de las Conclusiones]

Los párrafos B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

4.1.3 A efectos de la aplicación de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b):

(a) El principal es el valor razonable del activo financiero en el reconocimiento inicial. El párrafo B4.1.7B proporciona guías adicionales sobre el significado de principal.

(b) El interés consiste en la contraprestación por el valor temporal del dinero, por el riesgo crediticio asociado con el importe principal pendiente durante un periodo de tiempo concreto y por otros riesgos y costos de préstamos básicos, así como por un margen de ganancia. Los párrafos B4.1.7A y B4.1.9A a B4.1.9E proporcionan guías adicionales sobre el significado de interés, incluyendo el significado del valor temporal del dinero.

[Referencia: párrafos FC4.170 a FC4.182, Fundamentos de las Conclusiones]

4.1.4 Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en resultados a menos que se mida a costo amortizado de acuerdo con el párrafo 4.1.2 o a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A. Sin embargo, una entidad puede realizar una elección irrevocable en el momento del reconocimiento inicial de presentar los cambios posteriores en el valor razonable en otro resultado integral para inversiones concretas en *instrumentos de patrimonio* que, en otro caso, se medirían a valor razonable con cambios en resultados (véanse los párrafos 5.7.5 y 5.7.6).[E13,E14]

[Referencia: párrafos FC5.21 a FC5.28, Fundamentos de las Conclusiones]

E13 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2017, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros*— Activos financieros elegibles para la opción de presentar cambios en el valor razonable en otro resultado integral

El Comité recibió una solicitud preguntando si instrumentos financieros concretos son elegibles para la opción de presentación del párrafo 4.1.4 de la NIIF 9. Esa elección permite al tenedor de inversiones concretas en instrumentos de patrimonio presentar cambios posteriores en el valor razonable en otro resultado integral, en lugar de en el resultado del periodo. Quien envió la solicitud preguntó si los instrumentos financieros son elegibles para esa opción de presentación si el emisor los clasificaría como patrimonio aplicando los párrafos 16A a 16D de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*.

El Comité observe que la opción de presentación del párrafo 4.1.4 de la NIIF 9 se refiere a inversiones concretas en instrumentos de patrimonio. "Instrumento de patrimonio" es un término definido, y el Apéndice A de la NIIF 9 especifica que está definido en el párrafo 11 de la NIC 32. La NIC 32 define un instrumento de patrimonio como «cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos». Por consiguiente, un instrumento financiero que cumple la definición de un pasivo financiero no puede cumplir la definición de un instrumento de patrimonio.

El Comité también observe que el párrafo 11 de la NIC 32 especifica que, como excepción, un instrumento que cumple la definición de un pasivo financiero se clasifica como un instrumento de patrimonio por el emisor si tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 16A y 16B o párrafos 16C y 16D de la NIC 32.

Por consiguiente, el Comité concluyó que un instrumento financiero que tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D de la NIC 32 no es elegible para la opción de presentación de los párrafos 4.1.4 de la NIIF 9. Esto es porque este instrumento no cumple la definición de un instrumento de patrimonio de la NIC 32. Esta conclusión, basada en los requerimientos de la NIIF 9 y de la NIC 32 se apoya en la

 © IFRS Foundation

explicación del Consejo del párrafo FC5.21 de la NIIF 9 de su decisión a este respecto.

El Comité concluyó que los requerimientos de la NIIF 9 proporcionan una base adecuada para que el tenedor de los instrumentos descritos en la solicitud clasifique esos instrumentos. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

E14 [IFRIC® *Update*, enero de 2019, Decisión de Agenda, «NIC 27 *Estados Financieros Separados*— Inversión en una subsidiaria contabilizada al costo: Disposición parcial».

El Comité recibió una solicitud sobre la forma en que una entidad aplicará los requerimientos de la NIC 27 a unos hechos que implican una inversión en una subsidiaria.

En el hecho descrito en la solicitud, la entidad que prepara estados financieros separados:

- **Opta por contabilizar sus inversiones en subsidiarias al costo aplicando el párrafo 10 de la NIC 27.**
- **Mantiene una inversión inicial en una subsidiaria (participada). La inversión es una inversión en un instrumento de patrimonio como se define en el párrafo 11 de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*.**
- **Posteriormente dispone de parte de su inversión y pierde el control de la participada. Después de la disposición, la entidad no tiene ni el control ni una influencia significativa sobre la participada.**

La solicitud preguntaba si:

a. La inversión conservada (participación conservada) es elegible para la opción de presentación del párrafo 4.1.4 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. Esa elección permite al tenedor de inversiones concretas en instrumentos de patrimonio presentar cambios posteriores en el valor razonable en otro resultado integral (ORI) (Pregunta A).

b. ...

Pregunta A

El párrafo 9 de la NIC 27 requiere que una entidad utilice todas las Normas NIIF aplicables al preparar sus estados financieros separados, excepto al contabilizar las inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos a las que se aplique el párrafo 10 de la NIC 27. Después de la transacción de disposición parcial, la participada no es subsidiaria, asociada o negocio conjunto de la entidad. Por consiguiente, la primera vez que contabilice la entidad su participación conservada en la participada, aplicará la NIIF 9. El Comité observó que la opción de presentación del párrafo 4.1.4 de la NIIF 9 se aplica al reconocimiento inicial de una inversión en un instrumento de patrimonio Una inversión en un instrumento de patrimonio dentro del alcance de la NIIF 9 es elegible para la opción, si no se mantiene para negociar (como se define en el Apéndice A de la NIIF 9) ni es una contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación de negocios a la que se aplica la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.

En los hechos descritos en la solicitud, suponiendo que la participación conservada no se mantiene para negociar, el Comité concluyó que (a) la participación conservada es elegible para la opción de presentación del párrafo 4.1.4 de la NIIF 9 y que (b) la entidad realizaría esta opción de presentación cuando aplique la NIIF 9 por primera vez a la participación conservada (es decir, en la fecha de pérdida del control de la participada).

...

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad contabilice una transacción de disposición parcial en sus estados financieros separados. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.]

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 10(a) de la NIC 27.]]

Opción de designar un activo financiero al valor razonable con cambios en resultados

[Referencia: párrafos FCZ4.54 a FC4.80 y FC4.210 a FC4.211, Fundamentos de las Conclusiones]

4.1.5 Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos 4.1.1 a 4.1.4, una entidad puede, en el momento del reconocimiento inicial, designar un activo financiero de forma irrevocable como medido al valor razonable con cambios en resultados si haciéndolo elimina o reduce significativamente una

incongruencia de medición o reconocimiento (algunas veces denominada "asimetría contable") que surgiría en otro caso de la medición de los activos o pasivos o del reconocimiento de las ganancias y pérdidas de los mismos sobre bases diferentes (véanse los párrafos B4.1.29 a B4.1.32).

4.2 Clasificación de pasivos financieros

[Referencia: párrafos FC4.46 a FC4.53, Fundamentos de las Conclusiones]

4.2.1 Una entidad clasificará todos los pasivos financieros como medidos posteriormente al costo amortizado [Referencia: párrafos 5.3.1 y 5.3.2] excepto en el caso de:

(a) *Activos financieros o pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados.* Estos pasivos, incluyendo los *derivados* que son pasivos, se medirán con posterioridad al valor razonable. [Referencia: NIIF 13]

(b) Los pasivos financieros que surjan por una transferencia de activos financieros que no cumplan con los requisitos para su baja en cuentas o que se contabilicen utilizando el enfoque de la implicación continuada. Los párrafos 3.2.15 y 3.2.17 se aplicarán a la medición de dichos pasivos financieros.

(c) *contratos de garantía financiera*. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dichos contratos los medirá posteriormente [a menos que sea de aplicación el párrafo 4.2.1(a) o (b)] por el mayor de:

(i) el importe de la *corrección de valor por pérdidas* determinada de acuerdo con la Sección 5.5 y

(ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 5.1.1) menos, en su caso, el importe acumulado de ingresos reconocidos de acuerdo con los principios de la NIIF 15.

(d) Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado. Un emisor de un compromiso lo medirá posteriormente [a menos que sea de aplicación el párrafo 4.2.1(a)] por el mayor de:

(i) el importe de la corrección de valor por pérdidas determinada de acuerdo con la Sección 5.5 y

(ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 5.1.1) menos, en su caso, el importe acumulado de ingresos reconocidos de acuerdo con los principios de la NIIF 15.

(e) Contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación de negocios a la cual se aplica la NIIF 3. Esta contraprestación contingente se medirá posteriormente a valor razonable con cambios reconocidos en resultados.[Referencia: párrafo 58(b)(i), NIIF 3 y párrafos FC360D a FC360F y FC360I, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 3]

[Referencia: párrafo B5.2.1]

[Los requerimientos para derivados implícitos tienen implicaciones para la unidad de cuenta a la cual se aplican los criterios de clasificación para pasivos financieros. Referencia: párrafos 4.3.1 a 4.3.7 y B4.3.1 a B4.3.12]

Opción de designar un pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados

[Referencia:

párrafos 5.7.1(c) y 5.7.7 a 5.7.9

párrafos FCZ4.54 a FCZ4.76 y FC4.81 a FC4.82, Fundamentos de las Conclusiones]

4.2.2 Una entidad puede, en el momento del reconocimiento inicial designar de forma irrevocable un pasivo financiero como medido a valor razonable con cambios en resultados cuando lo permita el párrafo 4.3.5, o cuando hacerlo así, dé lugar a información más relevante, porque:

(a) se elimine o reduzca significativamente alguna incongruencia en la medición o en el reconocimiento (a veces denominada "asimetría contable") que de otra forma surgiría al

 © IFRS Foundation

utilizar diferentes criterios para medir activos o pasivos, o para reconocer las ganancias y pérdidas de los mismos sobre bases diferentes (véanse los párrafos B4.1.29 a B4.1.32); o

(b) un grupo de pasivos financieros o de activos financieros y pasivos financieros, se gestiona y su rendimiento se evalúa según la base del valor razonable, de acuerdo con una estrategia de inversión o de gestión de riesgos documentada, y se proporciona internamente información sobre ese grupo, sobre la base del personal clave de la gerencia de la entidad (según se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*), como por ejemplo la junta directiva y el director ejecutivo de la entidad (véanse los párrafos B4.1.33 a B4.1.36).

4.3 Derivados implícitos

[Referencia:

párrafos FC4.83 a FCZ4.110 y FC4.196 a FC4.204, Fundamentos de las Conclusiones

preguntas de la Sección C, Guía de Implementación]

4.3.1 Un derivado implícito es un componente de un contrato híbrido, en el que también se incluye un contrato anfitrión que no es un derivado –con el efecto de que algunos de los flujos de efectivo del instrumento combinado varíen de forma similar a un derivado sin anfitrión. Un derivado implícito provoca que algunos o todos los flujos de efectivo que de otra manera serían requeridos por el contrato se modifiquen de acuerdo con una tasa de interés especificada, el precio de un instrumento financiero, el de una materia prima cotizada, una tasa de cambio de moneda extranjera, un índice de precios o de tasas de interés, una calificación u otro índice de carácter crediticio, o en función de otra variable, que en el caso de no ser financiera no sea específica para una de las partes del contrato. Un derivado que se adjunte a un *instrumento financiero* pero que sea contractualmente transferible de forma independiente o tenga una contraparte distinta a la del instrumento, no es un derivado implícito sino un instrumento financiero separado.

Contratos híbridos con anfitriones de activos financieros

4.3.2 Si un contrato híbrido contiene un anfitrión que está dentro del alcance de esta Norma, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 al contrato híbrido completo. [Referencia: párrafo B5.2.1 y párrafos FC4.2, FC4.83 a FC4.89 y FC4.196 a FC4.204, Fundamentos de las Conclusiones]

Otros contratos híbridos[E15]

[Referencia: párrafos FC4.90 a FCZ4.110 y FC4.196 a FC4.204, Fundamentos de las Conclusiones]

E15 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*—contabilización de un instrumento financiero que es obligatoriamente convertible en un número variable de acciones sujeto a un máximo y un mínimo»

El Comité de Interpretaciones analizó la forma en que un emisor contabilizará un instrumento financiero concreto convertible obligatoriamente de acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* o la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. El instrumento financiero tiene una fecha de vencimiento señalada, y en el momento del vencimiento, el emisor debe entregar un número variable de sus instrumentos de patrimonio propio equivalente a un importe de efectivo fijo—sujeto a un máximo y un mínimo, que limita y garantiza, respectivamente, el número de instrumentos de patrimonio a entregar.

El Comité de Interpretaciones destacó que la obligación del emisor de entregar un número variable de instrumentos de patrimonio propio de la entidad es un no derivado que cumple la definición de un pasivo financiero del párrafo 11(b)(i) de la NIC 32 en su totalidad. El párrafo 11(b)(i) de la definición de un pasivo no tiene ningún límite o umbral con respecto al grado de variabilidad que se requiere. Por ello, la sustancia contractual del instrumento es una obligación única de entregar un número variable de instrumentos patrimonio en el momento del vencimiento, con la variación basada en el valor de esos instrumentos de patrimonio. Esta única obligación de entregar un número variable de instrumentos de patrimonio propio no puede subdividirse en componentes a efectos de evaluar si el instrumento contiene un componente que cumple la definición de patrimonio. Aun cuando el número de instrumentos de patrimonio a entregar esté limitado y garantizado por el máximo y el mínimo, el número total de instrumentos de patrimonio que el emisor está obligado a entregar no es fijo y, por ello, la obligación en su totalidad cumple la

definición de un pasivo financiero.

Además, el Comité de Interpretaciones destacó que el máximo y el mínimo son características de derivados implícitos cuyos valores cambian en respuesta al precio de las acciones de patrimonio del emisor. Por ello, suponiendo que el emisor no haya optado por designar el instrumento en su totalidad según la opción del valor razonable, el emisor debe separar esas características y contabilizar las características del derivado implícito por separado del contrato de pasivo anfitrión a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIC 39 y la NIIF 9.

El Comité de Interpretaciones consideró que, a la luz de su análisis de los requerimientos de las NIIF existentes no era necesaria una interpretación y, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

4.3.3 Si un contrato híbrido contiene un anfitrión que no es un activo que quede dentro del alcance de esta Norma, un derivado implícito deberá separarse del anfitrión y contabilizarse como un derivado según esta Norma si, y solo si:

(a) las características económicas y los riesgos del derivado implícito no están relacionados estrechamente con los correspondientes al contrato anfitrión (véanse los párrafos B4.3.5 y B4.3.8);

(b) un instrumento separado con las mismas condiciones del derivado implícito cumpliría con la definición de un derivado; y

(c) el contrato híbrido no se mide al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo (es decir, un derivado que se encuentre implícito en un pasivo financiero medido al valor razonable con cambios en resultados no se separa).

[Referencia: párrafos B4.3.1 a B4.3.12]

4.3.4 Si un derivado implícito se separa, el contrato anfitrión se contabilizará de acuerdo con la Norma adecuada. Esta Norma no aborda si un derivado implícito se deberá presentar de forma separada en el estado de situación financiera.

4.3.5 Sin perjuicio de los párrafos 4.3.3 y 4.3.4, si un contrato contiene uno o más derivados implícitos y el anfitrión no es un activo dentro del alcance de esta Norma, una entidad puede designar el contrato híbrido en su totalidad como a valor razonable con cambios en resultados a menos que:

(a) el derivado o derivados implícitos no modifiquen de forma significativa los flujos de efectivo que, en otro caso, serían requeridos por el contrato; o

(b) resulte claro, con un pequeño análisis o sin él, que al considerar por primera vez un instrumento híbrido similar, está prohibida esa separación del derivado o derivados implícitos, tal como una opción de pago anticipada implícita en un préstamo que permita a su tenedor reembolsar por anticipado el préstamo por aproximadamente su costo amortizado.

[Referencia:

párrafos B4.3.9 a B4.3.10

párrafos FCZ4.67 a FCZ4.70 y FC4.81 a FC4.82, Fundamentos de las Conclusiones]

[Nota: El Comité de Interpretaciones recomendó, y el Consejo propuso, aclarar el párrafo 11A de la NIC 39 (ahora párrafo 4.3.5 de la NIIF 9) como parte de *Mejoras a las NIIF* en agosto de 2008. El Consejo propuso especificar si se aplica solo a contratos con derivados implícitos que tienen anfitriones que son instrumentos financieros, o si la opción del valor razonable puede aplicarse a todos los contratos con derivados implícitos. El Consejo no finalizó su propuesta.]

4.3.6 Si se requiere por esta Norma que una entidad separe un derivado implícito de su contrato anfitrión, pero no pudiese medir ese derivado implícito de forma separada, ya sea en la fecha de adquisición o al final de un periodo contable posterior sobre el que se informa, designará la totalidad del contrato híbrido como a valor razonable con cambios en resultados.

4.3.7 Si una entidad es incapaz de medir con fiabilidad el valor razonable de un derivado implícito sobre la base de sus plazos y condiciones, el valor razonable del derivado implícito será la diferencia entre el valor razonable del contrato híbrido y el valor razonable del contrato anfitrión. Si la entidad es incapaz de medir el valor razonable del derivado implícito utilizando el método descrito, se aplicará lo dispuesto en el párrafo 4.3.6 y el contrato híbrido se designará como al valor razonable con cambios en resultados.

 © IFRS Foundation

4.4 Reclasificación

4.4.1 Cuando, y solo cuando, una entidad cambie su modelo de negocio para la gestión de los activos financieros, reclasificará todos los activos financieros afectados de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.4. Para guías adicionales sobre la reclasificación de activos financieros, véanse los párrafos 5.6.1 a 5.6.7, B4.4.1 a B4.4.3, B5.6.1 y B5.6.2.

[Referencia:

párrafos FC4.111 a FC4.120 y FC4.212 a FC4.215, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 15, Ejemplos Ilustrativos]

4.4.2 Una entidad no reclasificará pasivo financiero alguno.

[Referencia: párrafo FC4.121, Fundamentos de las Conclusiones]

4.4.3 Los siguientes cambios en las circunstancias no son reclasificaciones para los propósitos de los párrafos 4.4.1 y 4.4.2:

(a) una partida que fuera anteriormente designada como un instrumento de cobertura eficaz, en una cobertura de flujos de efectivo o una cobertura de inversión neta que haya dejado de cumplir los requisitos para ser considerada como tal;

(b) una partida que haya pasado a ser un instrumento de cobertura designado y eficaz en una cobertura de flujos de efectivo o una cobertura de inversión neta; y

(c) cambios en la medición de acuerdo con la Sección 6.7.

[Referencia: párrafos FCZ4.122 y FCZ4.123, Fundamentos de las Conclusiones]

Capítulo 5 Medición

5.1 Medición inicial

[Referencia: párrafos B5.1.1 a B5.1.2A]

5.1.1 Excepto para las cuentas por cobrar comerciales que queden dentro del alcance del párrafo 5.1.3, en el reconocimiento inicial una entidad medirá un activo financiero o pasivo financiero por su valor razonable [Referencia: Apéndice A, NIIF 13] más o menos, en el caso de un activo financiero o pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los *costos de transacción* [Referencia: párrafo B5.4.8] que sean directamente atribuibles a la adquisición del activo financiero o pasivo financiero.[E16]

[Referencia: pregunta E.1.1, Guía de Implementación]

E16 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2006, Decisión de Agenda, «NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*— Cambios en los términos contractuales de un instrumento de patrimonio existente que da lugar a que sea reclasificado a pasivo financiero»

Se solicitó al CINIIF considerar una situación en la que una modificación a los términos contractuales de un instrumento dé lugar a que el instrumento se clasifique como un pasivo financiero del emisor. Se analizaron dos cuestiones: (i) sobre qué base el pasivo financiero debe medirse en la fecha en que se cambiaron los términos y (ii) cómo debe contabilizarse la diferencia entre el importe en libros del instrumento de patrimonio anteriormente reconocido y el importe del pasivo financiero reconocido en la fecha en que se cambiaron los términos.

El CINIIF destacó que en el momento en que se cambiaron los términos contractuales, se reconoció inicialmente un pasivo financiero, y, además, que un pasivo financiero en su reconocimiento inicial se mide a su valor razonable de acuerdo con el párrafo 43 de la NIC 39 *Instrumentos Financieros:. Reconocimiento y Medición* [la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituyó a la NIC 39. Los requerimientos del párrafo 43 de la NIC 39, relativo a la medición inicial de los pasivos financieros se trasladaron al párrafo 5.1.1 de la NIIF 9]. El CINIIF observó que el Ejemplo 3 de la CINIIF 2 *Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares* trata de situaciones similares. En ese ejemplo, en el momento en que se reconocen los pasivos financieros, cuando se cambian los términos, se reconocen a valor razonable.

EL CINIIF observó que el cambio en los términos del instrumento dio lugar a la baja en cuentas del instrumento de patrimonio original. El CINIIF destacó que el párrafo 33 de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* señala que no se reconocerán ganancias o pérdidas en el resultado del

periodo en el momento de la compra, venta, emisión o cancelación de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. El CINIIF, por ello, creía que, en el momento en que se cambiaron los términos, debía reconocerse en el patrimonio la diferencia entre el importe en libros del instrumento de patrimonio y el valor razonable del pasivo financiero reconocido recientemente.

El CINIIF consideró que los requerimientos de las NIIF tomados como un todo, eran suficientemente claros y que no esperaba que la cuestión tuviera una relevancia generalizada en la práctica. Por ello, el CINIIF decidió que esa cuestión no debía tenerse en cuenta en la agenda.]

5.1.1A Sin embargo, si el valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero en el momento del reconocimiento inicial [Referencia: párrafos 57 a 60, NIIF 13] difiere del precio de la transacción, una entidad deberá aplicar el párrafo B5.1.2A.

5.1.2 Cuando una entidad utilice la contabilidad de la fecha de liquidación para un activo que sea posteriormente medido al costo amortizado, el activo se reconocerá inicialmente por su valor razonable en la fecha de contratación (véanse los párrafos B3.1.3 a B3.1.6). **[Referencia: pregunta D.2.1, Guía de Implementación]**

5.1.3 A pesar del requerimiento del párrafo 5.1.1, en el momento del reconocimiento inicial una entidad medirá las cuentas por cobrar comerciales por su precio de transacción (como se define en la NIIF 15), si dichas cuentas comerciales por cobrar no tienen un componente financiero significativo determinado de acuerdo con la NIIF 15 (o cuando la entidad aplique una solución práctica de acuerdo con el párrafo 63 de la NIIF 15).

5.2 Medición posterior de activos financieros

[Referencia: párrafos B5.2.1 a B5.2.6]

5.2.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 a:

(a) costo amortizado [Referencia: Sección 5.4];

(b) valor razonable con cambios en otro resultado integral; o

(c) valor razonable con cambios en resultados.

5.2.2 Una entidad aplicará los requerimientos de deterioro de valor de la Sección 5.5 a los activos financieros que se midan a costo amortizado de acuerdo con el párrafo 4.1.2 y a los activos financieros que se midan a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A.

5.2.3 Una entidad aplicará los requerimientos de la contabilidad de coberturas de los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 (y, si son aplicables, de los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés) a un activo financiero que se designa como una partida cubierta.[1]

5.3 Medición posterior de pasivos financieros

5.3.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un pasivo financiero de acuerdo con los párrafos 4.2.1 y 4.2.2.

5.3.2 Una entidad aplicará los requerimientos de la contabilidad de coberturas de los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 (y, si son aplicables, de los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés) a un pasivo financiero que se designa como una partida cubierta.

[1] De acuerdo con el párrafo 7.2.21 una entidad puede elegir, como su política contable, continuar aplicando los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIC 39 en lugar de los requerimientos del Capítulo 6 de esta Norma. Si una entidad ha realizado esta elección, las referencias en esta Norma a requerimientos de contabilidad de coberturas concretos del Capítulo 6 no son relevantes. En su lugar la entidad aplicará los requerimientos de contabilidad de coberturas relevantes de la NIC 39.

 © IFRS Foundation

5.4 Medición a costo amortizado

Activos financieros

Método del interés efectivo

[Referencia: párrafos FCZ5.65 a FCZ5.71, Fundamentos de las Conclusiones]

5.4.1 Los ingresos por intereses deberán calcularse utilizando el *método del interés efectivo* (véase el Apéndice A y los párrafos B5.4.1 a B5.4.7). Este deberá calcularse aplicando la *tasa de interés efectiva* al *importe en libros bruto de un activo financiero*, excepto para:

(a) *activos financieros comprados u originados con deterioro de valor crediticio*. activos financieros comprados u originados con deterioro de valor crediticio. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la *tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia* al *costo amortizado del activo financiero* desde el reconocimiento inicial.[Referencia: párrafos B5.4.7 y B5.5.45]

(b) activos financieros que no son activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados pero que posteriormente se han convertido en *activos financieros con deterioro de valor crediticio*. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva al costo amortizado del activo financiero en los periodos de presentación posteriores.

5.4.2 Una entidad que, en un periodo de presentación, calcula el ingreso por intereses aplicando el método del interés efectivo al costo amortizado de un activo financiero de acuerdo con el párrafo 5.4.1(b), calculará, en periodos de presentación posteriores, el ingreso por intereses aplicando la tasa de interés efectiva al importe en libros bruto si el riesgo crediticio sobre el instrumento financiero mejora, de forma que el activo financiero deja de tener un deterioro de valor crediticio y la mejora puede estar relacionada de forma objetiva con un suceso que ocurre después de que se aplicasen los requerimientos del párrafo 5.4.1(b) (tal como una mejora en la calificación crediticia de un prestatario).

Modificación de los flujos de efectivo contractuales

5.4.3 Cuando se renegocian los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero o se modifican de otro modo y la renegociación o modificación no da lugar a la baja en cuentas de ese activo financiero de acuerdo con esta Norma, una entidad recalculará el importe en libros bruto del activo financiero y reconocerá una *ganancia o pérdida por modificación* en el resultado del periodo. El importe en libros bruto del activo financiero deberá recalcularse como el valor presente de los flujos de efectivo contractuales modificados o renegociados que están descontados a la tasa de interés efectiva original del activo financiero (o tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia para activos financieros con deterioro crediticio comprados u originados) o, cuando proceda, la tasa de interés efectiva revisada calculada de acuerdo con el párrafo 6.5.10. Cualquier costo o comisión incurrido ajusta el importe en libros del activo financiero modificado y se amortiza a lo largo de la duración restante de éste.

[Referencia:

párrafos 5.5.12 y B5.5.27

párrafos FC4.252, FC4.253 y FC5.227 a FC5.241, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 11, Ejemplos Ilustrativos]

Baja en cuentas

[Referencia:

párrafo B5.4.9

párrafo FC5.81, Fundamentos de las Conclusiones]

5.4.4 Una entidad reducirá directamente el importe en libros bruto de un activo financiero cuando la entidad no tenga expectativas razonables de recuperar un activo financiero en su totalidad o una parte de éste. Una cancelación constituye un suceso de baja en cuentas [véase el párrafo B3.2.16(r)].

Cambios en la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales como resultado de la reforma de la tasa de interés de referencia

5.4.5 Una entidad aplicará los párrafos 5.4.6 a 5.4.9 a un activo financiero o pasivo financiero si, y solo si, la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero o pasivo financiero cambia como resultado de la reforma de la tasa de interés de referencia. Para este propósito, el término «reforma de la tasa de interés de referencia» hace referencia a la reforma de los mercados de una tasa de interés de referencia, tal como se describe en el párrafo 6.8.2.

[Referencia: párrafos FC5.294 a FC5.300, Fundamentos de las Conclusiones]

5.4.6 La base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero o pasivo financieros puede cambiar:

(a) por la modificación de las cláusulas contractuales especificadas en el reconocimiento inicial del instrumento financiero (por ejemplo, las cláusulas contractuales se modifican por la sustitución de la tasa de interés de referencia por una tasa de referencia alternativa);

(b) en una forma que no se consideró por—o no se contempló en—las cláusulas contractuales en el reconocimiento inicial del instrumento financiero, sin modificar las cláusulas contractuales (por ejemplo, el método para calcular la tasa de interés de referencia se altera sin modificar las cláusulas contractuales); o

(c) debido a la activación de una cláusula contractual existente (por ejemplo, si se activó una cláusula ya existente de reserva).

[Referencia: párrafos FC5.294 a FC5.300, Fundamentos de las Conclusiones]

5.4.7 Como una solución práctica, una entidad aplicará el párrafo B5.4.5 para contabilizar un cambio en la base para la determinación de un activo financiero o pasivo financiero requerido por la reforma de la tasa de interés de referencia. Esta solución práctica se aplica solo a estos cambios y solo en la medida en que el cambio es requerido por la reforma de la tasa de interés de referencia (véase el párrafo 5.4.9). A estos efectos, se requiere un cambio en la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales por la reforma de la tasa de interés de referencia si, y solo si, se cumplen estas dos condiciones:

(a) el cambio es necesaria como consecuencia directa de la reforma de la tasa de interés de referencia; y

(b) la nueva base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales es económicamente equivalente a la base anterior (es decir, la base inmediatamente precedente al cambio).

[Referencia: párrafos FC5.301 a FC5.316, Fundamentos de las Conclusiones]

5.4.8 Ejemplos de cambios que dan lugar a una nueva base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales que es económicamente equivalente a la base anterior (es decir, la base inmediatamente precedente al cambio) son:

(a) la sustitución de una tasa de interés de referencia existente utilizada para determinar los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero o pasivo financiero por una tasa de referencia alternativa—o la implementación de una reforma de una tasa de interés de referencia alterando el método utilizado para calcular la tasa de interés de referencia—con la incorporación de un diferencial fijo para compensar una diferencia de la base entre la tasa de interés de referencia existente y una tasa de referencia alternativa;

(b) los cambios en el periodo de reinicio, en las fechas de reinicio, o en el número de días entre las fechas de pago del cupón para implementar la reforma de una tasa de interés de referencia; y

(c) la incorporación de una disposición de reserva a las cláusulas contractuales de un activo financiero o pasivo financiero para permitir que los cambios descritos en los apartados (a) a (b) anteriores puedan ser implementados.

[Referencia: párrafo FC5.317, Fundamentos de las Conclusiones]

5.4.9 Si se realizan cambios en un activo financiero o pasivo financiero, además de los cambios en la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales requeridos por la reforma de la tasa de interés de referencia, una entidad aplicará en primer lugar la solución práctica del párrafo 5.4.7 a los cambios requeridos por la reforma de la tasa de interés de referencia. La entidad aplicará a continuación los requerimientos aplicables de esta Norma a los cambios adicionales a los que no les haya sido aplicada la solución práctica. Si el cambio adicional no da lugar a la baja en cuentas del activo financiero o pasivo financiero, la entidad aplicará el párrafo 5.4.3 o el párrafo B5.4.6, según el que sea aplicable, para

 © IFRS Foundation

contabilizar ese cambio adicional. Si el cambio adicional da lugar a la baja en cuentas de un activo financiero o pasivo financiero, la entidad aplicará los requerimientos para la baja en cuentas.

[Referencia: párrafo FC5.318, Fundamentos de las Conclusiones]

5.5 Deterioro de valor

Reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas

Enfoque general

[Nota: Según el enfoque del deterioro de valor de la NIIF 9, ya no es necesario que ocurra un suceso relacionado con el crédito antes de que se reconozcan las pérdidas crediticias. En su lugar, una entidad contabilizará siempre las pérdidas crediticias esperadas, así como los cambios en dichas pérdidas crediticias esperadas. El importe de las pérdidas crediticias esperadas se actualiza en cada fecha de presentación para reflejar cambios en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial y, por consiguiente, se proporciona información más oportuna sobre las pérdidas crediticias esperadas.]

[Referencia: párrafos FC5.82 a FC5.117 y FC5.135 y FC5.143 a FC5.153, Fundamentos de las Conclusiones sobre los antecedentes del desarrollo del modelo de pérdidas crediticias esperadas]

5.5.1 Una entidad reconocerá una corrección de valor por *pérdidas crediticias esperadas* sobre un activo financiero que se mide de acuerdo con los párrafos 4.1.2 o 4.1.2A, [Referencia: párrafos FC5.118 a FC5.124 y FC5.129 a FC5.130, Fundamentos de las Conclusiones] una cuenta por cobrar por arrendamientos, [Referencia: párrafo 2.1(b) y párrafos FC5.131 a FC5.133, Fundamentos de las Conclusiones] *un activo de contrato* [Referencia: párrafos 2.1(j) y 2.2 y párrafo FC5.134, Fundamentos de las Conclusiones] o un compromiso de préstamo [Referencia: párrafos FCZ2.2 a FC2.8, Fundamentos de las Conclusiones] y un contrato de garantía financiera [Referencia: párrafos 2.1(e) y B2.5 y párrafos FCZ2.9 a FC2.17 y FC5.125 a FC5.128, Fundamentos de las Conclusiones] a los que se les aplica los requerimientos de deterioro de valor de acuerdo con los párrafos 2.1(g), 4.2.1(c) o 4.2.1(d).

5.5.2 Una entidad aplicará los requerimientos de deterioro de valor para el reconocimiento y medición de una corrección de valor por pérdidas a activos financieros que se midan a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A. Sin embargo, la corrección de valor por pérdidas deberá reconocerse en otro resultado integral y no reducirá el importe en libros del activo financiero en el estado de situación financiera. **[Referencia: párrafo FC5.119, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]**

[Enlace a los párrafos FC5.120 a FC5.124, Fundamentos de las Conclusiones para información sobre antecedentes de la incorporación de activos financieros que se miden a valor razonable con cambios en otro resultado integral en el alcance de los requerimientos de deterioro de valor]

5.5.3 Con sujeción a los párrafos 5.5.13 a 5.5.16, en cada fecha de presentación, una entidad medirá la corrección de valor por pérdidas de un instrumento financiero por un importe igual a las *pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo*, si el riesgo crediticio de ese instrumento financiero se ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento inicial. [Referencia: párrafos B5.5.7 a B5.5.24, párrafos FC5.103 y FC5.149 a FC5.151, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 1 a 7, Ejemplos Ilustrativos]

5.5.4 El objetivo de los requerimientos del deterioro de valor es reconocer las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo de todos los instrumentos financieros para los cuales ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial — evaluado sobre una base colectiva o individual **[Referencia: párrafos B5.5.1 a B5.5.6, párrafos FC5.136 a FC5.142, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 5, Ejemplos Ilustrativos]** — considerando toda la información razonable y sustentable, incluyendo la que se refiera al futuro. **[Referencia: párrafos B5.5.49 a B5.5.54]**

[Referencia: párrafos FC5.280 y FC5.281, Fundamentos de las Conclusiones]

5.5.5 Con sujeción a los párrafos 5.5.13 a 5.5.16, si, en la fecha de presentación, el riesgo crediticio de un instrumento financiero no se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial, una entidad medirá la corrección de valor por pérdidas para ese instrumento financiero a un importe igual a las *pérdidas crediticias esperadas en los próximos 12 meses*. [Referencia: párrafo B5.5.43, párrafos FC5.195 a FC5.213, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 2, 8 y 9, Ejemplos Ilustrativos]

5.5.6 Para compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera, la fecha en que la entidad pasa a ser una parte del compromiso irrevocable deberá considerarse la fecha del reconocimiento inicial a efectos de aplicar los requerimientos de deterioro de valor.

5.5.7 Si una entidad ha medido la corrección de valor por pérdidas para un instrumento financiero a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo en el periodo de presentación anterior, pero determina en la fecha de presentación actual que el párrafo 5.5.3 deja de cumplirse, la entidad medirá, en la fecha de presentación actual, la corrección de valor por pérdidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas en los próximos 12 meses. **[Referencia: párrafos FC5.210 a FC5.213, Fundamentos de las Conclusiones]**

5.5.8 Una entidad reconocerá en el resultado del periodo, como una *ganancia o pérdida por deterioro de valor*, el importe de las pérdidas crediticias esperadas (o reversiones) en que se requiere que sea ajustada la corrección de valor por pérdidas en la fecha de presentación para reflejar el importe que se exige reconocer de acuerdo con esta Norma.[E17]

E17 [IFRIC® *Update*, marzo de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros*— Recuperación de un Activo Financiero con Deterioro crediticio»

El Comité recibió una solicitud sobre la forma de presentar, por parte de una entidad, los importes reconocidos en el estado del resultado del periodo cuando un activo financiero con deterioro crediticio se recupera posteriormente (es decir. pagado en su totalidad o deja de tener deterioro de valor).

Cuando un activo financiero pasa a tener deterioro de valor, el párrafo 5.4.1(b) de la NIIF 9 requiere que una entidad calcule los ingresos de actividades ordinarias por interesas aplicando «la tasa de interés efectiva al costo amortizado del activo financiero». Esto da lugar a una diferencia entre (a) el interés que se calcularía aplicando la tasa de interés efectiva al importe en libros bruto del activo financiero con deterioro crediticio; y (b) el ingreso de actividades ordinarias por intereses reconocido para ese activo. La solicitud preguntaba si, después de la recuperación del activo financiero, una entidad puede presentar esta diferencia como ingreso de actividades ordinarias por intereses o, en su lugar, se requiere que lo presente como una reversión de las pérdidas por deterioro de valor.

El Apéndice A de la NIIF 9 define una pérdida crediticia como «la diferencia entre todos los flujos de efectivo contractuales que se deben a una entidad de acuerdo con el contrato y todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir (es decir, todas las insuficiencias de efectivo) descontadas a la tasa de interés efectiva original...». El Apéndice A también define el importe en libros como «el costo amortizado de un activo financiero, antes del ajuste por cualquier corrección de valor por pérdidas.» El Comité destacó que, sobre la base de las definiciones del Apéndice A de la NIIF 9 el importe en libros bruto, el costo amortizado y la corrección de valor por pérdidas son importes descontados. y los cambios en estos importes durante un periodo sobre el que se informa incluyen el efecto de la reversión del descuento.

El párrafo 5.5.8 de la NIIF 9 requiere que una entidad «reconozca en el resultado del periodo, como una ganancia o pérdida por deterioro de valor, el importe de las pérdidas crediticias esperadas (o reversiones) en que se requiere que sea ajustada la corrección de valor por pérdidas en la fecha de presentación para reflejar el importe que se exige reconocer de acuerdo con esta Norma.»

El Comité observó que, aplicando el párrafo 5.5.8 de la NIIF 9 una entidad reconocerá en el resultado del periodo como una reversión de las pérdidas crediticias esperadas el ajuste requerido para incorporar la corrección de valor por pérdidas al importe que se requiere reconocer de acuerdo con la NIIF 9 (cero si el activo está pagado en su totalidad). El importe de este ajuste incluye el efecto de la reversión del descuento sobre la corrección de valor por pérdidas durante el periodo en que el activo financiero tuvo deterioro de valor, lo que significa que la reversión de las pérdidas por deterioro de valor podría superar las pérdidas por deterioro de valor reconocidas en el resultado del periodo a lo largo de la vida del activo.

El Comité también observó que el párrafo 5.4.1 especifica la forma en que calcula una entidad los ingresos de actividades ordinarias por intereses usando el método del interés efectivo. Al aplicar el párrafo 5.4.1(b), una entidad calcula los ingresos de actividades ordinarias por intereses sobre un activo financiero con deterioro crediticio aplicando la tasa de interés efectiva al costo amortizado del activo financiero, y, por ello, los ingresos de actividades ordinarias por intereses sobre este activo financiero no incluyen la diferencia descrita en la solicitud.

Por consiguiente, el Comité concluyó que, en el estado del resultado del periodo, se requiere que una entidad presente la diferencia descrita en la solicitud como una reversión de las pérdidas por deterioro de valor después de que se haya recuperado un activo financiero con deterioro crediticio.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la Normas NIIF proporcionan una base

 © IFRS Foundation

adecuada para que una entidad reconozca y presente la reversión de las pérdidas crediticias esperadas después de que se haya recuperado un activo financiero con deterioro crediticio en los hechos descritos en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

Determinación de incrementos significativos en el riesgo crediticio

[Referencia:

párrafos B5.5.15 a B5.5.24

párrafos FC5.154 a FC5.194, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 1 a 7, Ejemplos Ilustrativos]

5.5.9 En cada fecha de presentación, una entidad evaluará si se ha incrementado de forma significativa **[Referencia: párrafos B5.5.15 a B5.5.18]** el riesgo crediticio de un instrumento financiero desde el reconocimiento inicial. Al realizar la evaluación, una entidad utilizará el cambio habido en el riesgo de que ocurra un incumplimiento a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero **[Referencia: párrafos B5.5.9 a B5.5.11 y B5.5.36 a B5.5.37 y párrafos FC5.248 a FC5.253, Fundamentos de las Conclusiones]**, en lugar del cambio en el importe de las pérdidas crediticias esperadas. Para realizar esa evaluación, una entidad comparará el riesgo de que ocurra un incumplimiento sobre un instrumento financiero en la fecha de presentación con el de la fecha del reconocimiento inicial y considerará la información razonable y sustentable que esté disponible sin coste o esfuerzo desproporcionado, que sea indicativa de incrementos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial.

[Referencia: párrafo B5.5.13 y párrafos FC5.154 a FC5.156, Fundamentos de las Conclusiones]

5.5.10 Una entidad puede suponer que el riesgo crediticio de un instrumento financiero no se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial si se determina que el instrumento financiero tiene un riesgo crediticio bajo en la fecha de presentación (véanse los párrafos B5.5.22 a B5.5.24). **[Referencia: párrafos FC5.180 a FC5.189, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos]**

5.5.11 Si la información con vistas al futuro razonable y sustentable está disponible sin coste o esfuerzo desproporcionado, una entidad no puede confiar únicamente en información sobre *morosidad* para determinar si se ha incrementado el riesgo crediticio de forma significativa desde el reconocimiento inicial. Sin embargo, cuando la información que tiene más estatus de proyección futura que de morosidad pasada (ya sea sobre una base individual o colectiva) no está disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado, una entidad puede utilizar la información sobre morosidad para determinar si ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial. Independientemente de la forma en que una entidad evalúa los incrementos significativos en el riesgo crediticio, existe una presunción refutable de que el riesgo crediticio de un activo financiero se ha incrementado significativamente desde el reconocimiento inicial, cuando los pagos contractuales se atrasen por más de 30 días. Una entidad puede refutar esta presunción si tiene información razonable y sustentable que está disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado, que demuestre que el riesgo crediticio no se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial aun cuando los pagos contractuales se atrasen por más de 30 días. Cuando una entidad determina que ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio antes de que los pagos contractuales tengan más de 30 días de mora, la presunción refutable no se aplica.

[Referencia:

párrafos B5.5.19 a B5.5.21

párrafos FC5.190 a FC5.194, Fundamentos de las Conclusiones]

Activos financieros modificados

[Referencia:

párrafos 5.4.3 y B5.5.27

párrafos FC5.227 a FC5.239, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 11, Ejemplos Ilustrativos]

5.5.12 Si los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero han sido renegociados o modificados y el activo financiero no se dado de baja en cuentas, una entidad evaluará si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio del instrumento financiero de acuerdo con el párrafo 5.5.3 comparando:

(a) el riesgo de que ocurra un incumplimiento en la fecha de presentación (basado en los términos contractuales modificados); y

(b) el riesgo de que ocurra un incumplimiento en el momento del reconocimiento inicial (basado en los términos contractuales originales, sin modificar).

Activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados

[Referencia:

párrafos B5.4.6 a B5.4.7, B5.5.25 a B5.5.26 y B5.5.45

párrafos FC5.214 a FC5.220, Fundamentos de las Conclusiones]

5.5.13 A pesar de lo establecido en los párrafos 5.5.3 y 5.5.5, en la fecha de presentación una entidad solo reconocerá los cambios acumulados en las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo desde el reconocimiento inicial como una corrección de valor por pérdidas para activos financieros con deterioro de valor crediticio originados o comprados.

5.5.14 En cada fecha de presentación, una entidad reconocerá en el resultado del periodo el importe del cambio en las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo como una ganancia o pérdida por deterioro. Una entidad reconocerá los cambios favorables en las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo como una ganancia por deterioro de valor, incluso si estas últimas son menores que el importe de las pérdidas crediticias esperadas que estuvieran incluidas en los flujos de efectivo estimados en el momento del reconocimiento inicial.

[Referencia: párrafo FC5.210, Fundamentos de las Conclusiones]

Enfoque simplificado para cuentas comerciales por cobrar, activos de contratos y cuentas por cobrar por arrendamientos

[Referencia: párrafos FC5.104 y FC5.221 a FC5.226, Fundamentos de las Conclusiones]

5.5.15 A pesar de lo establecido en los párrafos 5.5.3 y 5.5.5, una entidad medirá siempre la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo para:

(a) cuentas por cobrar comerciales [Referencia: párrafo B5.5.35, párrafos FC5.129 a FC5.130 y FC5.221 a FC5.224, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 12, Ejemplos Ilustrativos] o activos de los contratos que procedan de transacciones que están dentro del alcance de la NIIF 15 y que:

(i) no contienen un componente financiero significativo de acuerdo con la NIIF 15 (o cuando la entidad aplica la solución práctica de acuerdo con el párrafo 63 de la NIIF 15); o

(ii) contienen un componente financiero significativo de acuerdo con la NIIF 15, si la entidad elige como su política contable medir la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Esa política contable se aplicará a todas las cuentas por cobrar comerciales o activos de los contratos pero puede aplicarse por separado a las cuentas por cobrar comerciales y activos de los contratos.

(b) cuentas por cobrar por arrendamientos [Referencia: párrafo B5.5.34 y párrafos FC5.131 a FC5.132, Fundamentos de las Conclusiones] que proceden de transacciones que están dentro del alcance de la NIIF 16, si la entidad elige como su política contable medir la corrección de valor por pérdida a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Dicha política contable se aplicará a todas las cuentas por cobrar por arrendamientos pero puede aplicarse por separado a las cuentas por cobrar por arrendamientos operativos y financieros.

5.5.16 Una entidad puede seleccionar su política contable para cuentas por cobrar comerciales, cuentas por cobrar por arrendamientos y activos de los contratos de forma independiente una de la otra.

Medición de las pérdidas crediticias esperadas

[Referencia:

párrafos B5.5.28 a B5.5.35 y B5.5.55

párrafo FC5.242, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

5.5.17 Una entidad medirá las pérdidas crediticias esperadas de un instrumento financiero de forma que refleje:[E18]

(a) un importe de probabilidad ponderada no sesgado que se determina mediante la evaluación de un rango de resultados posibles;[Referencia: párrafos B5.5.41 a B5.5.43 y párrafos FC5.262 a FC5.266, Fundamentos de las Conclusiones]

(b) el valor temporal del dinero; [Referencia: párrafos B5.5.44 a B5.5.48 y párrafos FC5.267 a FC5.279, Fundamentos de las Conclusiones] y

(c) la información razonable y sustentable que está disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de presentación sobre sucesos pasados, condiciones actuales y pronósticos de condiciones económicas futuras. [Referencia: párrafos B5.5.49 a B5.5.54 y párrafos FC5.280 a FC5.286, Fundamentos de las Conclusiones]

E18 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2022, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y NIIF 16 *Arrendamientos*—Condonación de pagos de arrendamiento por parte del arrendador»

El Comité recibió una solicitud sobre la aplicación por parte de un arrendador de las NIIF 9 y 16 en la contabilización de una reducción del alquiler concreta. La reducción del alquiler es aquella en la que el único cambio en el contrato de arrendamiento es la condonación por parte del arrendador de los pagos debidos por el arrendatario en virtud de dicho contrato.

Los hechos

La solicitud describía una reducción del alquiler acordada por un arrendador y un arrendatario en la fecha de la reducción del alquiler. La reducción del alquiler modifica las condiciones originales de un contrato de arrendamiento clasificado por el arrendador—aplicando la NIIF 16—como arrendamiento operativo. Un arrendador libera legalmente al arrendatario de su obligación de efectuar pagos de arrendamiento específicamente identificados:

a. Algunos de estos pagos por arrendamiento son importes contractualmente vencidos pero no pagados. El párrafo GA9 de la NIC 32 señala que "un arrendador no considera un arrendamiento operativo como un instrumento financiero, excepto con respecto a los pagos individuales actualmente debidos y por pagar por el arrendatario". Por lo tanto, el arrendador ha reconocido estos importes como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo. Aplicando el párrafo 81 de la NIIF 16, el arrendador también ha reconocido los importes como ingresos.

b. Algunos de estos pagos de arrendamiento aún no han vencido contractualmente.

No se realizan otros cambios en el contrato de arrendamiento, ni hay otras negociaciones entre el arrendador y el arrendatario que puedan afectar a la contabilización de la reducción del alquiler. Antes de la fecha de reducción del alquiler, el arrendador aplica el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo.

La solicitud

La solicitud preguntaba:

a. cómo aplica el arrendador el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo antes de otorgar la reducción del alquiler si espera condonar los pagos adeudados por el arrendatario en virtud del contrato de arrendamiento; y

…

Aplicación del modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo

El párrafo 2.1(b)(i) de la NIIF 9 señala que "las cuentas por cobrar de arrendamientos operativos reconocidas por el arrendador están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas y deterioro de valor" de la NIIF 9. Por lo tanto, se requiere que un arrendador aplique los requerimientos de deterioro de valor de la NIIF 9 al importe en libros bruto de una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo a partir de la fecha en que reconozca dicha cuenta por cobrar, teniendo en cuenta los requerimientos de baja en cuentas aplicables de la NIIF 9.

La NIIF 9 define pérdida crediticia como "la diferencia entre todos los flujos de efectivo contractuales que se deben a una entidad de acuerdo con el contrato y todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir (es decir, todas las insuficiencias de efectivo)...". El párrafo 5.5.17 de la NIIF 9 señala que "una entidad medirá las pérdidas crediticias esperadas... de forma que reflejen (a) un importe probable ponderado y no sesgado que se determina evaluando un rango de resultados posibles; (b) del valor temporal del dinero; y (c) la información razonable y sustentable que está disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de presentación sobre sucesos pasados, condiciones actuales y pronósticos de condiciones económicas futuras".

En consecuencia, en el hecho descrito en la solicitud, el arrendador aplica los requerimientos de deterioro de valor de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo. El arrendador estima las pérdidas crediticias esperadas en la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo midiendo cualquier pérdida crediticia para reflejar "todas las insuficiencias de efectivo". Estas insuficiencias son la diferencia entre:

a. todos los flujos de efectivo contractuales debidos al arrendador de conformidad con el contrato de arrendamiento (e incluidos en el importe bruto en libros de la cuenta por cobrar por arrendamiento operativo); y

b. todos los flujos de efectivo que el arrendador espera recibir, determinados utilizando "información razonable y sustentable" sobre "sucesos pasados, condiciones actuales y previsiones de condiciones económicas futuras".

Por lo tanto, el Comité concluyó que, antes de que se otorgue la reducción del alquiler, el arrendador mide las pérdidas crediticias esperadas en la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo de forma que refleje "importe de probabilidad ponderada no sesgado...", "el valor temporal del dinero" y "la información razonable y sustentable..." (tal y como requiere el párrafo 5.5.17 de la NIIF 9). Esta medición de las pérdidas crediticias esperadas incluye que el arrendador considere sus expectativas de condonación de los pagos por arrendamiento reconocidos como parte de esa cuenta por cobrar.

…

Conclusión

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que un arrendador determine cómo aplicar el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a una cuenta por cobrar de un arrendamiento operativo y contabilizar la reducción del alquiler descrita en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 2.1 de la NIIF 9.]]

5.5.18 Al medir las pérdidas crediticias esperadas, una entidad no necesita necesariamente identificar todos los escenarios posibles. Sin embargo, considerará el riesgo o probabilidad de que ocurra una pérdida crediticia, reflejando la posibilidad de que ocurra y de que no ocurra esa pérdida crediticia, incluso si dicha posibilidad es muy baja.

5.5.19 El periodo máximo a considerar para medir las pérdidas crediticias esperadas es el periodo contractual máximo (incluyendo opciones de ampliación) a lo largo del cual está expuesta la entidad al riesgo crediticio, y no a un periodo más largo, incluso si ese periodo más largo es congruente con la práctica de los negocios. **[Referencia: párrafo B5.5.38]**

5.5.20 Sin embargo, algunos instrumentos financieros incluyen un componente de préstamo y un componente de compromiso no utilizado y la capacidad contractual de la entidad para exigir el reembolso y cancelar el compromiso no utilizado no limita la exposición de la entidad a las pérdidas crediticias al periodo de aviso contractual. Para estos instrumentos financieros, y solo para estos, la entidad medirá las pérdidas crediticias esperadas a lo largo del periodo en que está expuesta al riesgo crediticio y éstas no se mitigarían por acciones de gestión del riesgo crediticio, incluso si ese periodo se extiende más allá del periodo contractual máximo.

[Referencia:

párrafos B5.5.39 a B5.5.40

párrafos FC5.254 a FC5.261, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 10, Ejemplos Ilustrativos]

5.6 Reclasificación de activos financieros

[Referencia:

párrafos 4.4.1 a 4.4.3, B4.4.1 a B4.4.3 y B5.6.1 a B5.6.2

ejemplo 15, Ejemplos Ilustrativos]

5.6.1 Si una entidad reclasifica los activos financieros de acuerdo con el párrafo 4.4.1, aplicará dicha reclasificación prospectivamente desde la *fecha de reclasificación*. La entidad no reexpresará las ganancias, pérdidas o intereses (incluidas las ganancias o pérdidas por deterioro de valor)

 © IFRS Foundation

previamente reconocidos. Los párrafos 5.6.2 a 5.6.7 establecen los requerimientos para las reclasificaciones.

[Referencia:

párrafos FC4.111 a FC4.120 y FC4.212 a FC4.215, Fundamentos de las Conclusiones

párrafos FCZ4.122 y FCZ4.123, Fundamentos de las Conclusiones]

5.6.2 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del costo amortizado a la del valor razonable con cambios en resultados, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier ganancia o pérdida que surja, por diferencias entre el costo amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá en el resultado del periodo.

5.6.3 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del valor razonable con cambios en resultados a la de costo amortizado, su valor razonable en la fecha de reclasificación pasa a ser su nuevo importe en libros bruto. (Véase el párrafo B5.6.2 sobre guías para la determinación de una tasa de interés efectiva y una corrección de valor por pérdidas en la fecha de reclasificación.)

5.6.4 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del costo amortizado a la del valor razonable con cambios en otro resultado integral, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier ganancia o pérdida que surja, por diferencias entre el costo amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá en otro resultado integral. La tasa de interés efectiva y la medición de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustarán como resultado de la reclasificación. (Véase el párrafo B5.6.1.)

5.6.5 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del valor razonable con cambios en otro resultado integral a la de costo amortizado, el activo financiero se reclasificará a su valor razonable en la fecha de reclasificación. Sin embargo, las ganancias o pérdidas acumuladas anteriormente reconocidas en otro resultado integral se eliminarán del patrimonio y ajustarán contra el valor razonable del activo financiero en la fecha de reclasificación. Como resultado, el activo financiero se medirá en la fecha de reclasificación como si siempre se hubiera medido al costo amortizado. Este ajuste afecta al otro resultado integral pero no al resultado del periodo y, por ello, no es un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*). La tasa de interés efectiva y la medición de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustarán como resultado de la reclasificación. (Véase el párrafo B5.6.1.)

5.6.6 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en resultados a la de valor razonable con cambios en otro resultado integral, el activo financiero se continúa midiendo a valor razonable. (Véase el párrafo B5.6.2 sobre guías para la determinación de una tasa de interés efectiva y una corrección de valor por pérdidas en la fecha de reclasificación.)

5.6.7 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en otro resultado integral a la de valor razonable con cambios en resultados, el activo financiero se continúa midiendo a valor razonable. La ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará desde patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1) en la fecha de reclasificación.

5.7 Ganancias y pérdidas

[Referencia:

párrafos B5.7.1 a B5.7.20

párrafos FC5.21 a FC5.64, Fundamentos de las Conclusiones

preguntas E.3.2 a E.3.4, Guía de Implementación]

5.7.1 Una ganancia o pérdida en un activo financiero o en un pasivo financiero que se mida al valor razonable se reconocerá en el resultado del periodo a menos que:

- **(a) sea parte de una relación de cobertura (véanse los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 y, si son aplicables, los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés);**
- **(b) sea una inversión en un instrumento de patrimonio y la entidad haya elegido presentar las ganancias y pérdidas de esa inversión en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5;[Referencia: párrafos 4.1.4 y B5.7.1 y párrafos FC5.21 a FC5.28, Fundamentos de las Conclusiones]**

(c) sea un pasivo financiero designado como a valor razonable con cambios en resultados y se requiera que la entidad presente los efectos de los cambios en el *riesgo crediticio* del pasivo en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.7 [Referencia: párrafos B5.7.5 a B5.7.20 y párrafos FCZ5.29 a FC5.64, Fundamentos de las Conclusiones]; o

(d) sea un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A y se requiere que la entidad reconozca algunos cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.10 [Referencia: párrafo B5.7.1A].

5.7.1A Los *dividendos* se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:

(a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo;

(b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y

(c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

[Referencia: párrafos 5.7.6 y B5.7.1 y párrafo FC5.25(a), Fundamentos de las Conclusiones]

5.7.2 Una ganancia o pérdida en un activo financiero que se mida al costo amortizado y no forme parte de una relación de cobertura (véanse los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 y, si son aplicables, los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés) se reconocerá en el resultado del periodo cuando el activo financiero se dé de baja en cuentas, se reclasifique de acuerdo con el párrafo 5.6.2, a través del proceso de amortización, o para reconocer ganancias o pérdidas por deterioro de valor. Una entidad aplicará los párrafos 5.6.2 y 5.6.4 si reclasifica los activos financieros desde la categoría de medición del costo amortizado. Una ganancia o pérdida en un pasivo financiero que se mida al costo amortizado y no forme parte de una relación de cobertura (véanse los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 y, si son aplicables, los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés) se reconocerá en el resultado del periodo cuando el pasivo financiero se dé de baja en cuentas y a través del proceso de amortización. (Véase el párrafo B5.7.2 sobre guías sobre ganancias o pérdidas por diferencias de cambio.)

5.7.3 Una ganancia o pérdida sobre activos financieros o pasivos financieros que son partidas cubiertas en una relación de cobertura se reconocerán de acuerdo con los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 y, si son aplicables, los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés.

5.7.4 Si una entidad reconoce activos financieros utilizando la contabilidad de la fecha de liquidación (véanse los párrafos 3.1.2, B3.1.3 y B3.1.6), no reconocerá los cambios en el valor razonable del activo a recibir durante el periodo entre la fecha de contratación y la fecha de liquidación para activos medidos al costo amortizado. En el caso de los activos medidos al valor razonable, sin embargo, el cambio en el valor razonable se reconocerá en el resultado del periodo o en otro resultado integral, lo que sea adecuado de acuerdo con el párrafo 5.7.1. La fecha de contratación deberá considerarse la fecha del reconocimiento inicial a efectos de la aplicación de los requerimientos de deterioro de valor.

Inversiones en instrumentos de patrimonio

[Referencia:

párrafos 4.1.4, 5.7.1(b) y B5.7.1

párrafos FC5.21 a FC5.28, Fundamentos de las Conclusiones]

5.7.5 En su reconocimiento inicial, una entidad puede realizar una elección irrevocable para presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que, estando dentro del alcance de esta Norma, no sea *mantenida para negociar* y tampoco sea una contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación de negocios a la que se aplica la NIIF 3. (Véase el párrafo B5.7.3 sobre guías sobre ganancias o pérdidas por diferencias de cambio.)

[Referencia:

párrafo 58(b)(i), NIC 3

párrafos FC360D a FC360F y FC360I, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 3

pregunta E.3.4, Guía de Implementación]

 © IFRS Foundation

5.7.6 Si una entidad realiza la elección del párrafo 5.7.5 reconocerá en el resultado del periodo los dividendos de esa inversión de acuerdo con el párrafo 5.7.1A.**[Referencia: párrafo B5.7.1 y párrafo FC5.25(a), Fundamentos de las Conclusiones]**

Pasivos designados como a valor razonable con cambios en resultados

[Referencia:

párrafos 5.7.1(c) y B5.7.5 a B5.7.20

párrafos FCZ5.29 a FC5.64, Fundamentos de las Conclusiones]

5.7.7 Una entidad presentará una ganancia o pérdida sobre un pasivo financiero designado como a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 4.2.2 o el párrafo 4.3.5, de la forma siguiente:

(a) El importe del cambio en el valor razonable del pasivo financiero que sea atribuible a cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo deberá presentarse en otro resultado integral (véanse los párrafos B5.7.13 a B5.7.20), y

(b) el importe restante del cambio en el valor razonable del pasivo se presentará en el resultado del periodo

a menos que el tratamiento de los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo descritos en (a) crearan o aumentaran una asimetría contable en el resultado del periodo (en cuyo caso se aplicará el párrafo 5.7.8). Los párrafos B5.7.5 a B5.7.7 y B5.7.10 a B5.7.12 proporcionan guías para determinar si se pudiera crear o aumentar una asimetría contable.

5.7.8 Si los requerimientos del párrafo 5.7.7 pudieran crear o aumentar una asimetría contable en el resultado del periodo, una entidad presentará todas las ganancias o pérdidas de ese pasivo (incluyendo los efectos de cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo) en el resultado del periodo.

5.7.9 A pesar de los requerimientos de los párrafos 5.7.7 y 5.7.8, una entidad presentará en el resultado del periodo todas las ganancias o pérdidas sobre los compromisos del préstamo y los contratos de garantía financiera que estén designados como a valor razonable con cambios en resultados.

Activos medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral

[Referencia:

párrafos 4.1.2A, 5.7.1(d) y B5.7.1A

preguntas E.3.2 a E.3.4, Guía de Implementación]

5.7.10 Una ganancia o pérdida en un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A deberá reconocerse en otro resultado integral, excepto las ganancias o pérdidas por deterioro de valor (véase la Sección 5.5) [Referencia: párrafo FC5.119, Fundamentos de las Conclusiones] y las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio (véanse los párrafos B5.7.2 y B5.7.2A), hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas o se reclasifique. Cuando un activo financiero se dé de baja en cuentas, la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará desde patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1). Si el activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en otro resultado integral, la entidad contabilizará la ganancia o pérdida acumulada que estaba previamente reconocida en otro resultado integral de acuerdo con los párrafos 5.6.5 y 5.6.7. El interés calculado utilizando el método del interés efectivo se reconocerá en el resultado del periodo.

5.7.11 Como se describe en el párrafo 5.7.10, si un activo financiero se mide a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, los importes que se reconocen en el resultado del periodo son los mismos que los importes que se habrían reconocido en el resultado del periodo si el activo financiero se hubiera medido al costo amortizado.

Capítulo 6 Contabilidad de coberturas

[Nota: Las NIIF permiten que una entidad, cuando aplica por primera vez la NIIF 9, elija como su política contable aplicar los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9 o continuar utilizando los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIC 39—véase el párrafo 7.2.21.]

6.1 Objetivo y alcance de la contabilidad de coberturas

6.1.1 El objetivo de la contabilidad de coberturas es representar, en los estados financieros, el efecto de las actividades de gestión de riesgos de una entidad que utiliza instrumentos financieros para gestionar las exposiciones que surgen por riesgos concretos que podrían afectar al resultado del periodo (o bien al otro resultado integral, en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio para los cuales una entidad haya optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5). Este enfoque pretende representar el contexto de los instrumentos de cobertura para los cuales se aplica la contabilidad de coberturas, a fin de permitir conocer mejor sus propósitos y efectos.

6.1.2 Una entidad puede optar por designar una relación de cobertura entre un instrumento de cobertura y una partida cubierta de acuerdo con los párrafos 6.2.1 a 6.3.7 y B6.2.1 a B6.3.25. Para relaciones de cobertura que cumplen los criterios requeridos, una entidad contabilizará la ganancia o pérdida de un instrumento de cobertura y de la partida cubierta de acuerdo con los párrafos 6.5.1 a 6.5.14 y B6.5.1 a B6.5.28. Cuando la partida cubierta es un grupo de partidas, una entidad cumplirá con los requerimientos adicionales de los párrafos 6.6.1 a 6.6.6 y B6.6.1 a B6.6.16.

6.1.3 Para una cobertura del valor razonable de la exposición a la tasa de interés de una cartera de activos financieros o pasivos financieros (y solo para esta cobertura), una entidad puede aplicar los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIC 39 en lugar de los de esta Norma. En ese caso, la entidad debe también aplicar los requerimientos específicos de la contabilidad de coberturas del valor razonable a la cobertura de una cartera por el riesgo de tasa de interés y designar como partida cubierta a una parte que sea una cantidad monetaria (véanse los párrafos 81A, 89A y GA114 a GA132 de la NIC 39).

6.2 Instrumentos de cobertura

Instrumentos que cumplen los requisitos

[Referencia:

párrafos 6.4.1(a) y B6.2.1 a B6.2.4

párrafos FC6.117 a FC6.122, Fundamentos de las Conclusiones]

6.2.1 Un derivado medido al valor razonable con cambios en resultados puede ser designado como un instrumento de cobertura, excepto en el caso de algunas opciones emitidas (véase el párrafo B6.2.4).

[Referencia:

párrafo 6.2.6

párrafos FC6.151 a FC6.153, Fundamentos de las Conclusiones]

6.2.2 Pueden designarse como instrumento de cobertura los activos financieros que no sean derivados o los pasivos financieros que no sean derivados, si se miden al valor razonable con cambios en resultado, salvo en el caso de que sea un pasivo financiero designado como a valor razonable con cambios en resultados para el cual el importe de su cambio en el valor razonable que es atribuible a cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo se presenta en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.7. [Referencia: párrafos FC6.124 a FC6.139, Fundamentos de las Conclusiones] Para una cobertura de riesgo de tasa de cambio, el componente de riesgo de tasa de cambio de un activo financiero o de un pasivo financiero, que no sean derivados, puede ser designado como un instrumento de cobertura siempre que no sea una inversión en un instrumento de patrimonio [Referencia: párrafo B6.2.2] para el cual una entidad haya optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5.[Referencia: párrafo B6.2.3 y párrafo FC6.124, Fundamentos de las Conclusiones]

6.2.3 Para los propósitos de la contabilidad de coberturas, solo los contratos con una parte externa a la entidad que informa (es decir, externa al grupo o, en su caso, a entidad individual sobre la que se está informando) pueden ser designados como instrumentos de cobertura. [Referencia: párrafos FC6.142 a FC6.147, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

Designación de instrumentos de cobertura

[Referencia: párrafos 6.4.1(b) y B6.2.5 a B6.2.6]

6.2.4 Un instrumento que cumpla los requisitos debe ser designado en su totalidad como un instrumento de cobertura. Las únicas excepciones permitidas son:

(a) la separación del valor intrínseco y del valor temporal de un contrato de opción, y la designación como el instrumento de cobertura solo del cambio en el valor intrínseco de una opción, y no del cambio en el valor temporal (véanse los párrafos 6.5.15 y B6.5.29 a B6.5.33); **[Referencia: párrafos FCE.203 a FCE.205 y FC6.386 a FC6.409, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) la separación del elemento a término y del elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo del cambio en el valor del elemento al contado de un contrato a término y no del elemento a término; de forma similar, el diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera puede separarse y excluirse de la designación de un instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véanse los párrafos 6.5.16 y B6.5.34 a B6.5.39); **[Referencia: párrafos FCE.206 y FC6.414 a FC6.426, Fundamentos de las Conclusiones]** y

(c) una proporción del instrumento de cobertura completo, tal como el 50 por ciento del importe nominal, puede ser designada como instrumento de cobertura en una relación de cobertura. Sin embargo, un instrumento de cobertura no puede ser designado por una parte de su cambio en el valor razonable que proceda únicamente de una porción del periodo durante el cual el instrumento de cobertura se mantiene vigente. **[Referencia: párrafo B6.2.5]**

6.2.5 Una entidad puede considerar en combinación, y designar de forma conjunta, como el instrumento de cobertura, cualquier combinación de lo siguiente (incluyendo las circunstancias en las que el riesgo o riesgos que surgen de algunos instrumentos de cobertura compensan los que surgen de otros):

(a) derivados o una proporción de éstos; y

(b) no derivados o una proporción de éstos.

6.2.6 Sin embargo, un instrumento derivado que combina una opción emitida y una opción comprada (por ejemplo, un contrato que asegure unas tasas de interés mínima y máxima) no cumple los requisitos de un instrumento de cobertura si es, en efecto, una opción emitida neta en la fecha de la designación (a menos que cumpla los requisitos de acuerdo con el párrafo B6.2.4). De forma análoga dos o más instrumentos (o proporciones de ellos) pueden ser designados conjuntamente como el instrumento de cobertura solo si, en combinación, no son, en efecto, una opción emitida en la fecha de la designación (a menos que cumpla los requisitos de acuerdo con el párrafo B6.2.4).

[Referencia:

párrafo 6.2.1

párrafos FC6.151 a FC6.153, Fundamentos de las Conclusiones]

6.3 Partidas cubiertas

Partidas que cumplen los requisitos fijados

[Referencia:

párrafos 6.4.1(a) y B6.3.1 a B6.3.6

párrafos FC6.154 a FC6.168, Fundamentos de las Conclusiones]

6.3.1 Una partida cubierta puede ser un activo o pasivo reconocidos, un *compromiso en firme* no reconocido, una *transacción prevista* o bien una inversión neta en un negocio en el extranjero. La partida cubierta puede ser:

(a) una única partida; o

(b) un grupo de partidas (sujetas a lo establecido en los párrafos 6.6.1 a 6.6.6 y B6.6.1 a B6.6.16).

Una partida cubierta puede también ser un componente de esta partida o grupo de partidas (véanse los párrafos 6.3.7 y B6.3.7 a B6.3.25).

6.3.2 La partida cubierta debe ser medible con fiabilidad.

6.3.3 Si una partida cubierta es una transacción prevista (o un componente de la misma), dicha transacción debe ser altamente probable.[E19]

E19 [IFRIC® *Update*—mayo de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Aplicación del Requerimiento de la Alta Probabilidad cuando un Derivado Específico se Designa como Instrumento de Cobertura'

El Comité recibió una solicitud sobre el requerimiento de la NIIF 9 y de la NIC 39 de que una transacción prevista debe ser «altamente probable» para cumplir los requisitos de una partida cubierta en una relación de cobertura de flujos de efectivo. La solicitud preguntaba la forma en que una entidad aplicará ese requerimiento cuando el importe nocional del derivado designado como instrumento de cobertura (permuta de seguimiento de cargas) varía dependiendo del resultado de la partida cubierta (ventas de energía previstas).

Las respuestas a las actividades de difusión externa realizadas sobre la solicitud y las recibidas en las cartas de comentarios, confirmaron que el instrumento financiero descrito en la solicitud no es común. Las cartas de comentarios también confirmaron las opiniones expresadas por algunos miembros del Comité de que las solicitudes estaban relacionadas con el tema más amplio de la forma en que la incertidumbre sobre el calendario y magnitud de una transacción prevista afectan la evaluación de la alta probabilidad aplicando la NIIF 9 y la NIC 39.

El Comité observó que, en una cobertura de flujos de efectivo, una transacción prevista puede ser una partida cubierta si, y solo si, es altamente probable (párrafos 6.3.1 y 6.3.3. de la NIIF 9 y párrafos 86(b) y 88(c) de la NIC 39). Al evaluar si una transacción prevista (en la solicitud, las ventas de energía previstas) es altamente probable, una entidad considerará la incertidumbre sobre el calendario y la magnitud de la transacción prevista (párrafos F.3.7 y F.3.11 de la Guía de Implementación que acompaña a la NIC 39).

El Comité también observó que, al efectos de las contabilidad de coberturas, la entidad debe documentar las ventas de energía previstas con suficiente especificidad en términos de calendario y magnitud, de forma que cuando estas transacciones tienen lugar la entidad pueda identificar si la transacción es la transacción cubierta. Por consiguiente, las ventas de energía previstas no pueden especificarse únicamente como un porcentaje de ventas durante un periodo porque eso carecería de la especificidad requerida (párrafos F.3.10 y F.3.11 de la Guía de Implementación que acompaña a la NIC 39).

Además, el Comité observó que los términos del instrumento de cobertura (en la solicitud, permuta de seguimiento de cargas) no afectan la evaluación de la alta probabilidad porque el requerimiento de altamente probable es aplicable a la partida cubierta.

El Comité destacó que el requerimiento de altamente probable de la NIIF 9 no es nuevo; la NIC 39 incluye el mismo requerimiento. El Consejo decidió no trasladar la Guía de Implementación de la contabilidad de coberturas que acompañaba a la NIC 39; sin embargo, el párrafo FC6.95 de la NIIF 9 explica que no trasladar la Guía de Implementación no significaba que el Consejo hubiera rechazado esa guía.

El Comité concluyó que los requerimientos de las NIIF 9 y NIC 39 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si una transacción prevista es altamente probable. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.]

6.3.4 Una exposición agregada formada por una combinación de una exposición que podría cumplir los requisitos de una partida cubierta de acuerdo con el párrafo 6.3.1 y un derivado puede ser designada como una partida cubierta (véanse los párrafos B6.3.3 y B6.3.4). Esto incluye una transacción prevista de una exposición agregada (es decir, transacciones futuras no comprometidas pero anticipadas que darían lugar a una exposición y a un derivado) si dicha exposición agregada es altamente probable y, una vez que ha ocurrido, y deja por ello de ser prevista, es elegible como una partida cubierta.

[Referencia:

párrafo FC6.168(a), Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 16 a 18, Ejemplos Ilustrativos]

6.3.5 Para los propósitos de la contabilidad de coberturas, solo podrán ser designados como partidas cubiertas, los activos, pasivos, compromisos en firme o las transacciones previstas altamente probables que impliquen a una parte externa a la entidad que informa. La contabilidad de coberturas puede ser aplicada a transacciones entre entidades dentro del mismo grupo solo en el caso de estados financieros separados o individuales de las entidades pero no en los estados financieros consolidados del grupo, excepto para los estados financieros consolidados de una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10, en los que las transacciones entre una entidad de

 © IFRS Foundation

inversión y sus subsidiarias medidas al valor razonable con cambios en resultados no se eliminarán de los estados financieros consolidados.

6.3.6 Sin embargo, como una excepción al párrafo 6.3.5, el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un elemento monetario intragrupo (por ejemplo, una partida por cobrar o pagar entre dos subsidiarias) puede cumplir los requisitos como partida cubierta en los estados financieros consolidados si provoca una exposición a las ganancias o pérdidas por tasa de cambio de la moneda extranjera que no son completamente eliminadas en la consolidación de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. De acuerdo con la NIC 21, las ganancias o pérdidas de cambio causadas por elementos monetarios intragrupo no quedan completamente eliminadas en la consolidación cuando la partida monetaria intragrupo resulte de una transacción entre dos entidades del grupo que tengan monedas funcionales diferentes. Además, el riesgo de tasa de cambio en transacciones intragrupo previstas que sean altamente probables, podría cumplir los requisitos para ser una partida cubierta en los estados financieros consolidados siempre que la transacción se haya denominado en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad que la haya realizado y que el riesgo de tasa de cambio afecte al resultado consolidado. **[Referencia: párrafo B6.3.5]**

Designación de partidas cubiertas

[Referencia:

párrafos 6.4.1(b) y B6.3.7 a B6.3.25

párrafos FC6.169 a FC6.229, Fundamentos de las Conclusiones]

6.3.7 En una relación de cobertura, una entidad puede designar una partida en su totalidad o un componente de la misma como la partida cubierta. La totalidad de la partida comprende todos los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de dicha partida. Un componente de la partida comprende menos que la totalidad del cambio en el valor razonable o de la variabilidad de los flujos de efectivo de dicha partida. En ese caso, una entidad puede designar solo los siguientes tipos de componentes (incluyendo combinaciones) como partidas cubiertas:

(a) Solo cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida atribuibles a un riesgo o riesgos específicos (componente de riesgo), siempre que, sobre la base de una evaluación dentro del contexto de la estructura de mercado concreta, el componente de riesgo sea identificable por separado y medible con fiabilidad (véanse los párrafos B6.3.8 a B6.3.15).[E20] Los componentes de riesgo incluyen la designación de solo los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida cubierta que estén por encima o por debajo de un precio especificado u otra variable (un riesgo unilateral).**[Referencia: párrafos FC6.169 a FC6.196, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) Uno o más flujos de efectivo contractuales seleccionados. **[Enlace a párrafos FC6.154 a FC6.157 para instrumentos financieros mantenidos dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es recaudar o pagar flujos de efectivo contractuales]**

(c) Los componentes de un importe nominal, es decir una parte específica del importe de una partida (véanse los párrafos B6.3.16 a B6.3.20).**[Referencia: párrafos FC6.197 a FC6.216, Fundamentos de las Conclusiones]**

E20 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros*— Cobertura del Valor Razonable del Riesgo de Moneda Extranjera sobre Activos no Financieros»

El Comité recibió dos solicitudes sobre la contabilidad de cobertura del valor razonable aplicando la NIIF 9. Ambas solicitudes preguntaban si el riesgo de moneda extranjera puede ser un componente de riesgo medible con fiabilidad e identificable por separado de un activo no financiero mantenido para el consumo que una entidad puede designar como partida cubierta en una relación de contabilidad de cobertura del valor razonable.

Requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9

El objetivo de la contabilidad de coberturas es representar en los estados financieros el efecto de las actividades de gestión del riesgo de una entidad que utiliza instrumentos financieros para gestionar exposiciones que surgen de riesgos concretos que podrían afectar el resultado del periodo (o, en algunos casos, otro resultado integral) (párrafo 6.1.1. de la NIIF 9).

Si se cumplen todos los criterios para cumplir los requisitos de la NIIF 9, una entidad podría optar por designar una relación de cobertura entre un instrumento de cobertura y una partida cubierta. Un tipo de relación de contabilidad de coberturas es una cobertura del valor razonable, en la cual una entidad cubre la exposición a cambios en el valor razonable de una partida cubierta que es atribuible a un riesgo concreto y podría afectar el resultado.

Una entidad puede designar una partida en su totalidad, o un componente de una partida, como una partida cubierta. Un componente del riesgo podría ser designado como una partida cubierta si, sobre la base de una evaluación dentro del contexto de la estructura de mercado concreta, ese componente del riesgo es identificable por separado y medible con fiabilidad.

Al considerar la solicitud, el Consejo evaluó lo siguiente:

¿Puede una entidad tener exposición al riesgo de moneda extranjera sobre un activo no financiero mantenido para el consumo que pudiera afectar el resultado del periodo?

El párrafo 6.5.2(a) de la NIIF 9 describe una cobertura del valor razonable como «una cobertura de la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme no reconocidos, o de un componente de estas partidas, que puede atribuirse a un riesgo concreto y puede afectar al resultado del periodo».

Por ello, en el contexto de una cobertura del valor razonable, el riesgo de moneda extranjera surge cuando cambios en las tasas de cambio dan lugar a cambios en el valor razonable de la partida subyacente que podrían afectar el resultado del periodo.

En función de los hechos y circunstancias concretos, se podría fijar el precio de un activo no financiero—y su valor razonable determinado—solo en una moneda a nivel global y esa moneda no es la moneda funcional de la entidad. Si el valor razonable de un activo no financiero se determina en una moneda extranjera aplicando la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, la medida del valor razonable que podría afectar el resultado del periodo es el valor razonable convertido a la moneda funcional de una entidad /(valor razonable convertido). El valor razonable convertido de este activo no financiero cambiaría como resultado de cambios en la tasa cambio aplicable en un periodo dado, incluso si el valor razonable (determinado en la moneda extranjera) fuera a permanecer constante. Por ello, el Comité observó que en estas circunstancias, una entidad está expuesta al riesgo de moneda extranjera.

La NIIF 9 no requiere que se espere que los cambios en el valor razonable afecten el resultado del periodo, sino más bien que esos cambios podrían afectar el resultado del periodo. El Comité observó que los cambios en el valor razonable de un activo no financiero para el consumo podrían afectar el resultado del periodo si, por ejemplo, la entidad fuera a vender el activo antes del final de su vida económica.

Por consiguiente, el Comité concluyó que, dependiendo de los hechos y circunstancias concretos, es posible para una entidad tener exposición al riesgo de moneda extranjera sobre un activo no financiero mantenido para el consumo que podría afectar el resultado del periodo. Este sería el caso cuando, a nivel global, el valor razonable de un activo no financiero se determina solo en una moneda y esa moneda no es la moneda funcional de la entidad.

Si una entidad tiene exposición al riesgo de moneda extranjera, ¿es un componente de riesgo identificable por separado y medible con fiabilidad?

El párrafo 6.3.7 de la NIIF 9 permite que una entidad designe un componente del riesgo de una partida como una partida cubierta si, «sobre la base de una evaluación dentro del contexto de la estructura de mercado concreta, ese componente del riesgo es identificable por separado y medible con fiabilidad».

Párrafo 82 de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* permite la designación de partidas no financieras como partidas cubiertas solo para a) riesgos de moneda extranjera, o b) en su totalidad para todos los riesgos, «debido a la dificultad de aislar y medir la parte apropiada de los flujos de efectivo o cambios del valor razonable atribuibles a riesgos específicos distintos de los riesgos de moneda extranjera». El párrafo FC6.176 de la NIIF 9 indica que, al desarrollar los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9, el Consejo no modificó su opinión de que existen situaciones en las que el riesgo de moneda extranjera puede ser identificable por separado y medido con fiabilidad. Ese párrafo señala que el IASB «aprendió de sus actividades de difusión externa que existen circunstancias en las cuales las entidades pueden identificar y medir muchos componentes de riesgo (no solo el riesgo de tasa de cambio) de partidas no financieras con suficiente fiabilidad».

Por consiguiente, el Comité concluyó que el riesgo de moneda extranjera puede ser un componente del riesgo de un activo no financiero identificable por separado y medible con fiabilidad. Si es ese el caso dependerá de una evaluación de los hechos y circunstancias concretos dentro del contexto de la estructura de mercado concreta.

El Comité observó que el riesgo de moneda extranjera es identificable por separado y medible con fiabilidad cuando el riesgo que está siendo cubierto se relaciona con cambios en el valor razonable que surgen de la conversión en la moneda funcional de una entidad del valor razonable que, sobre la base de una evaluación dentro del contexto de la estructura de mercado concreta, se determine globalmente solo en una moneda y que esa moneda no es la moneda funcional de la

 © IFRS Foundation

entidad. Sin embargo, el Comité destacó que el hecho de que las transacciones de mercado se liquidan habitualmente en una moneda concreta no significa necesariamente que esta sea la moneda en la que se fija el precio del activo no financiero—y, por ello, la moneda en la que se determina su valor razonable.

¿Puede la designación del riesgo de moneda extranjera sobre un activo no financiero mantenido para el consumo ser congruente con las actividades de gestión del riesgo de una entidad?

El párrafo 6.4.1(b) de la NIIF 9 requiere que, al comienzo de una relación de cobertura, «exista la designación y documentación formal de la relación de cobertura y el objetivo y estrategia de gestión del riesgo de la entidad para llevar a cabo la cobertura». Por consiguiente, el Comité observó que, aplicando la NIIF 9, una entidad puede aplicar la contabilidad de coberturas solo si es congruente con el objetivo y estrategia de gestión del riesgo de la entidad para gestionar su exposición. Por ello, una entidad no puede aplicar la contabilidad de coberturas únicamente sobre la base de que identifique las partidas en su estado de situación financiera que se miden de forma diferente, pero están sujetas al mismo tipo de riesgo.

En la medida en que una entidad pretenda consumir un activo no financiero (en lugar de venderlo), el Comité observó que los cambios en el valor razonable de un activo no financiero puede ser de importancia limitada para la entidad. En estos casos, una entidad es improbable que esté gestionando y usando instrumentos de cobertura para cubrir exposiciones al riesgo sobre el activo no financiero y, en ese caso, no puede aplicar la contabilidad de coberturas.

El Comité espera que una entidad gestionaría y cubriría la exposición al riesgo de moneda extranjera sobre el valor razonable de activos no financieros mantenidos para el consumo solo en circunstancias muy limitadas—en estas circunstancias, una entidad usaría instrumentos de cobertura para cubrir solo la exposición del riesgo de moneda extranjera que se espera afectará el resultado del periodo. Este podría ser el caso, por ejemplo, si (a) la entidad espera vender el activo no financiero (por ejemplo, una partida de propiedades, planta y equipo) en algún momento de su vida económica; (b) el valor residual esperado del activo en la fecha de la venta esperada es significativo; y (c) la entidad gestiona y usa los instrumentos de cobertura para cubrir la exposición del riesgo de moneda extranjera solo sobre el valor residual del activo.

Además, el Comité observó que las actividades de gestión del riesgo que pretenden solo reducir la volatilidad del cambio de moneda extranjera que surge de convertir un pasivo financiero denominado en una moneda extranjera aplicando la NIC 21 son incongruentes con la designación del riesgo de moneda extranjera sobre un activo no financiero como la partida cubierta en una relación de contabilidad de cobertura del valor razonable. En estas circunstancias, la entidad está gestionando la exposición del riesgo de moneda extranjera que surge del pasivo financiero, en lugar de gestionar la exposición al riesgo que surge del activo no financiero.

Otras consideraciones

Una entidad utilizará todos los demás requerimientos aplicables de la NIIF 9 para determinar si puede usar la contabilidad de cobertura del valor razonable en sus circunstancias concretas, incluyendo los requerimientos relacionados con la designación de la partida cubierta y el instrumento de cobertura, y la eficacia de la cobertura. Por ejemplo, una entidad consideraría cómo su designación de contabilidad de coberturas aborda las diferencias en el tamaño, estructura de depreciación/amortización y venta esperada/vencimiento de la partida cubierta y el instrumento de cobertura.

Para cualquier exposición del riesgo para la que opte una entidad por aplicar la contabilidad de coberturas, la entidad también revelará la información requerida por la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a revelar* relativas a la contabilidad de coberturas. El Comité destacó, en concreto, que los párrafos 22A a 22C de la NIIF 7 requieren revelar información sobre la estrategia de gestión del riesgo de una entidad y cómo la aplica para gestionar el riesgo.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 9 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si el riesgo de moneda extranjera puede ser un componente de riesgo medible con fiabilidad e identificable por separado de un activo no financiero mantenido para el consumo que una entidad puede designar como partida cubierta en una relación de contabilidad de cobertura del valor razonable. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

6.4 Criterios requeridos para una contabilidad de coberturas

6.4.1 Una relación de cobertura cumple los requisitos para una contabilidad de coberturas solo si se cumplen todas las condiciones siguientes:

(a) **La relación de cobertura consta solo de instrumentos de cobertura [Referencia: párrafos 6.2.1 a 6.2.3 y B6.2.1 a B6.2.4 y párrafos FC6.117 a FC6.122, Fundamentos de las Conclusiones] y partidas cubiertas elegibles. [Referencia: párrafos 6.3.1 a 6.3.6 y B6.3.1 a B6.3.6 y párrafos FC6.154 a FC6.168, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) **Al inicio de la relación de cobertura, existe una designación [Referencia: párrafos 6.2.4, 6.2.5, 6.3.7, B6.2.5, B6.2.6 y B6.3.7 a B6.3.25 y párrafos FC.6.169 a FC6.229, Fundamentos de las Conclusiones] y una documentación formales de la relación de cobertura y del objetivo y estrategia de gestión de riesgos de la entidad para emprender la cobertura. Esa documentación incluirá la identificación del instrumento de cobertura, la partida cubierta, la naturaleza del riesgo que está siendo cubierto y la forma en que la entidad evaluará si la relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura (incluyendo su análisis de las fuentes de ineficacia de la cobertura y cómo determinará la *razón de cobertura*).**

(c) **La relación de cobertura cumple todos los requerimientos de eficacia de la cobertura [Referencia: párrafos B6.4.1 a B6.4.3] siguientes:**

(i) **existe una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura (véanse los párrafos B6.4.4 a B6.4.6); [Referencia: párrafos FC6.252 a FC6.255, Fundamentos de las Conclusiones]**

(ii) **el efecto del riesgo crediticio no predomina sobre los cambios de valor que proceden de esa relación económica (véanse los párrafos B6.4.7 y B6.4.8); [Referencia: párrafos FC6.252 a FC6.255, Fundamentos de las Conclusiones] y**

(iii) **la razón de cobertura de la relación de cobertura es la misma que la procedente de la cantidad de la partida cubierta que la entidad realmente cubre y la cantidad del instrumento de cobertura que la entidad realmente utiliza para cubrir dicha cantidad de la partida cubierta. Sin embargo, dicha designación no reflejará un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura que crearía una ineficacia de la cobertura (independientemente de si está reconocida o no) que podría dar lugar a un resultado de contabilización que sería incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas (véanse los párrafos B6.4.9 a B6.4.11). [Referencia: párrafos FC6.243 a FC6.251, Fundamentos de las Conclusiones]**

6.5 Contabilización de las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos fijados

6.5.1 **Una entidad aplica la contabilidad de coberturas para relaciones de cobertura que cumplen los criterios requeridos del párrafo 6.4.1 (que incluyen la decisión de la entidad de designar la relación de cobertura).**

6.5.2 **Existen tres tipos de relaciones de cobertura:**

(a) **Cobertura del valor razonable: es una cobertura de la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme no reconocidos, o de un componente de estas partidas, que puede atribuirse a un riesgo concreto y puede afectar al resultado del periodo. [Referencia: párrafos 6.5.8 a 6.5.10 y B6.5.1 y párrafos FC6.353 a FC6.361, Fundamentos de las Conclusiones y FC6.362 a FC6.370]**

(b) **Cobertura de flujos de efectivo: es una cobertura de la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo concreto asociado con un activo o pasivo reconocido o un componente de éstos (tal como la totalidad o algunos de los pagos futuros de interés de una deuda a interés variable), o a una transacción prevista altamente probable, y que puede afectar al resultado del periodo. [Referencia: párrafos 6.5.11, 6.5.12 y B6.5.2 y párrafos FC6.371 a FC6.382, Fundamentos de las Conclusiones]**

(c) **Cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero tal como se define en la NIC 21. [Referencia: párrafos 6.5.13 y 6.5.14 y párrafos FC6.383 a FC6.385, Fundamentos de las Conclusiones]**

6.5.3 Si la partida cubierta es un instrumento de patrimonio para el cual una entidad ha elegido presentar cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5, la exposición cubierta a la que se refiere el párrafo 6.5.2(a) debe ser una que pueda afectar a otro resultado integral. En ese caso, y solo en ese caso, la ineficacia de cobertura reconocida se presenta en otro resultado integral.

 © IFRS Foundation

6.5.4 Una cobertura del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura del valor razonable o como una de flujos de efectivo. **[Referencia: párrafo B6.5.3 y párrafos FC6.272 a FC6.277, Fundamentos de las Conclusiones]**

6.5.5 Si una relación de cobertura deja de cumplir el requerimiento de eficacia de la cobertura relativo a la razón de cobertura [véase el párrafo 6.4.1(c)(iii)], pero el objetivo de gestión de riesgos para esa relación de cobertura designada se mantiene invariable, una entidad ajustará la razón de cobertura de la relación de cobertura de forma que cumpla de nuevo los criterios requeridos (a esto se hace referencia en esta Norma como "reequilibrio"—véanse los párrafos B6.5.7 a B6.5.21). [Referencia: párrafos FC6.300 a FC6.313, Fundamentos de las Conclusiones]

6.5.6 Una entidad discontinuará la contabilidad de coberturas de forma prospectiva [Referencia: párrafos B6.5.22 y B6.5.23] solo cuando la relación de cobertura (o una parte de una relación de cobertura) deje de cumplir los criterios requeridos (después de tener en cuenta cualquier reequilibrio de la relación de cobertura, si procede). [Enlace a párrafos FC6.314 a FC6.331, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones para prohibir la discontinuación voluntaria] Esto incluye ejemplos de cuando el instrumento de cobertura expira, se vende, resuelve o ejerce. A este efecto, la sustitución o la renovación sucesiva de un instrumento de cobertura por otro no es una expiración o resolución si dicha sustitución o renovación es parte del objetivo de gestión de riesgos documentado de la entidad y es congruente con éste. [Referencia: párrafo B6.5.24] Además, a estos efectos, no existirá expiración o resolución del instrumento de cobertura si:

(a) como consecuencia de leyes o regulaciones o la introducción de leyes o regulaciones, las partes del instrumento de cobertura acuerdan que una o más partes compensadoras sustituyan su contraparte original para pasar a ser la nueva contraparte de cada una de las partes. A estos efectos, una parte compensadora es una contraparte central (en algunas ocasiones denominada "organización de compensación" o "agencia de compensación") o una entidad o entidades, por ejemplo, un miembro compensador de una organización de compensación o un cliente de un miembro compensador de una organización de compensación, que están actuando como contraparte para llevar a cabo la compensación por medio de una contraparte central. Sin embargo, cuando las partes del instrumento de cobertura sustituyen sus contrapartes originales por contrapartes diferentes, el requerimiento de este subpárrafo se cumplirá solo si cada una de las partes efectúa compensaciones con la misma contraparte central.

(b) otros cambios, si los hubiera, en el instrumento de cobertura se limitan a los que sean necesarios para efectuar esta sustitución de la contraparte. Estos cambios se limitan a los que sean congruentes con los términos que se esperarían si el instrumento de cobertura fuera compensado originalmente con la contraparte compensadora. Estos cambios incluyen modificaciones en los requerimientos de garantías colaterales, derechos de compensación de saldos de cuentas a cobrar y pagar, y cargos impuestos.

[Referencia: párrafo B6.4.3 y párrafos FC6.332 a FC6.352, Fundamentos de las Conclusiones]

La discontinuación de la contabilidad de coberturas puede afectar a la relación de cobertura en su totalidad o solo a una parte de ésta (en cuyo caso la contabilidad de coberturas continúa para la relación de cobertura restante). [Referencia: párrafos B6.5.25 a B6.5.28]

6.5.7 Una entidad aplicará:

(a) el párrafo 6.5.10 cuando discontinúe la contabilidad de coberturas para una cobertura del valor razonable en la que la partida cubierta es (o es un componente de) un instrumento financiero medido al costo amortizado; y

(b) el párrafo 6.5.12 cuando discontinúe la contabilidad de coberturas para coberturas de flujos de efectivo.

Coberturas del valor razonable

[Referencia:

párrafos 6.5.2(a) y B6.5.1

párrafos FC6.353 a FC6.370, Fundamentos de las Conclusiones]

6.5.8 En la medida en que una cobertura del valor razonable cumple con los criterios requeridos conforme se han establecido en el párrafo 6.4.1, la relación de cobertura se contabilizará de la forma siguiente:

(a) La ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura se reconocerá en el resultado del periodo (u otro resultado integral, si el instrumento de cobertura cubre un instrumento de

patrimonio para el cual una entidad ha optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5).

(b) La ganancia o pérdida por cobertura de la partida cubierta ajustará el importe en libros de la partida cubierta (si procede) y se reconocerá en el resultado del periodo. Si la partida cubierta es un activo financiero (o un componente de éste) que se mide a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, la ganancia o pérdida de cobertura sobre la partida cubierta se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, si la partida cubierta es un instrumento de patrimonio para el cual una entidad ha optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5, dichos importes se mantendrán en el otro resultado integral. Cuando una partida cubierta es un compromiso en firme no reconocido (o un componente de éste), el cambio acumulado en el valor razonable de la partida cubierta posterior a su designación se reconocerá como un activo o un pasivo con la ganancia o pérdida correspondiente reconocida en el resultado del periodo.

6.5.9 Cuando una partida cubierta en una cobertura del valor razonable es un compromiso en firme (o un componente de éste) para adquirir un activo o asumir un pasivo, el importe en libros inicial del activo o pasivo que resulte del cumplimiento por parte de la entidad del compromiso en firme, se ajustará para incluir el cambio acumulado en el valor razonable de la partida cubierta que fue reconocido en el estado de situación financiera.

6.5.10 Cualquier ajuste que proceda del párrafo 6.5.8(b) se amortizará a través el resultado del ejercicio si la partida cubierta es un instrumento financiero (o un componente de éste) medido al costo amortizado. La amortización puede empezar tan pronto como exista un ajuste, y comenzará no después del momento en que la partida cubierta deje de ser ajustada por las ganancias y pérdidas de cobertura. La amortización se basará en una tasa de interés efectiva, recalculada en la fecha que comience la amortización. En el caso de un activo financiero (o un componente de éste) que sea una partida cubierta y que se mida a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, la amortización se aplica de la misma forma pero al importe que representa la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida de acuerdo con el párrafo 6.5.8(b), en lugar de ajustando el importe en libros.

Coberturas de flujo de efectivo

[Referencia:

párrafos 6.5.2(b) y B6.5.2

párrafos FC6.371 a FC6.382, Fundamentos de las Conclusiones]

6.5.11 En la medida en que una cobertura de flujos de efectivo cumpla con los criterios requeridos conforme se han establecido en el párrafo 6.4.1, la relación de cobertura se contabilizará de la forma siguiente:

(a) El componente separado de patrimonio asociado con la partida cubierta (reserva de cobertura de flujos de efectivo) se ajustará para que sea el menor de (en términos absolutos):

(i) el resultado acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura; y

(ii) el cambio acumulado en el valor razonable (valor actual) de la partida cubierta (es decir, el valor presente del cambio acumulado en los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos) desde el inicio de la cobertura.

(b) La parte de la ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura efectiva [es decir, la parte que se compensa por el cambio en la reserva de cobertura de flujos de efectivo calculada de acuerdo con (a)] se reconocerá en otro resultado integral.

(c) Cualquier ganancia o pérdida restante en el instrumento de cobertura [o cualquier ganancia o pérdida requerida para compensar el cambio en la reserva de cobertura de flujos de efectivo calculada de acuerdo con (a)] es ineficacia de cobertura que se reconocerá en el resultado del periodo.

(d) El importe que se ha acumulado en la reserva de cobertura de flujo de efectivo de acuerdo con (a) se contabilizará de la forma siguiente:

(i) Si una transacción prevista cubierta posteriormente da lugar al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o una transacción prevista cubierta para un activo no financiero o un pasivo no financiero pasa a ser un

 © IFRS Foundation

compromiso en firme para el cual se aplica la contabilidad de cobertura del valor razonable, la entidad eliminará ese importe de la reserva de cobertura de flujos de efectivo y lo incluirá directamente en el costo inicial u otro importe del activo o del pasivo. Esto no es un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) y, por lo tanto, no afecta al otro resultado integral.

(ii) **Para coberturas de flujo de efectivo distintas de las cubiertas por (i), ese importe se reclasificará de la reserva de cobertura de flujos de efectivo al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos afecten al resultado del periodo (por ejemplo, en los periodos en que el ingreso por intereses o gasto por intereses se reconoce o cuando tiene lugar una venta prevista).**

(iii) **Sin embargo, si ese importe es una pérdida y una entidad espera que toda o parte de ésta no se recupere en uno o más periodos futuros, se reclasificará inmediatamente al resultado del periodo el importe que no se espera recuperar como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1).**

6.5.12 Cuando una entidad discontinúa la contabilidad de coberturas para una cobertura de flujos de efectivo [véanse los párrafos 6.5.6 y 6.5.7(b)] contabilizará el importe que haya sido acumulado en la reserva de cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con el párrafo 6.5.11(a) de la forma siguiente:

(a) Si se espera que los flujos de efectivo futuros cubiertos todavía ocurran, ese importe se mantendrá en la reserva de cobertura de flujos de efectivo hasta que ocurran los flujos de efectivo futuros o hasta que se aplique el párrafo 6.5.11(d)(iii). Cuando ocurran los flujos de efectivo futuros, se aplicará el párrafo 6.5.11(d).

(b) Si se deja de esperar que los flujos de efectivo futuros cubiertos ocurran, ese importe se reclasificará inmediatamente de la reserva de cobertura de flujos de efectivo al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1). Un flujo de efectivo futuro cubierto que deje de ser altamente probable que ocurra puede esperarse todavía que tenga lugar.

Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero

[Referencia:

párrafo 6.5.2(c)

párrafos FC6.383 a FC6.385, Fundamentos de las Conclusiones]

6.5.13 **Las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero, incluyendo la cobertura de una partida monetaria que se contabilice como parte de una inversión neta (véase la NIC 21), se contabilizarán de manera similar a las coberturas de flujo de efectivo:**

(a) **la parte de la ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura que se considera que es una cobertura efectiva se reconocerá en otro resultado integral (véase el párrafo 6.5.11);[E21] y**

(b) **la parte ineficaz se reconocerá en el resultado del periodo.**

E21 **[IFRIC® *Update*, marzo de 2016, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros*— Determinación de la eficacia de la cobertura para coberturas de inversión neta»**

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de cómo debería determinar una entidad la eficacia de la cobertura cuando contabiliza coberturas de inversión neta de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. Específicamente, quien envió la solicitud preguntaba si al contabilizar las coberturas de inversión neta, una entidad debería aplicar la comprobación del "menor de" requerida para las coberturas de flujos de efectivo al determinar la parte efectiva de ganancias o pérdidas que surgen del instrumento de cobertura.

El Comité de Interpretaciones observó que:

a. el párrafo 6.5.13 de la NIIF 9 señala que "las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero... se contabilizarán de forma similar a las coberturas de flujos de efectivo...". El párrafo 6.5.13(a), que se centra en las coberturas de inversión neta, también referidas en el párrafo 6.5.11, que trata de la contabilización de las coberturas de flujos de efectivo; esto incluye la comprobación del "menor de". Esto indica que, al contabilizar las coberturas de inversión neta, una entidad debería aplicar la comprobación del "menor de" al determinar la parte efectiva de las ganancias o pérdidas que surgen del instrumento de cobertura.

b. Al determinar la parte efectiva de las ganancias o pérdidas que surgen del instrumento de

cobertura al contabilizar las coberturas de inversión neta, la aplicación de la comprobación del "menor de" evita la reclasificación de la diferencias de cambio que surgen de la partida cubierta que ha sido reconocida en otro resultado integral antes de la disposición del negocio en el extranjero. El Comité de Interpretaciones destacó que este resultado sería congruente con los requerimientos de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.

Además, el Comité de Interpretaciones destacó lo siguiente:

a. No se había recibido evidencia de diversidad significativa entre entidades que aplican la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* al determinar la parte efectiva de las ganancias o pérdidas que surgen del instrumento de cobertura por la aplicación de la comprobación del "menor de" al contabilizar las coberturas de inversión neta.

b. Todavía solo unas pocas entidades han adoptado los requerimientos de cobertura de la NIIF 9; por consiguiente, es demasiado pronto para evaluar si la cuestión está extendida. Sin embargo, el Comité de Interpretaciones no espera que surja diversidad significativa cuando la adopción de la NIIF 9 esté más extendida.

A la luz de los requerimientos existentes en las Normas NIIF, el Comité de Interpretaciones decidió que no eran necesarias ni una Interpretación ni una modificación. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

6.5.14 La ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura relacionado con la parte eficaz de la cobertura que ha sido acumulada en la reserva de conversión de moneda extranjera, se reclasificará del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) de acuerdo con los párrafos 48 y 49 de la NIC 21 en el momento de la disposición o disposición parcial del negocio en el extranjero.

Contabilización del valor temporal de las opciones

6.5.15 Cuando una entidad separa el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opciones y designa como el instrumento de cobertura solo el cambio en el valor intrínseco de la opción [véase el párrafo 6.2.4(a)], contabilizará el valor temporal de la opción de la forma siguiente (véanse los párrafos B6.5.29 a B6.5.33):

[Referencia: párrafos FC6.386 a FC6.409 y FCE.203 a FCE.205, Fundamentos de las Conclusiones]

(a) Una entidad diferenciará el valor temporal de las opciones por el tipo de partida cubierta que cubre la opción (véase el párrafo B6.5.29):

(i) una partida cubierta relacionada con una transacción; o

(ii) una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo;

(b) El cambio en el valor razonable del valor temporal de una opción que cubre una partida cubierta relacionada con una transacción se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que se relacione con la partida cubierta y se acumulará en un componente separado de patrimonio. El cambio acumulado en el valor razonable que surge del valor temporal de la opción que se ha acumulado en un componente separado de patrimonio (el "importe") se contabilizará de la forma siguiente:

(i) Si la partida cubierta posteriormente da lugar al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o un compromiso en firme para un activo no financiero o un pasivo no financiero para el cual se aplica la contabilidad de cobertura del valor razonable, la entidad eliminará el importe del componente separado de patrimonio y lo incluirá directamente en el costo inicial u otro importe en libros del activo o del pasivo. Esto no es un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) y, por lo tanto, no afecta al otro resultado integral.

(ii) Para relaciones de cobertura distintas de las cubiertas por (i), el importe se reclasificará del componente separado de patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos afectan al resultado del periodo (por ejemplo, cuando tiene lugar una venta prevista).

(iii) Sin embargo, si todo o una parte de ese importe no se espera que se recupere en uno o más periodos futuros, el importe que no se espera recuperar se reclasificará de forma inmediata al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1).

 © IFRS Foundation

(c) El cambio en el valor razonable del valor temporal de una opción que cubre una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que se relacione con la partida cubierta y se acumulará en un componente separado de patrimonio. El valor temporal en la fecha de designación de la opción como un instrumento de cobertura, en la medida en que se relaciona con la partida cubierta, se amortizará de forma sistemática y racional a lo largo del periodo durante el cual el ajuste de cobertura para el valor intrínseco de la opción podría afectar al resultado del periodo (u otro resultado integral, si la partida cubierta es un instrumento de patrimonio para el cual una entidad ha optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5). Por ello, en cada periodo de presentación, el importe de amortización se reclasificará del componente separado de patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1). Sin embargo, si la contabilidad de coberturas se discontinúa para la relación de cobertura que incluye el cambio en el valor intrínseco de la opción como el instrumento de cobertura, el importe neto (es decir, incluyendo la amortización acumulada) que ha sido acumulado en el componente separado de patrimonio se reclasificará de forma inmediata al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1).

Contabilización del elemento a término en los contratos a término y de los diferenciales de la tasa cambio de instrumentos financieros

6.5.16 Cuando una entidad separa el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y designa como el instrumento de cobertura solo el cambio en el valor del elemento al contado del contrato a término, o cuando una entidad separa el diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero y lo excluye de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura [véase el párrafo 6.2.4(b)], la entidad puede aplicar el párrafo 6.5.15 al elemento a término del contrato a término o al diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de la misma forma que se aplica al valor temporal de una opción. En ese caso, la entidad aplicará la guía de aplicación de los párrafos B6.5.34 a B6.5.39.

[Referencia: párrafos FC6.414 a FC6.426, Fundamentos de las Conclusiones]

6.6 Coberturas de un grupo de partidas

[Referencia:

párrafos B6.6.1 a B6.6.16

párrafos FC6.427 a FC6.468, Fundamentos de las Conclusiones]

Elegibilidad de un grupo de partidas como una partida cubierta

[Referencia:

párrafos B6.6.1 a B6.6.4

párrafos FC6.435 a FC6.437, Fundamentos de las Conclusiones]

6.6.1 Un grupo de partidas (incluyendo un grupo de partidas que constituye una posición neta; véanse los párrafos B6.6.1 a B6.6.8) es una partida cubierta elegible solo si:

(a) está formado por partidas (incluyendo los componentes de las partidas) que son, individualmente, partidas cubiertas elegibles;

(b) las partidas en el grupo se gestionan agrupadas sobre una base de conjunto a efectos de la gestión de riesgos; y

(c) en el caso de una cobertura de flujos de efectivo de un grupo de partidas cuyas variabilidades en los flujos de efectivo no se espera que sean aproximadamente proporcionales a la variabilidad global en los flujos de efectivo del grupo, de forma que surjan posiciones de riesgo compensadas: [Referencia: párrafos FC6.442 a FC6.455, Fundamentos de las Conclusiones]

(i) es una cobertura del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera; y

(ii) la designación de esa posición neta especifica el periodo de presentación en el cual las transacciones previstas se espera que afecten al resultado del periodo, así como su naturaleza y volumen (véanse los párrafos B6.6.7 y B6.6.8).

Designación de un componente de un importe nominal

[Referencia:

párrafos B6.6.11 y B6.6.12

párrafos FC6.438 a FC6.441, Fundamentos de las Conclusiones]

6.6.2 Un componente, que es una proporción de un grupo de partidas elegibles, es una partida cubierta apta siempre que la designación sea congruente con el objetivo de gestión de riesgos de la entidad.

6.6.3 Un componente de un nivel de un grupo global de partidas (por ejemplo, un nivel inferior) es elegible para la contabilidad de coberturas solo si:

(a) es identificable de forma separada y medible con fiabilidad;

(b) el objetivo de gestión de riesgos es cubrir un componente del nivel;

(c) las partidas en el grupo global en el que se identifica al nivel están expuestas al mismo riesgo cubierto (de forma que la medición del nivel cubierto no está afectada de forma significativa por partidas concretas del grupo global que forman parte del nivel cubierto);

(d) para una cobertura de partidas existentes (por ejemplo, un compromiso en firme no reconocido o un activo reconocido) una entidad puede identificar y seguir al grupo global de partidas del que se define el nivel cubierto (de forma que la entidad es capaz de cumplir con los requerimientos de la contabilidad para relaciones de cobertura que cumplen los requisitos fijados); y

(e) cualesquiera partidas del grupo que contienen opciones de pago anticipado cumplen los requerimientos para los componentes de un importe nominal (véase el párrafo B6.3.20).

Presentación

6.6.4 Para una cobertura de un grupo de partidas con posiciones de riesgo compensadas (es decir, en una cobertura de una posición neta) cuyo riesgo cubierto afecta a partidas diferentes en el estado del resultado y otro resultado integral, cualesquiera ganancias o pérdidas de cobertura en ese estado se presentará en un rubro separado de los afectados por las partidas cubiertas. Por ello, en ese estado el importe en el rubro relativo a la partida cubierta misma (por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias o costo de ventas) permanece no afectado. **[Referencia: párrafos B6.6.13 a B6.6.16 y párrafos FC6.456 a FC6.458, Fundamentos de las Conclusiones]**

6.6.5 Para activos y pasivos que están cubiertos juntos como un grupo en una cobertura de valor razonable, la ganancia o pérdida relativa a los activos y pasivos individuales se reconocerá en el estado de situación financiera como un ajuste del importe en libros de las partidas individuales respectivas que comprenden el grupo de acuerdo con el párrafo 6.5.8(b). **[Referencia: párrafo B6.6.16 y párrafos FC6.459 a FC6.461, Fundamentos de las Conclusiones]**

Posiciones netas nulas

6.6.6 Cuando la partida cubierta es un grupo con una posición neta nula (es decir, las partidas cubiertas entre ellas compensan totalmente el riesgo que se gestiona sobre la base del grupo), se permite que una entidad le designe en una relación de cobertura que no incluye un instrumento de cobertura, siempre que:

(a) la cobertura sea parte de una estrategia de cobertura de riesgo neto de carácter periódica, por medio de la cual la entidad cubre de forma rutinaria posiciones nuevas del mismo tipo a medida que pasa el tiempo (por ejemplo, según avanzan las transacciones hacia el horizonte temporal que cubre la entidad);

(b) la posición neta cubierta cambia de tamaño a lo largo de la vida de la estrategia de cobertura del riesgo neto periódico y la entidad utiliza instrumentos de cobertura elegibles para cubrir el riesgo neto (es decir, cuando las posiciones netas no son cero);

(c) la contabilidad de coberturas se aplica normalmente a estas posiciones netas cuando la posición neta no es cero y está cubierta con instrumentos de cobertura elegibles; y

 © IFRS Foundation

(d) la no aplicación de la contabilidad de coberturas a la posición neta nula daría lugar a prácticas contables incongruentes, porque la contabilidad no reconocería las posiciones de riesgo compensadas que, en otro caso, se reconocerían en una cobertura de una posición neta.

[Referencia:

párrafo B6.6.3

párrafos FC6.464 a FC6.468, Fundamentos de las Conclusiones]

6.7 Opción de designar una exposición crediticia según su medida al valor razonable con cambios en resultados

Elegibilidad de las exposiciones crediticias para la designación al valor razonable con cambios en resultados

6.7.1 Si una entidad utiliza un derivado crediticio que se mide al valor razonable con cambios en resultados para gestionar el riesgo crediticio de todo, o parte, de un instrumento financiero (exposición crediticia) puede designar ese instrumento financiero en la medida en que así se gestione (es decir, todo o una parte de éste) como medido al valor razonable con cambios en resultados si:

(a) el nombre de la exposición crediticia (por ejemplo, el prestatario, o el tenedor de un compromiso de préstamo) concuerda con el de la entidad de referencia del derivado crediticio ("concordancia de nombre"); y

(b) el grado de prelación del instrumento financiero concuerda con el de los instrumentos que pueden entregarse de acuerdo con el derivado crediticio.

Una entidad puede realizar esta designación independientemente de si el instrumento financiero que se gestiona para el riesgo crediticio queda o no dentro del alcance de esta Norma (por ejemplo, una entidad puede designar compromisos de préstamo [Referencia: párrafo FC6.545, Fundamentos de las Conclusiones] que quedan fuera del alcance de esta Norma). La entidad puede designar ese instrumento financiero en el momento del reconocimiento inicial o con posterioridad, o mientras está sin reconocer. La entidad documentará la designación de forma simultánea.

[Enlace a los párrafos FC6.469 a FC6.544, Fundamentos de las Conclusiones sobre el análisis de los diferentes enfoques considerados por el IASB al desarrollar los requerimientos sobre el riesgo crediticio de cobertura usando derivados crediticios]

Contabilidad de las exposiciones crediticias designadas al valor razonable con cambios en resultados

6.7.2 Si un instrumento financiero se designa de acuerdo con el párrafo 6.7.1 como medido al valor razonable con cambios en resultados después de su reconocimiento inicial, o bien no estaba previamente reconocido, la diferencia en el momento de la designación entre el importe en libros, si la hubiera, y el valor razonable se reconocerá de forma inmediata en el resultado del periodo. Para activos financieros medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará de forma inmediata de patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1).

6.7.3 Una entidad discontinuará la medición del instrumento financiero que dio lugar al riesgo crediticio, o a una parte de ese instrumento financiero, al valor razonable con cambios en resultados si:

(a) deja de cumplir los criterios requeridos en el párrafo 6.7.1, por ejemplo:

(i) el derivado crediticio o el instrumento financiero relacionado que dio lugar al riesgo crediticio expira o se vende, se termina o liquida; o

(ii) el riesgo crediticio del instrumento financiero deja de gestionarse utilizando derivados crediticios. Por ejemplo, esto podría ocurrir debido a mejoras en la calidad del crédito del prestamista o del tenedor del compromiso de préstamo o a cambios en los requerimientos de capital impuestos a una entidad; y

(b) no se requiere, por alguna otra causa, que se mida el instrumento financiero que da lugar al riesgo crediticio al valor razonable con cambios en resultados (es decir, entretanto el modelo de negocio de la entidad no ha cambiado como para que se requiera una reclasificación de acuerdo con el párrafo 4.4.1).

6.7.4 Cuando una entidad discontinúa la medición del instrumento financiero que da lugar al riesgo crediticio, o de una parte de ese instrumento, al valor razonable con cambios en resultados, el valor razonable de ese instrumento financiero en la fecha de la discontinuación pasa a ser su nuevo importe en libros. Posteriormente, se aplicará la misma medición que se utilizó antes de la designación del instrumento financiero a valor razonable con cambios en resultados (incluyendo la amortización que procede del nuevo importe en libros). Por ejemplo, un activo financiero que hubiera sido clasificado originalmente como medido al costo amortizado revertiría a esa medición y su tasa de interés efectiva se recalcularía sobre la base de su nuevo importe en libros en la fecha de la discontinuación de la medición al valor razonable con cambios en resultados.

6.8 Excepciones temporales a la aplicación de requerimientos específicos de la contabilidad de coberturas

6.8.1 Una entidad aplicará los párrafos 6.8.4 a 6.8.12 y los párrafos 7.1.8 y 7.2.26(d) a todas las relaciones de cobertura directamente afectadas por la reforma de la tasa de interés de referencia. Estos párrafos se aplican solo a dichas relaciones de cobertura. Una relación de cobertura está directamente afectada por la reforma de la tasa de interés de referencia solo si la reforma da lugar a incertidumbres sobre:

(a) la tasa de interés de referencia (contractualmente y no contractualmente especificada) designada como un riesgo cubierto; o

(b) el calendario o el importe de los flujos de efectivo basado en la tasa de interés de referencia.

[Referencia: párrafos FC6.555 a FC6.557, Fundamentos de las Conclusiones]

6.8.2 A efectos de la aplicación de los párrafos 6.8.4 a 6.8.12, el término "reforma de la tasa de interés de referencia" se refiere a la reforma del mercado de una tasa de interés de referencia incluyendo la sustitución de una tasa de interés de referencia por una tasa de interés alternativa tal como la que procede de las recomendaciones establecidas por el informe "Reforma de las Principales Tasas de Interés de Referencia" de julio de 2014 del Consejo de Estabilidad Financiera.[2]

[Referencia: párrafos FC6.555 a FC6.557, Fundamentos de las Conclusiones]

6.8.3 Los párrafos 6.8.4 a 6.8.12 proporcionan excepciones solo a los requerimientos especificados en estos párrafos. Una entidad continuará aplicando todos los demás requerimientos de la contabilidad de coberturas a las relaciones de cobertura directamente afectadas por la reforma de las tasas de interés de referencia.

[Referencia: párrafos FC6.555 a FC6.557, Fundamentos de las Conclusiones]

Requerimiento de alta probabilidad para coberturas de flujos de efectivo

6.8.4 A efectos de determinar si una transacción prevista (o un componente de la misma) es altamente probable como requiere el párrafo 6.3.3, una entidad supondrá que la tasa de interés de referencia, sobre la cual se basan los flujos de efectivo cubiertos (contractual o no contractualmente especificados), no se ve alterada como resultado de la reforma de la tasa de interés de referencia.

[Referencia: párrafos FC6.558 a FC6.560, Fundamentos de las Conclusiones]

Reclasificación del importe acumulado en la reserva de cobertura de los flujos de efectivo

6.8.5 A efectos de la aplicación del requerimiento del párrafo 6.5.12 para determinar si se espera que ocurran los flujos de efectivo futuros cubiertos, una entidad supondrá que la tasa de interés de referencia sobre la que se basan los flujos de efectivo cubiertos (contractual o no contractualmente especificados) no se ve alterada como resultado de la reforma de la tasa de interés de referencia.

[Referencia: párrafo FC6.561, Fundamentos de las Conclusiones]

[2] El informe «Reforma de las Principales Tasas de Interés de Referencia» se encuentra disponible en http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

 © IFRS Foundation

Evaluación de la relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura

6.8.6 A efectos de la aplicación de los requerimientos de los párrafos 6.4.1(c)(i) y B6.4.4 a B6.4.6, una entidad supondrá que la tasa de interés de referencia, sobre la que se basan los flujos de efectivo cubiertos o el riesgo cubierto (contractual o no contractualmente especificados) o la tasa de interés de referencia sobre la que se basan los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, no se ve alterada como resultado de la reforma de la tasa de interés de referencia.

[Referencia: párrafos FC6.562 a FC6.570, Fundamentos de las Conclusiones]

Designación de un componente de una partida como una partida cubierta

[Referencia: párrafos FC6.571 a FC6.579, Fundamentos de las Conclusiones]

6.8.7 A menos que se aplique el párrafo 6.8.8, para una cobertura de un componente de referencia no especificado contractualmente de riesgo de tasa de interés, una entidad aplicará el requerimiento de los párrafos 6.3.7(a) y B6.3.8—que el componente de riesgo será identificable por separado—solo al comienzo de la relación de cobertura.

6.8.8 Cuando una entidad, en congruencia con su documentación de cobertura, reinicia con frecuencia (es decir, discontinúa y reinicia) una relación de cobertura porque el instrumento de cobertura y la partida cubierta cambia con frecuencia (es decir, la entidad usa un proceso dinámico en el que las partidas cubiertas y los instrumentos de cobertura usados para gestionar esa exposición no permanece igual por mucho tiempo), la entidad aplicará el requerimiento de los párrafos 6.3.7(a) y B6.3.8—que el componentes del riesgo sea identificable por separado—solo cuando designa inicialmente una partida cubierta en esa relación de cobertura. Una partida cubierta que ha sido evaluada en el momento de su designación inicial en la relación de cobertura, si lo era en el momento del comienzo de la cobertura o posteriormente, no se evalúa nuevamente en ninguna nueva designación posterior en la misma relación de cobertura.

Finalización de la aplicación

[Referencia: párrafos FC6.584 a FC6.599, Fundamentos de las Conclusiones]

6.8.9 Una entidad dejará de aplicar prospectivamente el párrafo 6.8.4 a una partida cubierta en cuanto ocurra uno de los siguientes eventos:

(a) cuando la incertidumbre que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia deje de estar presente con respecto al calendario y al importe de los flujos de efectivo de la partida cubierta basado en la tasa de interés de referencia; y

(b) cuando se discontinúe la relación de cobertura de la que es parte la partida cubierta.

6.8.10 Una entidad dejará de aplicar prospectivamente el párrafo 6.8.5 cuando ocurra el primero de los siguientes eventos:

(a) cuando la incertidumbre que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia deje de estar presente con respecto al calendario y al importe de los flujos de efectivo futuros de la partida cubierta basado en la tasa de interés de referencia; y

(b) cuando el importe total acumulado en la reserva de cobertura de los flujos de efectivo con respecto a esa relación de cobertura discontinuada ha sido reclasificado al resultado del periodo.

6.8.11 Una entidad dejará de aplicar de forma prospectiva el párrafo 6.8.6:

(a) a una partida cubierta, cuando la incertidumbre que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia deje de estar presente con respecto al riesgo cubierto o al calendario y al importe de los flujos de efectivo de la partida cubierta basado en la tasa de interés de referencia; y

(b) a un instrumento de cobertura, cuando la incertidumbre que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia deje de estar presente con respecto al calendario y al importe de los flujos de efectivo del instrumento de cobertura basado en la tasa de interés de referencia.

Si se discontinúa la relación de cobertura de la que la partida cubierta y el instrumento de cobertura son parte antes que la fecha especificada en el párrafo 6.8.11(a) o la fecha especificada en el párrafo 6.8.11(b), la entidad dejará de aplicar prospectivamente el párrafo 6.8.6 a esa relación de cobertura en la fecha de la discontinuación.

6.8.12 Al designar un grupo de partidas como la partida cubierta, o una combinación de instrumentos financieros, como un instrumento de cobertura, una entidad dejará de aplicar prospectivamente los párrafos 6.8.4 a 6.8.6 a una partida individual o instrumento financiero de acuerdo con los párrafos 6.8.9, 6.8.10 o 6.8.11, según corresponda, cuando la incertidumbre que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia deja de estar presente con respecto al riesgo de cubierto o al calendario y al importe de los flujos de efectivo basado en la tasa de interés de referencia de esa partida o instrumento financiero.

6.8.13 Una entidad dejará de aplicar prospectivamente los párrafos 6.8.7 y 6.8.8 cuando ocurra el primero de los siguientes eventos:

(a) cuando los cambios requeridos por la reforma de la tasa de interés de referencia se realicen al componentes del riesgo especificado de forma no contractual aplicando el párrafo 6.9.1; o

(b) cuando se discontinúe la relación de cobertura en la que se designó el componente del riesgo especificado de forma no contractual.

[Referencia: párrafos FC6.645 a FC6.648, Fundamentos de las Conclusiones]

6.9 Excepciones temporales adicionales que surgen de la reforma de la tasa de interés de referencia

6.9.1 En el momento y a medida que los requerimientos de los párrafos 6.8.4 a 6.8.8 dejen de aplicarse a una relación de cobertura (véanse los párrafos 6.8.9 a 6.8.13), una entidad modificará la designación formal de dicha relación de cobertura en la forma en que estaba documentada anteriormente para reflejar los cambios requeridos por la reforma de la tasa de interés de referencia, es decir, los cambios son congruentes con los requerimientos de los párrafos 5.4.6 a 5.4.8. En este contexto, la designación de cobertura se modificará solo para hacer uno o varios de estos cambios:

(a) designar una tasa de referencia alternativa (especificada contractualmente o no) como un riesgo cubierto;

(b) modificar la descripción de la partida cubierta, incluyendo la descripción de la parte designada de los flujos de efectivo o valor razonable que está siendo cubierto; o

(c) modificar la descripción del instrumento de cobertura.

[Referencia: párrafos FC6.604 a FC6.613, párrafos FC6.617 y FC6.623 a FC6.627, Fundamentos de las Conclusiones]

6.9.2 Una entidad aplicará también el requerimiento del párrafo 6.9.1(c) si se cumplen estas tres condiciones:

(a) la entidad realiza un cambio requerido por la reforma de la tasa de interés de referencia, usando un enfoque distinto del cambio de la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales del instrumento de cobertura (como se describe en el párrafo 5.4.6);

(b) el instrumento de cobertura original no se da de baja en cuentas; y

(c) el enfoque elegido es económicamente equivalente a cambiar la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales del instrumento de cobertura original (como se describe en los párrafos 5.4.7 y 5.4.8).

[Referencia: párrafos FC6.618 a FC6.622, Fundamentos de las Conclusiones]

6.9.3 Los requerimientos de los párrafos 6.8.4 a 6.8.8 podrían dejar de aplicarse en momentos diferentes. Por ello, al aplicar el párrafo 6.9.1, se podría requerir que una entidad modifique la designación formal de sus relaciones de cobertura en momentos diferentes, o podría requerirse que modifique más de una vez la designación formal de una relación de cobertura. Cuando, y solo cuando, se realice un cambio en la designación de la cobertura, una entidad aplicará los párrafos 6.9.7 a 6.9.12 en la medida que corresponda. Una entidad aplicará también el párrafo 6.5.8 (para una cobertura del valor razonable) o el párrafo 6.5.11 (para una cobertura de flujos de efectivo) para contabilizar los cambios en el valor razonable de la partida cubierta o del instrumento de cobertura.

[Referencia: párrafo FC6.614, Fundamentos de las Conclusiones]

6.9.4 Una entidad modificará una relación de cobertura como requiere el párrafo 6.9.1 al final del periodo sobre el que se informa durante el cual se realice un cambio requerido por la reforma de la tasa de interés de referencia en el riesgo cubierto, partida cubierta o instrumento de cobertura. **[Referencia: párrafos FC6.612 a FC6.613, Fundamentos de las Conclusiones]** Para evitar dudas, esta modificación a la designación formal de una relación de cobertura no constituye la discontinuación de la relación de cobertura, ni tampoco la designación de una relación de cobertura nueva.

 © IFRS Foundation

6.9.5 Si los cambios se realizan, además de los requeridos por la reforma de la tasa de interés de referencia, en el activo financiero o pasivo financiero designado en una relación de cobertura (como se describe en el párrafo 5.4.6 a 5.4.8 de la NIIF 9) o en la designación de la relación de cobertura (como requiere el párrafo 6.9.1), una entidad utilizará en primer lugar los requerimientos aplicables de esta Norma para determinar si esos cambios adicionales dan lugar a la discontinuación de la contabilidad de coberturas. Si los cambios adicionales no dan lugar a la discontinuación de la contabilidad de coberturas, una entidad modificará la designación formal de la relación de cobertura como se especifica en el párrafo 6.9.1.

[Referencia: párrafos FC6.615 a FC6.616, Fundamentos de las Conclusiones]

6.9.6 Los párrafos 6.9.7 a 6.9.13 proporcionan excepciones a los requerimientos especificados solo en dichos párrafos. Una entidad aplicará todos los demás requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma, incluyendo los criterios cualitativos del párrafo 6.4.1, a las relaciones de cobertura que se vean directamente afectadas por la reforma de la tasa de interés de referencia.

Contabilización de las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos fijados

Cobertura de los flujos de efectivo

[Referencia: párrafos FC6.630 a FC6.639, Fundamentos de las Conclusiones]

6.9.7 A efectos de la aplicación del párrafo 6.5.11, en el momento en que una entidad modifica la descripción de una partida cubierta como requiere el párrafo 6.9.1(b), el importe acumulado en la reserva de cobertura de los flujos de efectivo se considerará que se basa en la tasa de referencia alternativa sobre la que se determinan los flujos de efectivo futuros cubiertos.

6.9.8 Para una relación de cobertura discontinuada, cuando la tasa de interés de referencia sobre la que se han basado los flujos de efectivo futuros cubiertos se cambia como requiere la reforma de la tasa de interés de referencia, a efectos de aplicar el párrafo 6.5.12, para determinar si se espera que tengan lugar los flujos de efectivo futuros cubiertos, el importe acumulado en la reserva de la cobertura de flujos de efectivo para esa relación de cobertura se considerará que se basa en la tasa de referencia alternativa sobre que se basan los flujos de efectivo futuros cubiertos.

Grupos de partidas

[Referencia: párrafos FC6.640 a FC6.644, Fundamentos de las Conclusiones]

6.9.9 Cuando una entidad aplica el párrafo 6.9.1 a grupos de partidas designadas como partidas cubiertas en una cobertura del valor razonable o de flujos de efectivo, la entidad asignará las partidas cubiertas a subgrupos sobre la base de la tasa de referencia que está siendo cubierta, y designará la tasa de referencia como el riesgo cubierto para cada subgrupo. Por ejemplo, en una relación de cobertura en la que un grupo de partidas está cubierto por cambios en una tasa de interés de referencia sujeta a la reforma de la tasa de interés de referencia, los flujos de efectivo o valor razonable cubiertos de algunas partidas del grupo podrían cambiarse con referencia a una tasa de referencia alternativa antes de que se cambien otras partidas del grupo. En este ejemplo, al aplicar el párrafo 6.9.1, la entidad designaría la tasa de referencia alternativa como el riesgo cubierto para ese subgrupo correspondiente de partidas cubiertas. La entidad continuaría designando la tasa de interés de referencia existente como el riesgo cubierto para los otros subgrupos de partidas cubiertas hasta que los flujos de efectivo o el valor razonable de esas partidas se cambien por referencia a la tasa de referencia alternativa o caduquen las partidas y sean sustituidas por partidas cubiertas que hagan referencia a la tasa de referencia alternativa.

6.9.10 Una entidad evaluará por separado si cada subgrupo cumple los requerimientos del párrafo 6.6.1 para ser una partida cubierta elegible. Si cualquier subgrupo no cumple los requerimientos del párrafo 6.6.1, la entidad discontinuará la contabilidad de coberturas de forma prospectiva para la totalidad de la relación de cobertura. Una entidad también aplicará los requerimientos de los párrafos 6.5.8 y 6.5.11 para contabilizar la ineficacia relacionada con la relación de cobertura en su totalidad.

Designación de los componentes del riesgo

[Referencia: párrafos FC6.649 a FC6.660, Fundamentos de las Conclusiones]

6.9.11 Una tasa de referencia alternativa designada como un componente del riesgo especificado de forma no contractual que no es identificable por separado (véanse los párrafos 6.3.7(a) y B6.3.8) en la fecha en que es designado, se considerará que ha cumplido ese requerimiento en esa fecha, si y solo si, la entidad espera

razonablemente que la tasa de referencia alternativa será identificable por separado dentro de los 24 meses. El periodo de 24 meses se aplica a cada tasa de referencia alternativa por separado y comienza desde la fecha en que la entidad designa la tasa de referencia alternativa como un componente del riesgo especificado de forma no contractual por primera vez (es decir, el periodo de 24 meses se aplica tasa por tasa).

6.9.12 Si posteriormente, una entidad espera razonablemente que la tasa de referencia alternativa no será identificable por separado dentro de los 24 meses desde la fecha en que fue designada como un componente del riesgo especificado de forma no contractual, la entidad dejará de aplicar el requerimiento del párrafo 6.9.11 y discontinuará la contabilidad de coberturas de forma prospectiva desde la fecha de esa nueva evaluación para todas las relaciones de cobertura en las que la tasa de referencia alternativa se designó como un componente del riesgo especificado de forma no contractual.

6.9.13 Además de las relaciones de cobertura especificadas en el párrafo 6.9.1, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 6.9.11 y 6.9.12 a las relaciones de cobertura nuevas en las que se designa una tasa de referencia alternativa como el componente del riesgo especificado de forma no contractual (véanse los párrafos 6.3.7(a) y B6.3.8) cuando, debido a la reforma de la tasa de interés de referencia, ese componente no sea identificable por separado en la fecha en que es designado.

Capítulo 7 Fecha de vigencia y transición

7.1 Fecha de vigencia

[Referencia: párrafos FC7.1 a FC7.9T, Fundamentos de las Conclusiones]

7.1.1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma anticipada, debe revelar este hecho y aplicar todos sus requerimientos al mismo tiempo (véanse, no obstante, también los párrafos 7.1.2, 7.2.21 y 7.3.2). Aplicará también, al mismo tiempo, las modificaciones del Apéndice C.

7.1.2 Sin perjuicio de los requerimientos del párrafo 7.1.1, para periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2018, una entidad puede optar por aplicar de forma anticipada solo los requerimientos de presentación de las ganancias y pérdidas por pasivos financieros designados al valor razonable con cambios en resultados de los párrafos 5.7.1(c), 5.7.7 a 5.7.9, 7.2.14 y B5.7.5 a B5.7.20 sin aplicar el resto de requerimientos de esta Norma. Si una entidad opta por aplicar solo esos párrafos, revelará ese hecho y proporcionará, sobre una base de negocio en marcha, la información a revelar relacionada establecida en los párrafos 10 y 11 de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* [modificada por la NIIF 9 (2010)]. (Véanse también los párrafos 7.2.2 y 7.2.15.) **[Referencia: párrafos FC7.35 a FC7.40, Fundamentos de las Conclusiones]**

7.1.3 El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010–2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó los párrafos 4.2.1 y 5.7.5 como una modificación consiguiente derivada de la modificación de la NIIF 3. Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las combinaciones de negocios para las cuales se aplique la modificación a la NIIF 3. **[Referencia: párrafo FC434D, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 3]**

7.1.4 La NIIF 15, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 y C42 y eliminó el párrafo C16 y su encabezamiento correspondiente. Se añadieron los párrafos 5.1.3 y 5.7.1A y una definición al Apéndice A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

7.1.5 La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 y B5.5.46. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

7.1.6 La NIIF 17, emitida en mayo de 2017, modificó los párrafos 2.1, B2.1, B2.4, B2.5 y B4.1.30 y añadió el párrafo 3.3.5. *Modificaciones a la NIIF 17*, emitida en junio de 2020, modificó adicionalmente el párrafo 2,1 y añadió los párrafos 7.2.36 a 7.2.42. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 17.

7.1.7 *Características de Cancelación Anticipada con Compensación Negativa* (Modificaciones a la NIIF 9), emitida en octubre de 2017, añadió los párrafos 7.2.29 a 7.2.34 y B4.1.12A y modificó los párrafos B4.1.11(b) y B4.1.12(b). Una entidad aplicará estas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

[Referencia: párrafos FC4.243 a FC4.245, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

7.1.8 Reforma de la Tasa de Interés de Referencia, que modificó las NIIF 9, NIC 39 y NIIF 7, emitida en septiembre de 2019, añadió la Sección 6.8 y modificó el párrafo 7.2.26. Una entidad aplicará estas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. **[Referencia: párrafos FC6.580 a FC6.583, Fundamentos de las Conclusiones]** Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

[Referencia: párrafo FC6.600, Fundamentos de las Conclusiones]

7.1.9 *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, 2018-2020*, emitida en mayo de 2020, añadió los párrafos 7.2.35 y B3.3.6A y modificó el párrafo B3.3.6. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

[Referencia: párrafos FC7.86 a FC7.91, Fundamentos de las Conclusiones]

7.1.10 *Reforma de la Tasa de Interés de Referencia—Fase 2*, que modificó las NIIF 9, NIC 39, NIIF 7, NIIF 4 y NIIF 16, emitida en agosto de 2020 añadió los párrafos 5.4.5 a 5.4.9, 6.8.13, la Sección 6.9 y los párrafos 7.2.43 a 7.2.46. Una entidad aplicará estas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones para un periodo anterior, revelará este hecho.

[Referencia: párrafos FC7.86 a FC7.91, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2 Transición

7.2.1 Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, excepto por lo especificado en los párrafos 7.2.4 a 7.2.26 y 7.2.28. Esta Norma no deberá aplicarse a partidas que estén dadas ya de baja en cuentas en la fecha de la aplicación inicial.

7.2.2 A efectos de las disposiciones de transición de los párrafos 7.2.1, 7.2.3 a 7.2.28 y 7.3.2, la fecha de la aplicación inicial es la fecha en que una entidad aplica por primera vez los requerimientos de esta Norma y debe ser el comienzo de un periodo de presentación después de la emisión de esta Norma. En función del enfoque elegido por la entidad para aplicar la NIIF 9, la transición puede involucrar una o varias fechas de aplicación inicial para los distintos requerimientos.

[Referencia: párrafo FC7.22, Fundamentos de las Conclusiones]

Transición para la clasificación y medición (Capítulos 4 y 5)

[Referencia: párrafos FC7.10 a FC7.34M y FC7.53 a FC7.71, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.3 En la fecha de la aplicación inicial, una entidad evaluará si un activo financiero cumple la condición de los párrafos 4.1.2(a) o 4.1.2A(a) sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha. La clasificación resultante deberá aplicarse retroactivamente independientemente del modelo de negocio de la entidad en los periodos de presentación anteriores.

[Referencia: párrafos B7.2.1 y FC7.18, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.4 Si, en la fecha de aplicación inicial, es impracticable (como se define en la NIC 8) para una entidad evaluar un elemento de valor temporal del dinero modificado de acuerdo con los párrafos B4.1.9B a B4.1.9D sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta los requerimientos relacionados con el elemento de valor temporal del dinero modificado de los párrafos B4.1.9B a B4.1.9D. (Véase también el párrafo 42R de la NIIF 7.) **[Referencia: párrafos FC7.53 a FC7.56, Fundamentos de las Conclusiones]**

7.2.5 Si, en la fecha de aplicación inicial, es impracticable (como se define en la NIC 8) para una entidad evaluar si el valor razonable de una característica de pago anticipado no era significativa de acuerdo con el párrafo B4.1.12(c) sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero, una entidad evaluará las características de los flujos de efectivo contractuales de ese activo financiero sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en el momento del reconocimiento inicial del activo financiero sin tener en cuenta la excepción para las características de pago anticipado del párrafo B4.1.12. (Véase también el párrafo 42S de la NIIF 7.) **[Referencia: párrafos FC7.53 a FC7.56, Fundamentos de las Conclusiones]**

7.2.6 Si una entidad mide un contrato híbrido a valor razonable de acuerdo con los párrafos 4.1.2A, 4.1.4 o 4.1.5, pero el valor razonable del contrato híbrido no se ha medido en periodos de presentación comparativos, el valor razonable del contrato híbrido en dichos periodos será la suma de los valores razonables de los componentes (es decir el anfitrión que no es un derivado y el derivado implícito) al final de cada periodo de presentación comparativo si la entidad reexpresa periodos anteriores (véase el párrafo 7.2.15).

[Referencia: párrafos FC7.16 y FC7.17, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.7 Si una entidad ha aplicado el párrafo 7.2.6, entonces, en la fecha de aplicación inicial, la entidad reconocerá las diferencias entre el valor razonable del contrato híbrido completo en la fecha de aplicación inicial y la suma de los valores razonables de los componentes del contrato híbrido en la fecha de aplicación inicial en el saldo de ganancias acumuladas inicial (u otro componente de patrimonio, según proceda) del periodo de presentación que incluye la fecha de aplicación inicial.

7.2.8 En la fecha de la aplicación inicial, una entidad puede designar:

(a) un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo el párrafo 4.1.5; o

(b) una inversión en un instrumento de patrimonio como al valor razonable con cambios en otro resultado integral, de acuerdo con el párrafo 5.7.5.

Esta designación deberá realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de la aplicación inicial. Esa clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva.

[Referencia:

párrafo B7.2.1

párrafo FC7.19, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.9 En la fecha de la aplicación inicial, una entidad:

(a) Revocará su designación anterior de un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si ese activo financiero no cumple la condición del párrafo 4.1.5.

(b) Podrá revocar su designación anterior de un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si ese activo financiero cumple la condición del párrafo 4.1.5.

Esta revocación deberá realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de la aplicación inicial. Esa clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva. **[Referencia: párrafo FC7.19, Fundamentos de las Conclusiones]**

7.2.10 En la fecha de la aplicación inicial, una entidad:

(a) Podrá designar un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo el párrafo 4.2.2(a).

(b) Revocará su designación anterior de un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esta designación se realizó en el momento del reconocimiento inicial de acuerdo con la condición actual del párrafo 4.2.2(a) y esta designación no satisface esa condición en la fecha de la aplicación inicial.

(c) Revocará su designación anterior de un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esta designación se realizó en el momento del reconocimiento inicial de acuerdo con la condición actual del párrafo 4.2.2(a) y esta designación satisface esa condición en la fecha de la aplicación inicial.

Esta designación y revocación deberá realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de la aplicación inicial. Esa clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva.

[Referencia: párrafo FC7.19, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.11 Si es impracticable (como se define en la NIC 8) para una entidad aplicar de forma retroactiva el método del interés efectivo, la entidad tratará:

(a) el valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero al final de cada periodo comparativo presentado como el valor en libros bruto de ese activo financiero o el costo amortizado de ese pasivo financiero si la entidad reexpresa periodos anteriores; y

(b) el valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero en la fecha de aplicación inicial como el nuevo valor en libros bruto de ese activo financiero o el nuevo costo amortizado de ese pasivo financiero en la fecha de aplicación inicial de esta Norma.

7.2.12 Si una entidad contabilizó con anterioridad una inversión en un instrumento de patrimonio que no tiene un precio cotizado en un mercado activo para un instrumento idéntico (es decir, un dato de entrada de Nivel 1)

 © IFRS Foundation

(o para un activo derivado que está vinculado y debe ser liquidado mediante la entrega de este instrumento de patrimonio) al costo de acuerdo con la NIC 39, medirá ese instrumento al valor razonable en la fecha de la aplicación inicial. Cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el valor razonable deberá reconocerse en las ganancias acumuladas iniciales (u otro componente de patrimonio, según proceda) del periodo de presentación que incluya la fecha de la aplicación inicial.

[Referencia: párrafo FC7.15, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.13 Si una entidad contabilizaba anteriormente un pasivo derivado vinculado a un instrumento de patrimonio que no tiene un precio cotizado en un mercado activo para un instrumento idéntico (es decir, un dato de entrada de Nivel 1) y que debe liquidarse mediante la entrega de éste al costo de acuerdo con la NIC 39, medirá ese pasivo derivado al valor razonable en la fecha de la aplicación inicial. Cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el valor razonable deberá reconocerse en las ganancias acumuladas iniciales del periodo de presentación que incluya la fecha de la aplicación inicial.

[Referencia: párrafos FC7.15 y FC7.29(c), Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.14 En la fecha del reconocimiento inicial, una entidad determinará si el tratamiento del párrafo 5.7.7 pudiera crear o aumentar una asimetría contable en el resultado del periodo sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en la fecha de la aplicación inicial. Esta Norma deberá aplicarse retroactivamente sobre la base de esa determinación.

[Referencia: párrafo FC7.29(b), Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.14A En la fecha de aplicación inicial, se permite que una entidad realice la designación del párrafo 2.5 para contratos que ya existen en esa fecha pero solo si designa todos los contratos similares. El cambio en los activos netos procedente de estas designaciones se reconocerá como ganancias acumuladas en la fecha de aplicación inicial.

[Referencia: párrafos FCZ2.36 a FCZ2.38, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.15 A pesar del requerimiento del párrafo 7.2.1, una entidad que adopte los requerimientos de clasificación y medición de esta Norma (que incluye los requerimientos relacionados con la medición del costo amortizado para activos financieros y deterioro de valor de las Secciones 5.4 y 5.5) proporcionará la información a revelar establecida en los párrafos 42L a 42O de la NIIF 7, pero no necesitará reexpresar periodos anteriores. La entidad puede reexpresar periodos anteriores si, y solo si, le es posible hacerlo sin el uso de retrospectiva. Si una entidad no reexpresa los periodos anteriores, reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del periodo de presentación anual, que será el que incluya la fecha de aplicación inicial, en las ganancias acumuladas iniciales (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de la aplicación inicial. Sin embargo, si una entidad reexpresa periodos anteriores, los estados financieros reexpresados deben reflejar todos los requerimientos de esta Norma. Si el enfoque elegido por una entidad para aplicar la NIIF 9 da lugar a más de una fecha de aplicación inicial para los distintos requerimientos, este párrafo se aplicará a cada fecha de aplicación inicial (véase el párrafo 7.2.2). Este sería el caso, por ejemplo, si una entidad opta por aplicar de forma anticipada solo los requerimientos de presentación de las ganancias y pérdidas sobre pasivos financieros designados como a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 7.1.2 antes de aplicar los otros requerimientos de esta Norma.

[Referencia: párrafos FC7.34A a FC7.34M y FC7.63 a FC7.68, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.16 Si una entidad prepara información financiera intermedia de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* no necesita aplicar los requerimientos de esta Norma para periodos intermedios anteriores a la fecha de la aplicación inicial si ello fuera impracticable (como se define en la NIC 8).

Deterioro de valor (Sección 5.5)

[Referencia: párrafos B7.2.2 a B7.2.4]

7.2.17 Una entidad aplicará los requerimientos de deterioro de valor de la Sección 5.5 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 sujeta a los párrafos 7.2.15 y 7.2.18 a 7.2.20.

7.2.18 En la fecha de aplicación inicial, una entidad utilizará la información razonable y sustentable que esté disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado para determinar el riesgo crediticio en la fecha en que un instrumento financiero se reconoció inicialmente (o para compromisos de préstamos y contratos de garantía financiera en la fecha en que la entidad pasa a ser una parte del compromiso irrevocable de acuerdo con el párrafo 5.5.6) y lo comparará con el riesgo crediticio en la fecha de aplicación inicial de esta Norma.

7.2.19 Al determinar si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial, una entidad puede aplicar:

(a) los requerimientos de los párrafos 5.5.10 y B5.5.22 a B5.5.24; y

(b) la presunción refutable del párrafo 5.5.11 para pagos contractuales que tengan más de 30 días de mora si una entidad va aplicar los requerimientos de deterioro de valor identificando los incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial para esos instrumentos financieros sobre la base de la información sobre morosidad.

7.2.20 Si, en la fecha de aplicación inicial, la determinación de si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial requiriera un esfuerzo o costo desproporcionado, una entidad reconocerá una corrección de valor por pérdidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo en cada fecha de presentación hasta que el instrumento financiero se dé de baja en cuentas [a menos que el instrumento financiero sea de riesgo crediticio bajo en la fecha de presentación, en cuyo caso se aplicará el párrafo 7.2.19(a)].

Transición para la contabilidad de coberturas (Capítulo 6)

[Referencia: párrafos FC7.41 a FC7.52, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.21 Cuando una entidad aplica por primera vez esta Norma, puede elegir, como su política contable, continuar aplicando los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIC 39 en lugar de los requerimientos del Capítulo 6 de esta Norma. Una entidad aplicará esa política a todas sus relaciones de cobertura. Una entidad que elige esa política también aplicará la CINIIF 16 *Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero* sin las modificaciones que ajustan esa Interpretación a los requerimientos del Capítulo 6 de esta Norma.

7.2.22 Excepto por lo mencionado en el párrafo 7.2.26, una entidad aplicará los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma de forma prospectiva.

7.2.23 Para aplicar la contabilidad de coberturas desde la fecha de aplicación inicial de los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma, todos los criterios requeridos deben cumplirse en esa fecha.

7.2.24 Las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con la NIC 39, que también cumplen los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con los criterios de esta Norma (véase el párrafo 6.4.1) después de tener en cuenta cualquier nuevo reequilibrio de la relación de cobertura en el momento de la transición [véase el párrafo 7.2.25(b)], se considerarán como continuación de las relaciones de cobertura.[E22]

E22 [IFRIC® *Update*—enero de 2016, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros*—Cuestiones de transición relacionadas con la cobertura»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de guías con respecto a dos cuestiones pertenecientes a la designación de la cobertura y la contabilidad de coberturas en situaciones en las que una entidad realiza la transición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

Más concretamente, se solicitó al Comité de Interpretaciones que considerara:

a. si una entidad puede tratar una relación de coberturas como una relación de cobertura continuada en la transición de la NIC 39 a la NIIF 9 si la entidad cambia la partida cubierta en una relación de cobertura de la partida no financiera en su totalidad (como permite la NIC 39) a un componente de la partida no financiera (como permite la NIIF 9) para alinear la cobertura con el objetivo de gestión del riesgo (Cuestión 1); y

b. si una entidad puede continuar con su designación de cobertura original de la partida no financiera en su totalidad en la transición a la NIIF 9 cuando el objetivo de gestión del riesgo de la entidad es cubrir solo un componente de la partida no financiera (Cuestión 2).

En relación a la Cuestión 1 el Comité de Interpretaciones destacó que cuando una entidad cambia la partida cubierta en una relación de cobertura de la partida no financiera en su totalidad a un componente de la partida no financiera en la transición a la NIIF 9, se requiere que lo haga de forma prospectiva como describe el párrafo 7.2.22 de la NIIF 9. El Comité de Interpretaciones también destacó que el cambio de la partida cubierta mientras continúa la relación de cobertura original equivaldría a la aplicación retroactiva de los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9, lo que está prohibido excepto en las circunstancias limitadas descritas en el párrafo 7.2.26 de la NIIF 9. El Comité de Interpretaciones observó que en el ejemplo presentado en la Cuestión 1 las excepciones del párrafo 7.2.26 no se aplican y, por ello, la relación de cobertura original no podría tratarse como una relación de cobertura continuada en la transición a la NIIF 9.

En relación a la Cuestión 2, el Comité de Interpretaciones observó que:

a. los párrafos FC6.97, FC6.98 y FC6.100 de la NIIF 9 apoyan el uso de las designaciones de cobertura que no son copias exactas de la gestión de riesgo real (“cobertura sustituta”) en la

 © IFRS Foundation

medida en que reflejan la gestión del riesgo en que se relacionan con el mismo tipo de riesgo que está siendo gestionado y el mismo tipo de instrumentos que están siendo usados para ese propósito; y

b. el uso de coberturas sustitutas en casos en los que refleja la gestión del riesgo de la entidad (que es, donde se relaciona con el mismo tipo de riesgo que está siendo gestionado y el mismo tipo de instrumentos que están siendo usados para ese propósito) no parecía estar restringido a situaciones en las que la NIIF 9 había prohibido que una entidad designase partidas cubiertas de acuerdo con su gestión del riesgo real.

Como consecuencia, el Comité de Interpretaciones destacó que las designaciones de cobertura de una partida no financiera en su totalidad podría continuar en la transición a la NIIF 9 en la medida en que cumplen los criterios de idoneidad de la NIIF 9.

A la luz de los requerimientos de las NIIF, el Comité de Interpretaciones determinó que no eran necesarias ni una Interpretación ni una modificación. Por consiguiente el Comité de Interpretaciones decidió no añadir estos temas a su agenda.]

7.2.25 En el momento de la aplicación inicial de los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma, una entidad:

(a) puede comenzar a aplicar dichos requerimientos desde el mismo momento en que cese de utilizar los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIC 39; y

(b) considerará la razón de cobertura de acuerdo con la NIC 39 como el punto de partida para reequilibrar la razón de cobertura de una relación de cobertura que continúa, si procede. Cualquier ganancia o pérdida de este reequilibrio se reconocerá en el resultado del periodo.

7.2.26 Como una excepción a la aplicación prospectiva de los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma, una entidad:

(a) aplicará la contabilidad para el valor temporal de las opciones de acuerdo con el párrafo 6.5.15 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 39, solo si el cambio en el valor intrínseco de una opción fue designado como instrumento de cobertura en una relación de cobertura. Esta aplicación retroactiva se aplica solo a las relaciones de cobertura que existían al comienzo del primer periodo comparativo o que fueron designadas a partir de entonces.

(b) puede aplicar la contabilidad para el elemento a término de contratos a término de acuerdo con el párrafo 6.5.16 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 39, solo si fue designado el cambio en el valor al contado de un contrato a término como un instrumento de cobertura en una relación de cobertura. Esta aplicación retroactiva se aplica solo a las relaciones de cobertura que existían al comienzo del primer periodo comparativo o que fueron designadas a partir de entonces. Además, si una entidad opta por la aplicación retroactiva de esta contabilización, se aplicará a todas las relaciones de cobertura que cumplan los requisitos para esta opción (es decir, en el momento de la transición esta opción no está disponible sobre la base de relación de cobertura por relación de cobertura) La contabilización de los diferenciales de la base de la tasa de cambio de la moneda extranjera (véase el párrafo 6.5.16) puede aplicarse de forma retrospectiva para las relaciones de cobertura que existían al comienzo del primer periodo comparativo o que fueron designadas a partir de entonces

(c) aplicará de forma retroactiva el requerimiento del párrafo 6.5.6 de que no existe expiración o resolución del instrumento de cobertura si:

(i) como consecuencia de leyes o regulaciones existentes, o por la introducción de leyes o regulaciones, las partes del instrumento de cobertura acuerdan que una o más partes compensadoras sustituyan a su contraparte original, de forma que pasen a ser la nueva contraparte de cada una de las partes; y

(ii) otros cambios, si los hubiera, en el instrumento de cobertura se limitan a los que sean necesarios para efectuar esta sustitución de la contraparte.

(d) aplicará los requerimientos de la Sección 6.8 de forma retroactiva. Esta aplicación retroactiva se aplica solo a las relaciones de cobertura que existían al comienzo del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplica por primera vez dichos requerimientos o se asignaron posteriormente, y al importe acumulado en la reserva de flujos de efectivo cubiertos que existían al comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez esos requerimientos. **[Referencia: párrafos FC6.601 a FC6.603, Fundamentos de las Conclusiones]**

Entidades que han aplicado la NIIF 9 (2009), la NIIF 9 (2010) o la NIIF 9 (2013) de forma anticipada

7.2.27 Una entidad aplicará los requerimientos de transición de los párrafos 7.2.1 a 7.2.26 en la fecha correspondiente de aplicación inicial. Una entidad aplicará cada una de las disposiciones de transición de los párrafos 7.2.3 a 7.2.14 y 7.2.17 a 7.2.26 solo una vez (es decir, si una entidad opta por un enfoque de aplicación de la NIIF 9 que involucra varias fechas de aplicación inicial, no puede aplicar ninguna de dichas disposiciones otra vez si ya fueron aplicadas en una fecha anterior). (Véanse los párrafos 7.2.2 y 7.3.2.)

7.2.28 Una entidad que aplicó la NIIF 9 (2009), la NIIF 9 (2010) o la NIIF 9 (2013) y aplica esta Norma posteriormente:

(a) revocará su designación anterior de un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación se realizó previamente de acuerdo con la condición actual del párrafo 4.1.5, pero esa condición ha dejado de satisfacerse como resultado de la aplicación de esta Norma;

(b) puede designar un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación no habría satisfecho anteriormente la condición del párrafo 4.1.5, pero dicha condición se cumple actualmente como resultado de la aplicación de esta Norma;

(c) revocará su designación anterior de un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación se realizó previamente de acuerdo con la condición del párrafo 4.2.2(a), pero esa condición ha dejado de satisfacerse como resultado de la aplicación de esta Norma; y

(d) puede designar un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación no habría satisfecho anteriormente la condición del párrafo 4.2.2(a), pero dicha condición se cumple actualmente como resultado de la aplicación de esta Norma.

Esta designación y revocación deberá realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de la aplicación inicial de esta Norma. Esa clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva.

[Referencia: párrafos FC7.57 a FC7.62, Fundamentos de las Conclusiones]

Transición para *Características de Cancelación Anticipada con Compensación Negativa*

[Referencia: párrafos FC4.246 a FC4.251, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.29 Una entidad aplicará *Características de Cancelación Anticipada con Compensación Negativa* (Modificaciones a la NIIF 9) de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 excepto por lo especificado en los párrafos 7.2.30 a 7.2.34.

7.2.30 Una entidad que aplique por primera vez estas modificaciones al mismo tiempo que esta Norma utilizará los párrafos 7.2.1 a 7.2.28 en lugar de los párrafos 7.2.31 a 7.2.34.

7.2.31 Una entidad que aplique por primera vez estas modificaciones después de utilizar por primera vez esta Norma usará los párrafos 7.2.32 a 7.2.34. La entidad aplicará también los otros requerimientos de transición de esta Norma necesarios para utilizar estos requerimientos. A ese efecto, la referencia a la fecha de aplicación inicial se interpretará como que se refiere al comienzo del periodo sobre el que se informa en el cual una entidad utilice primero estas modificaciones (fecha de aplicación inicial de estas modificaciones).

7.2.32 Opción de designar un activo financiero o pasivo financiero al valor razonable con cambios en resultados, Entidades:

(a) revocará su designación anterior de un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación se realizó previamente de acuerdo con la condición actual del párrafo 4.1.5, pero esa condición ha dejado de satisfacerse como resultado de la aplicación de estas modificaciones;

(b) puede designar un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación no habría satisfecho anteriormente la condición del párrafo 4.1.5, pero dicha condición se cumple actualmente como resultado de la aplicación de estas modificaciones;

(c) revocará su designación anterior de un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación se realizó previamente de acuerdo con la condición del párrafo 4.2.2(a), pero esa condición ha dejado de satisfacerse como resultado de la aplicación de estas modificaciones; y

 © IFRS Foundation

(d) puede designar un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación no habría satisfecho anteriormente la condición del párrafo 4.2.2, pero dicha condición se cumple actualmente como resultado de la aplicación de estas modificaciones.

Esta designación y revocación deberá realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de la aplicación inicial de estas modificaciones. Esa clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva.

7.2.33 No se requiere que una entidad reexprese periodos anteriores para reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad puede reexpresar periodos anteriores si, y solo si, es posible sin el uso del razonamiento en retrospectiva y los estados financieros reexpresados reflejan todos los requerimientos de esta Norma. Si una entidad no reexpresa los periodos anteriores, reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del periodo de presentación anual, que será el que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en las ganancias acumuladas iniciales (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de la aplicación de estas modificaciones.

7.2.34 En el periodo sobre el que se informa que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones, la entidad revelará la siguiente información a esa fecha de aplicación inicial para cada clase de activos financieros y pasivos financieros que se vieron afectados por estas modificaciones:

(a) la categoría de medición anterior y el importe en libros determinado inmediatamente antes de la aplicación de estas modificaciones;

(b) la categoría de medición nueva y el importe en libros determinado después de la aplicación de estas modificaciones;

(c) el importe en libros de los activos financieros y pasivos financieros en el estado de situación financiera que fueron anteriormente designados como medidos a valor razonable con cambios en resultados, pero que han dejado de designarse de esa forma; y

(d) las razones para cualquier designación o eliminación de la designación de activos financieros o pasivos financieros como medidos al valor razonable con cambios en resultados.

Transición para las Mejoras Anuales a las Normas NIIF

7.2.35 Una entidad aplicará *Mejoras Anuales a las Normas NIIF 2018–2020* a los pasivos financieros que se modifiquen o intercambien a partir del comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el que la entidad aplique la modificación por primera vez.

[Referencia: párrafo FC3.35, Fundamentos de las Conclusiones]

Transición para la NIIF 17, modificada en junio de 2020

7.2.36 Una entidad aplicará las modificaciones a la NIIF 9 realizadas por la NIIF 17 modificada en junio de 2020 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8, excepto por lo especificado en los párrafos 7.2.37 a 7.2.42.

7.2.37 Una entidad que aplique por primera vez la NIIF 17 modificada en junio de 2020 al mismo tiempo que esta Norma, utilizará los párrafos 7.2.1 a 7.2.28 en lugar de los párrafos 7.2.38 a 7.2.42.

7.2.38 Una entidad que aplique por primera vez la NIIF 17 modificada en junio de 2020 después de utilizar por primera vez esta Norma usará los párrafos 7.2.39–7.2.42. La entidad aplicará también los otros requerimientos de transición de esta Norma necesarios para utilizar estos requerimientos. A ese efecto, la referencia a la fecha de aplicación inicial se interpretará como que se refiere al comienzo del periodo sobre el que se informa en el cual una entidad utilice primero estas modificaciones (fecha de aplicación inicial de estas modificaciones).

7.2.39 Con respecto a la designación de un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados, una entidad:

(a) revocará su designación anterior de un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación se realizó previamente de acuerdo con la condición actual del párrafo 4.2.2(a), pero esa condición ha dejado de satisfacerse como resultado de la aplicación de estas modificaciones; y

(b) puede designar un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados si esa designación no habría satisfecho anteriormente la condición del párrafo 4.2.2(a), pero dicha condición se cumple actualmente como resultado de la aplicación de estas modificaciones.

Esta designación y revocación deberá realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de la aplicación inicial de estas modificaciones. Esa clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva.

7.2.40 No se requiere que una entidad reexprese periodos anteriores para reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad puede reexpresar periodos anteriores solo si es posible hacerlo sin el uso del razonamiento en retrospectiva. Si una entidad reexpresa periodos anteriores, los estados financieros reexpresados deben reflejar todos los requerimientos de esta Norma para los activos financieros afectados. Si una entidad no reexpresa los periodos anteriores, reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del periodo de presentación anual, que será el que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en las ganancias acumuladas iniciales (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de la aplicación de estas modificaciones.

7.2.41 En el periodo sobre el que se informa que incluye la fecha de la aplicación inicial de estas modificaciones, no se requiere que una entidad presente la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8.

7.2.42 En el periodo sobre el que se informa que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones, la entidad revelará la siguiente información a esa fecha de aplicación inicial para cada clase de activos financieros y pasivos financieros que se vieron afectados por estas modificaciones:

(a) la clasificación anterior, incluyendo la categoría de medición anterior, cuando proceda, y el importe en libros determinado inmediatamente antes de la aplicación de estas modificaciones;

(b) la categoría de medición nueva y el importe en libros determinado después de la aplicación de estas modificaciones;

(c) el importe en libros de los pasivos financieros en el estado de situación financiera que fueron anteriormente designados como medidos a valor razonable con cambios en resultados, pero que han dejado de designarse de esa forma; y

(d) las razones para cualquier designación o eliminación de la designación de pasivos financieros como medidos al valor razonable con cambios en resultados.

Transición para la *Reforma de la Tasa de Interés de Referencia—Fase 2*

[Referencia: párrafos FC7.92 a FC7.99, Fundamentos de las Conclusiones]

7.2.43 Una entidad aplicará la *Reforma de la Tasa de Interés de Referencia—Fase 2* de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, excepto por lo que se especifica en los párrafos 7.2.44 a 7.2.46.

7.2.44 Una entidad designará una nueva relación de cobertura (por ejemplo, como describe el párrafo 6.9.13) solo de forma prospectiva (es decir, se prohíbe que una entidad designe una nueva relación de contabilidad de coberturas en periodos anteriores). Sin embargo, una entidad reanudará una relación de cobertura discontinuada si, y solo si, se cumplen estas condiciones:

(a) la entidad había discontinuado esa relación de cobertura únicamente debido a cambios requeridos por la reforma de la tasa de interés de referencia, y no se habría exigido que la entidad discontinuase esa relación de cobertura si estas modificaciones hubieran sido aplicadas en ese momento; y

(b) al comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez estas modificaciones (fecha de la aplicación inicial de estas modificaciones), esa relación de cobertura discontinuada cumple los criterios requeridos para la contabilidad de coberturas (después de tener en cuenta estas modificaciones).

7.2.45 Si, al aplicar el párrafo 7.2.44, una entidad reanuda una relación de cobertura discontinuada, la entidad interpretará las referencias de los párrafos 6.9.11 y 6.9.12 en la fecha en que la tasa de referencia alternativa se designa como componente del riesgo especificado de forma no contractual por primera vez, como que se refieren a la fecha de la aplicación inicial de estas modificaciones (es decir, el periodo de 24 meses para esa tasa de referencia alternativa designada como componente del riesgo especificado de forma no contractual comienza desde la fecha de la aplicación inicial de estas modificaciones).

7.2.46 No se requiere que una entidad reexprese periodos anteriores para reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad puede reexpresar periodos anteriores si, y solo si, le es posible hacerlo sin el uso del razonamiento en retrospectiva. Si una entidad no reexpresa los periodos anteriores, reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del periodo anual sobre el que se informa, que será el que incluye la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en las

 © IFRS Foundation

ganancias acumuladas iniciales (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de la aplicación de estas modificaciones.

7.3 Derogación de la CINIIF 9, la NIIF 9 (2009), la NIIF 9 (2010) y NIIF 9 (2013)

7.3.1 Esta NIIF deroga la CINIIF 9 *Nueva Evaluación de Derivados Implícitos*. Los requerimientos añadidos a la NIIF 9 de octubre de 2010 incorporaban los requerimientos anteriormente establecidos por los párrafos 5 y 7 de la CINIIF 9. Como una modificación consiguiente, la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* adoptó los requerimientos anteriormente establecidos por el párrafo 8 de la CINIIF 9.

7.3.2 Esta Norma sustituye a la NIIF 9 de (2009), la NIIF 9 (2010) y la NIIF 9 (2013). Sin embargo, para los periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2018, una entidad puede optar por aplicar las versiones anteriores de la NIIF 9 en lugar de aplicar esta Norma, si, y solo si, la fecha correspondiente de la entidad de la aplicación inicial es anterior al 1 de febrero de 2015.

Apéndice A
Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

pérdidas crediticias esperadas de 12 meses

La parte de las **pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo** que representan las **pérdidas crediticias esperadas** que proceden de sucesos de incumplimiento sobre un instrumento financiero que están posiblemente dentro de los 12 meses después de la fecha de presentación.

[Referencia:

párrafos 5.5.5 y B5.5.43

párrafos FC5.195 a FC5.199, Fundamentos de las Conclusiones]

costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero

Importe al que fue medido en su reconocimiento inicial un activo financiero o un pasivo financiero, menos reembolsos del principal, más o menos, la amortización acumulada, utilizando el **método del interés efectivo**, de cualquier diferencia entre el importe inicial y el importe al vencimiento y, para activos financieros, ajustado por cualquier **corrección de valor por pérdidas**.

[Referencia: párrafo 5.4.1]

activos del contrato

Los derechos que la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* especifica que se contabilicen de acuerdo con esta Norma a efectos del reconocimiento y medición de las ganancias o pérdidas por deterioro de valor.

[Referencia:

párrafos 107 y 113(b), NIIF 15

párrafo 5.5.15

párrafos FC5.118(c) y FC5.134, Fundamentos de las Conclusiones]

activo financiero con deterioro crediticio

Un activo financiero tiene deteriorado el crédito cuando han ocurrido uno o más sucesos que tienen un impacto perjudicial sobre los flujos de efectivo futuros estimados de ese activo financiero. Evidencias de que un activo financiero tiene deteriorado el crédito incluyen información observable sobre los sucesos siguientes:

(a) dificultades financieras significativas del emisor o del prestatario;

(b) una infracción del contrato, tal como un incumplimiento o un **suceso de mora**;

(c) el prestamista del prestatario por razones económicas o contractuales relacionadas con dificultades financieras del prestatario, le ha otorgado a éste concesiones o ventajas que no le habría facilitado en otras circunstancias;

(d) se está convirtiendo en probable que el prestatario entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera;

(e) la desaparición de un mercado activo para el activo financiero en cuestión, debido a dificultades financieras; o

(f) la compra o creación de un activo financiero con un descuento importante que refleja la **pérdida crediticia** incurrida.

Puede no ser posible identificar un suceso discreto único—en su lugar, el efecto combinado de varios sucesos puede haber causado que el activo financiero pase a tener deteriorado el crédito.

[Referencia: párrafos 5.4.1, 5.5.13 y B5.5.33]

pérdida crediticia

La diferencia entre todos los flujos de efectivo contractuales que se deben a una entidad de acuerdo con el contrato y todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir (es decir, todas las insuficiencias de efectivo) descontadas a la **tasa de interés efectiva** original (o a la **tasa de interés efectiva ajustada por el crédito** para **activos**

 © IFRS Foundation

financieros con deterioro crediticio comprados u originados). Una entidad estimará los flujos de efectivo considerando todos los términos contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, duración, opciones de compra y similares). durante la vida esperada de ese instrumento financiero. Los flujos de efectivo que se consideran incluirán los procedentes de la venta de garantías colaterales mantenidas u otras mejoras crediticias que son parte integrante de los términos contractuales. Se presume que la vida esperada de un instrumento financiero puede estimarse con fiabilidad. Sin embargo, en casos excepcionales en que no es posible estimar con fiabilidad la vida esperada de un instrumento financiero, la entidad utilizará el término contractual restante de dicho instrumento financiero.

[Referencia:

párrafos FC5.5.28 a FC5.5.35 y FC5.5.38 a FC5.5.48

párrafos FC5.82 a FC5.86, FC5.143 a FC5.153 y FC5.242 a FC5.275, Fundamentos de las Conclusiones]

tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia

La tasa que descuenta exactamente los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero al **costo amortizado de un activo financiero** que es un **activo financiero con deterioro crediticio comprado u originado**. Para calcular la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia, una entidad estimará los flujos de efectivo esperados teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, duración, opciones de compra y similares), y las **pérdidas crediticias esperadas**. El cálculo incluirá todas las comisiones y puntos básicos de interés, pagados o recibidos por las partes del contrato, que integren la tasa de interés efectiva (véanse los párrafos B5.4.1 a B5.4.3), los **costos de transacción** y cualquier otra prima o descuento. Se presume que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden ser estimados con fiabilidad. Sin embargo, en aquellos casos excepcionales en que los flujos de efectivo o la vida restante de un instrumento financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) no puedan ser estimados con fiabilidad, la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales a lo largo del periodo contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).

[Referencia:

párrafos 5.4.1(a), B5.4.6, B5.4.7 y B5.5.45

párrafos FC5.214, FC5.268 y FC5.271, Fundamentos de las Conclusiones]

baja en cuentas

La eliminación de un activo financiero o un pasivo financiero previamente reconocido en el estado de situación financiera de una entidad.

[Referencia: párrafos 3.2.3, 3.3.1 y B3.3.1]

derivado

Un instrumento financiero u otro contrato dentro del alcance de esta Norma que tiene las tres características siguientes:[E23]

(a) Su valor cambia en respuesta a los cambios en una tasa de interés especificada, en el precio de un instrumento financiero, en el de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio de la moneda extranjera, en un índice de precios o de tasas de interés, en una calificación o índice de carácter crediticio o en función de otra variable, que en el caso de no ser financiera no sea específica para una de las partes del contrato (a veces se denomina "subyacente" a esta variable).[E24]

(b) No requiere una inversión inicial neta, o solo obliga a realizar una inversión inferior a la que se requeriría para otros tipos de contratos, en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.

(c) Se liquidará en una fecha futura.

[Referencia:

párrafos BA.1 a BA.5

preguntas B.2 a B.10, Guía de Implementación]

E23 [IFRIC® Update, julio de 2007, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Transacciones de juego»

El CINIIF consideró una solicitud relacionada con la contabilización de apuestas recibidas por una institución de juego.

El CINIIF destacó que las definiciones de activos financieros y pasivos financieros de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, y las guías de aplicación del párrafo GA8 de la NIC 32. El CINIIF destacó que cuando una institución de juego toma una posición contra un cliente, la apuesta por resolver resultante es un instrumento financiero que es probable que cumpla la definición de un instrumento financiero derivado y debe contabilizarse según la NIC 39 [La definición de derivado de la NIIF 9 es la misma que la de la NIC 39].

En otras situaciones, una institución de juego no toma posiciones contra clientes, pero en su lugar proporciona servicios de gestión de la organización de juegos entre dos o más partes del juego. La institución de juego gana una comisión por estos servicios independientemente del resultado de la apuesta. El CINIIF destacó que esta comisión era probable que cumpla la definición de un ingreso de actividades ordinarias y se reconocería cuando las condiciones de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* se cumplan.

El CINIIF no consideró que hubiera amplia divergencia en la práctica en esta área y, por ello, decidió no tomar la cuestión en su agencia.]

E24 [IFRIC® *Update*, enero de 2007, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Definición de un derivado Indexación sobre la EBITDA propio o los ingresos de actividades ordinarias propios»

En julio de 2006, el CINIIF publicó una decisión de agenda provisional que explicaba por qué había decidido no emitir guías sobre si un contrato que está indexado a los ingresos de actividades ordinarias propios de una entidad o las ganancias propias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización (EBITDA, por sus siglas en inglés) es (o puede contener) un derivado. [La definición de un derivado en la NIIF 9 es la misma que en la NIC 39]

La decisión de agenda provisional abordaba dos cuestiones:

- **si la exclusión de la definición de un derivado de contratos vinculados a variables no financieras que son específicas de una parte del contrato se aplica solo a contratos de seguro**
- **si la EBITDA o los ingresos de actividades ordinarias son una variable financiera o no financiera.**

La decisión de agenda provisional concluyó que:

- **la exclusión de la definición de un derivado de contratos vinculados a variables no financieras que son específicas de una parte del contrato no está restringido a contratos de seguro, sobre la base del borrador actual de la norma; y**
- **aunque la NIC 39 no deja claro si los ingresos de actividades ordinarias o la EBITDA son una variable financiera o no financiera, la CINIIF no tendría en cuenta esta cuestión en su agenda porque no era probable alcanzar un consenso sobre una base oportuna.**

En la reunión de enero de 2007, la CINIIF decidió retirar la decisión de agenda provisional.

Habiendo reconsiderado la cuestión, el CINIIF destacó que no teniendo una acción que permitiera una diversidad significativa continuada en la práctica con respecto a la forma en que se determinaron las variables financieras o no financieras. Por consiguiente, el CINIIF indicó al personal técnico referir la cuestión al Consejo.

El CINIIF recomendó que el Consejo debería modificar la NIC 39 (posiblemente como parte del proceso de mejoras anuales) para limitar a los contratos de seguro la exclusión de la definición de un derivado de contratos vinculados a variables no financieras que son específicas de una parte del contrato.]

dividendos Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.

método del interés efectivo El método que se utiliza para el cálculo del **costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero** y para la distribución y reconocimiento de los ingresos por intereses o gastos por intereses en el resultado del periodo a los largo del periodo

 © IFRS Foundation

correspondiente.

[Referencia: párrafos 5.4.1 a 5.4.2 y B5.4.1]

tasa de interés efectivo

La tasa que descuenta exactamente los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero o pasivo financiero con respecto al **valor en libros bruto del activo financiero** o al **costo amortizado de un pasivo financiero**. Para calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará los flujos de efectivo esperados teniendo en cuenta todos los términos contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, duración, opciones de compra y similares), pero no tendrá en cuenta las **pérdidas crediticias esperadas**. El cálculo incluirá todas las comisiones y puntos básicos de interés, pagados o recibidos por las partes del contrato, que integren la tasa de interés efectiva (véanse los párrafos B5.4.1 a B5.4.3), los **costos de transacción** y cualquier otra prima o descuento. Se presume que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden ser estimados con fiabilidad. Sin embargo, en aquellos casos excepcionales en que los flujos de efectivo o la vida esperada de un instrumento financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) no puedan ser estimados con fiabilidad, la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales a lo largo del periodo contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).

[Referencia:

párrafos 5.4.1 a 5.4.2 y B5.4.1

párrafos FCZ5.65, FCZ5.71 y FC5.275, Fundamentos de las Conclusiones]

pérdidas crediticias esperadas

El promedio ponderado de las **pérdidas crediticias** con los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento como ponderadores.

[Referencia: párrafos 5.5.17 a 5.5.20 y B5.5.28 a B5.5.35]

contrato de garantía financiera

Un contrato que requiere que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago a su vencimiento, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda.[E25]

[Referencia: párrafos 2.1(e) y B2.5]

E25 [IFRIC® *Update*— septiembre de 2023, Decisión de Agenda, «NIIF 09 *Instrumentos Financieros*— Garantía sobre un Contrato de Derivados»

La Comisión recibió una consulta sobre si, al aplicar la NIIF 09, una entidad contabiliza una garantía emitida sobre un contrato de derivados como un contrato de garantía financiera o como un derivado.

La solicitud describía una garantía emitida sobre un contrato de derivados entre dos terceros. Dicha garantía reembolsaría al tenedor de la misma la pérdida real sufrida—hasta el importe de liquidación—en caso de incumplimiento de la otra parte. La determinación del importe de liquidación se basa en una valoración de los flujos de efectivo contractuales restantes del derivado inmediatamente antes del incumplimiento.

Conclusión

La evidencia reunida por el Comité indica que el tema descrito en la solicitud no está muy extendido y que, cuando surge, los importes implicados no son materiales o no tienen importancia relativa. Sobre la base de esta evidencia, el Comité concluyó que el tema descrito en la solicitud no tiene un efecto generalizado y no tiene (ni se espera que tenga) un efecto material o con importancia relativa sobre los afectados. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

pasivos financieros que se contabilicen al valor razonable con cambios en resultados

Un pasivo financiero que cumpla alguna de las siguientes condiciones.

(a) Cumple la definición de **mantenido para negociar**.

(b) Desde el momento del reconocimiento inicial, ha sido designado por la entidad para contabilizarlo al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 4.2.2 o 4.3.5.

(c) Se designa en el momento del reconocimiento inicial o con posterioridad como al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 6.7.1.

compromiso en firme Un acuerdo obligatorio para intercambiar una determinada cantidad de activos a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras prefijadas.

[Referencia: párrafos 6.3.1, 6.5.2(a) y 6.5.4]

transacción prevista Una transacción futura anticipada pero no comprometida.

[Referencia: párrafos 6.3.1 y 6.3.3]

importe en libros bruto de un activo financiero El **costo amortizado de un activo financiero**, antes del ajuste por cualquier **corrección de valor por pérdidas**.

[Referencia: preguntas B.24 a B.27, Guía de Implementación]

razón de cobertura La relación entre la cantidad de un instrumento de cobertura y la cantidad de una partida cubierta, en términos de su ponderación relativa.

[Referencia: párrafos 6.4.1(c)(iii), 6.5.5, B6.4.9 a B6.4.11 y B6.5.7 a B6.5.21]

mantenido para negociar Un activo financiero o pasivo financiero que:

(a) se compra o se incurre en él principalmente con el objetivo de venderlo o de volver a comprarlo en un futuro cercano;[E26]

(b) en su reconocimiento inicial es parte de una cartera de instrumentos financieros identificados, que se gestionan conjuntamente y para la cual existe evidencia de un patrón real reciente de obtención de beneficios a corto plazo; o

(c) es un **derivado** (excepto un derivado que sea un contrato de garantía financiera o haya sido designado como un instrumento de cobertura eficaz).

[Referencia:

párrafo B4.1.6

Guía de Implementación pregunta B.11]

E26 [IFRIC® *Update*, agosto de 2002, Decisión de Agenda, «Acciones propias que se mantienen con propósito de negociar»

El CINIIF consideró proporcionar guías sobre si debe realizarse una excepción a la SIC-16 *Capital en Acciones—Recompra de Instrumentos de Patrimonio Emitidos por la Empresa (Acciones propias en Cartera)* para acciones propias que se mantienen con propósito de negociar para permitir que se midan a valor razonable con cambios en el valor presentados en el estado del resultado. El CINIIF acordó no emitir una Interpretación porque la NIC 39 y la SIC-16 eran claras en que: (a) las acciones propias deben tratarse como una deducción del patrimonio en todas las circunstancias, (b) pueden no clasificarse como un activo que se mantiene para negociar; y (c) no se reconocen ganancias o pérdidas en el estado del resultado sobre estas acciones. [Estas cuestiones se consideraron como parte del proceso de mejora de la NIC 32. La SIC-16 fue sustituida por la NIC 32 (revisada en diciembre de 2003).]]

ganancia o pérdida por deterioro de valor Ganancias o pérdidas que se reconocen en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 5.5.8 y que surgen de aplicar los requerimientos de deterioro de valor de la Sección 5.5.

pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo Las **pérdidas crediticias esperadas** que proceden de todos los sucesos de incumplimiento posibles a lo largo de la vida esperada de un instrumento financiero.

[Referencia: párrafos 5.5.3, 5.5.4 y 5.5.13]

corrección de valor por pérdidas La corrección de valor por **pérdidas crediticias esperadas** en activos financieros medidos de acuerdo con el párrafo 4.1.2, cuentas por cobrar por arrendamientos y **activos del contrato**, el importe de deterioro de valor acumulado para los activos financieros medidos de acuerdo con el párrafo 4.1.2A y la provisión por pérdidas

 © IFRS Foundation

crediticias esperadas sobre compromisos de préstamo y **contratos de garantía financiera**.

[Referencia: párrafo 5.5.1]

ganancia o pérdida por modificación

El importe que surge de ajustar el **importe en libros bruto de un activo financiero** para reflejar los flujos de efectivo contractuales renegociados o modificados. La entidad recalculará el importe en libros bruto de un activo financiero como el valor presente de los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero modificado o renegociado que están descontados a la **tasa de interés efectiva** original del activo financiero (o tasa de **interés efectiva ajustada por calidad crediticia** para **activos financieros con deterioro crediticio comprados u originados**) o, cuando proceda, la **tasa de interés efectiva** revisada calculada de acuerdo con el párrafo 6.5.10. Al estimar los flujos de efectivo esperados de un activo financiero, una entidad considerará todos los términos contractuales del activo financiero (por ejemplo, pagos anticipados, opciones de compra y similares), pero no considerará las **pérdidas crediticias esperadas**, a menos que el activo financiero sea un **activo financiero con deterioro crediticio comprado u originado**, en cuyo caso una entidad considerará también las pérdidas crediticias esperadas que se consideraron al calcular la tasa de **interés efectiva ajustada por calidad crediticia**.

[Referencia: párrafo 5.4.3]

en mora

Un activo financiero está en mora cuando la contraparte ha dejado de efectuar un pago cuando contractualmente debía hacerlo.

[Referencia:

párrafos 5.5.11 y B5.5.19 a B5.5.21

párrafos FC5.190 a FC5.194, Fundamentos de las Conclusiones]

activos financieros comprados u originados, con deterioro crediticio

Activos financieros comprados u originados que tienen un **deterioro crediticio** en el momento del reconocimiento inicial.

[Referencia: párrafo 5.5.13]

fecha de reclasificación

El primer día del primer periodo sobre el que se informa que sigue al cambio del modelo de negocio que da lugar a que una entidad reclasifique los activos financieros.

[Referencia: párrafos 5.6.1 a 5.6.7 y B5.6.1 a B5.6.2]

compra o venta convencional

Una compra o venta de un activo financiero bajo un contrato cuyas condiciones requieren la entrega del activo durante un periodo que generalmente está regulado o surge de una convención establecida en el mercado correspondiente.

[Referencia:

párrafos 3.1.2, B3.1.3 y BA.4

pregunta D.2, Guía de Implementación]

costos de transacción

Costos incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión o disposición de un activo financiero o de un pasivo financiero (véase el párrafo B5.4.8). Un costo incremental es aquél en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido, emitido o dispuesto del instrumento financiero.

[Referencia:

párrafos B5.2.2, B5.4.4 y B5.4.8

pregunta E.1.1, Guía de Implementación]

Los siguientes términos se definen en el párrafo 11 de la NIC 32, Apéndice A de la NIIF 7, en el Apéndice A de la NIIF 13 o en el Apéndice A de la NIIF 15 y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en la NIC 32, la NIIF 7, la NIIF 13 o la NIIF 15:

(a) riesgo de crédito;[3] **[Referencia: Apéndice A (definición de riesgo crediticio), NIIF 7]**

[3] Este término (como se define en la NIIF 7) se utiliza en los requerimientos para la presentación de los efectos de los cambios en el riesgo crediticio sobre pasivos designados como a valor razonable con cambios en resultados (véase el párrafo 5.7.7).

(b) instrumento de patrimonio; **[Referencia: párrafo 11, NIC 32]**

(c) valor razonable; **[Referencia: párrafo 9, NIIF 13]**

(d) activo financiero; **[Referencia: párrafo 11, NIC 32]**

(e) instrumento financiero; **[Referencia: párrafo 11, NIC 32] [Referencia: pregunta B.1, Guía de Implementación, NIIF 9]**

(f) pasivo financiero; **[Referencia: párrafo 11, NIC 32]**

(g) precio de la transacción. **[Referencia: Apéndice A (definición de precio de transacción), NIIF 15]**

 © IFRS Foundation

Apéndice B
Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la Norma.

Alcance (Capítulo 2)

[Referencia:

párrafos 2.1. a 2.7

párrafos FC2.1 a FCZ2.43, Fundamentos de las Conclusiones]

B2.1 Algunos contratos requieren un pago basado en variables climáticas, geológicas u otro tipo de variables físicas. (Los basados en variables climáticas son a veces denominados "derivados climáticos".) Si esos contratos no están dentro del alcance de la NIIF 17 *Contratos de Seguro*, están dentro del alcance de esta Norma.

B2.2 Esta Norma no cambia los requerimientos relativos a los planes de beneficios a los empleados que cumplen con la NIC 26 *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficios por Retiro*, ni a los acuerdos de regalías basados en el volumen de ingresos por ventas o servicios que se contabilicen de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

B2.3 A veces, una entidad realiza lo que ella ve como una "inversión estratégica" en instrumentos de patrimonio emitidos por otra entidad, con la intención de establecer o mantener una relación operativa a largo plazo con la entidad en la que ha realizado la inversión. La entidad inversora o participante en un negocio conjunto utiliza la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* para determinar si el método de la participación deberá aplicarse a esta inversión.

B2.4 Esta Norma se aplica a los activos financieros y pasivos financieros que mantengan las aseguradoras y sean distintos de los derechos y obligaciones que el párrafo 2.1(e) excluye por surgir de contratos que están bajo el alcance de la NIIF 17.

B2.5 Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo una garantía, algunos tipos de carta de crédito, un contrato por incumplimiento de crédito o un contrato de seguro de crédito. Su tratamiento contable no depende de su forma legal. Los siguientes son ejemplos del tratamiento adecuado [véase el párrafo 2.1(e)]:

(a) Aunque un contrato de garantía financiera cumpla la definición de un contrato de seguro de la NIIF 17 (véase el párrafo 7(e) de la NIIF 17), si el riesgo transferido es significativo, el emisor aplicará esta Norma. No obstante, si el emisor ha manifestado previa y explícitamente que considera tales contratos como contratos de seguro y ha utilizado la contabilidad aplicable a los contratos de seguro, el emisor podrá optar entre aplicar esta Norma o la NIIF 17 a esos contratos de garantía financiera. Si se aplica esta Norma, el párrafo 5.1.1 requiere que el emisor reconozca inicialmente un contrato de garantía financiera por su valor razonable. Si el contrato de garantía financiera se emitió a favor de un tercero no vinculado, dentro de una transacción aislada realizada en condiciones de independencia mutua, es probable que su valor razonable al comienzo sea igual a la prima recibida, salvo prueba en contrario. Posteriormente, a menos que el contrato de garantía financiera se hubiese designado en su comienzo como al valor razonable con cambios en resultados, o a menos que se apliquen los párrafos 3.2.15 a 3.2.23 y B3.2.12 a B3.2.17 (cuando la transferencia de un activo financiero no cumple los requisitos para la baja en cuentas o se aplique el enfoque de la implicación continuada), el emisor medirá dicho contrato por el mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la Sección 5.5; y

(ii) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe acumulado de ingresos reconocidos de acuerdo con los principios de la NIIF 15 [véase el párrafo 4.2.1(c)].

(b) Algunas garantías relacionadas con créditos no requieren, como condición previa para el pago, que el tenedor esté expuesto y haya incurrido en una pérdida por dejar el deudor de hacer pagos sobre el activo garantizado al llegar su vencimiento. Un ejemplo de esta garantía es uno que requiere pagos en respuesta a cambios en una calificación crediticia especificada o índice de crédito. Estas garantías no son contratos de garantía financiera tal como se definen en esta

Norma, y no son contratos de seguro tal como se definen en la NIIF 17. Esas garantías son derivados y el emisor les aplicará esta Norma.

(c) Si el contrato de garantía financiera hubiera sido emitido en conexión con una venta de bienes, el emisor aplicará la NIIF 15 para determinar cuándo reconocer los ingresos procedentes de la garantía y de la venta de bienes.

B2.6 Las manifestaciones de que un emisor considera ciertos contratos como contratos de seguro se encuentran, habitualmente, en sus comunicaciones a los consumidores y reguladores, en sus contratos, en la documentación de su actividad y en sus estados financieros. Además, los contratos de seguro están a menudo sujetos a exigencias contables que son distintas de las relativas a otros tipos de transacciones, como por ejemplo los contratos emitidos por bancos o por sociedades comerciales. En tales casos, los estados financieros del emisor, habitualmente, incluirán una declaración relativa a la aplicación de esas exigencias contables.

[Referencia: párrafo 2.1(e)]

Reconocimiento y baja en cuentas (Capítulo 3)

Reconocimiento inicial (Sección 3.1)

B3.1.1 Como consecuencia del principio establecido en el párrafo 3.1.1, una entidad reconocerá en su estado de situación financiera todos sus derechos y obligaciones contractuales por derivados como activos y pasivos, respectivamente, excepto los derivados que impiden que una transferencia de activos financieros sea contabilizada como una venta (véase el párrafo B3.2.14). Si una transferencia de activos financieros no cumple los requisitos para la baja en cuentas, el receptor de la transferencia no debe reconocer el activo transferido como un activo (véase el párrafo B3.2.15).

B3.1.2 Los siguientes son ejemplos de aplicación del principio establecido en el párrafo 3.1.1:

(a) Las partidas por cobrar o por pagar de forma incondicional se reconocen como activos o pasivos cuando la entidad se convierte en parte del contrato y, como consecuencia de ello, tiene el derecho legal a recibir efectivo o la obligación legal de pagarlo.

[Referencia: Guía de Implementación pregunta D.1.1]

(b) Los activos a ser adquiridos o los pasivos a ser incurridos como resultado de un compromiso en firme de comprar o vender bienes o servicios, no se reconocen generalmente hasta que al menos alguna de las partes haya ejecutado sus obligaciones según el contrato. Por ejemplo, una entidad que recibe un pedido en firme generalmente no lo reconoce como un activo (y la entidad que solicita el pedido no lo reconoce como un pasivo) en el momento del compromiso ya que, por el contrario, retrasa el reconocimiento hasta que los bienes o servicios pedidos hayan sido expedidos, entregados o se ha realizado la prestación. Si un compromiso en firme de compra o venta de partidas no financieras está dentro del alcance de esta Norma, de acuerdo con los párrafos 2.4 a 2.7, su valor razonable neto se reconocerá como un activo o pasivo en la fecha del compromiso [véase el párrafo B4.1.30(c)]. Además, si un compromiso en firme no reconocido previamente se designa como partida cubierta en una cobertura del valor razonable, cualquier cambio en el valor razonable neto atribuible al riesgo cubierto se reconocerá como un activo o pasivo después del inicio de la cobertura (véanse los párrafos 6.5.8(b) y 6.5.9).

(c) Un contrato a término que está dentro del alcance de esta Norma (véanse los párrafos 2.1) se reconoce como activo o pasivo en la fecha del compromiso, y no en la fecha en la que tiene lugar la liquidación. Cuando una entidad se convierte en parte en un contrato a término, los valores razonables de los derechos y obligaciones son frecuentemente iguales, así que el valor razonable neto del contrato a término es cero. Si el valor razonable neto de los derechos y obligaciones es distinto de cero, el contrato se reconocerá como un activo o pasivo.

(d) Los contratos de opción, que estén dentro del alcance de esta Norma (véase el párrafo 2.1), se reconocerán como activos o pasivos cuando el tenedor o el emisor se conviertan en parte del contrato.

(e) Las transacciones futuras planeadas, con independencia de la probabilidad de que ocurran, no son activos ni pasivos porque la entidad no se ha convertido en parte de ningún contrato.

Compra o venta convencional de un activo financiero

[Referencia:

 © IFRS Foundation

párrafo 3.1.2

Guía de Implementación preguntas B.28 a B.32]

B3.1.3 Una compra o venta convencional de activos financieros se reconocerá utilizando la contabilidad de la fecha de contratación o la contabilidad de la fecha de liquidación, como se describe en los párrafos B3.1.5 y B3.1.6.[E27] Una entidad aplicará el mismo método de forma congruente para todas las compras y ventas de activos financieros que se clasifiquen de la misma forma de acuerdo con esta Norma. A estos efectos los activos que se midan obligatoriamente a valor razonable con cambios en resultados formarán una clasificación separada de los activos designados como a valor razonable con cambios en resultados. Además, las inversiones en instrumentos de patrimonio contabilizadas usando la opción proporcionada por el párrafo 5.7.5 forma una clasificación separada.

[Referencia:

párrafos 3.1.2 y 5.1.2

preguntas D.2.1 a D.2.3, Guía de Implementación]

E27 [IFRIC® *Update*, enero de 2007, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Negociación a corto plazo»

El CINIIF recibió una solicitud con respecto a la contabilización de las ventas a corto plazo de valores cuando los términos de las ventas a corto plazo requieren la entrega de los valores dentro del marco temporal establecido con carácter general por la regulación o convención en el mercado correspondiente. Un compromiso de precio fijo entre la fecha de contratación y la fecha de liquidación de un contrato de venta a corto plazo cumple la definición de un derivado de acuerdo con el párrafo 9 de la NIC 39 [ahora Apéndice A de la NIIF 9]. Sin embargo, la solicitud destacaba que se permite que las entidades realizan de forma regular compras y ventas de activos financieros elijan la contabilidad de la fecha de contratación o de liquidación de acuerdo con el sustituido por el párrafo 3.1.2 de la NIIF 9. Por ello, la cuestión era si las ventas a corto plazo de valores es idónea para las excepciones de la forma regular (es decir, si se permite que las entidades que realizan ventas a corto plazo elijan la contabilidad de la fecha de contratación o la fecha de liquidación.

El CINIIF destacó que los párrafos GA55 y GA56 de la NIC 39 [ahora reemplazados por los párrafos B3.1.5 y B3.1.6 de la NIIF 9]abordan el reconocimiento y baja en cuentas de activos financieros negociados según formas de compras regulares o ventas regulares de posiciones a largo. Si las excepciones a la forma regular no son aplicables a las ventas a corto plazo de valores, estas ventas a corto plazo deben contabilizarse como derivados y medirse a valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo.

El CINIIF recibió varias cartas de comentarios explicando una interpretación de la NIC 39 que se usa habitualmente en la práctica. Según esa interpretación, se permite que las entidades que realizan ventas a corto plazo de valores elijan la contabilidad de la fecha de contratación o la de la fecha de liquidación. Específicamente, la práctica reconoce las ventas a corto plazo como pasivos financieros con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. Según la práctica del sector industrial, el mismo importe de resultados se reconoce como se habría reconocido si las ventas a corto plazo de valores se contabilizasen como derivados pero los valores se presentan de forma diferente en el balance.

El CINIIF reconoció que requerir que las entidades contabilicen las posiciones de corto como derivados podría crear problemas prácticos considerables para sus sistemas y controles de contabilidad con poca, si alguna, mejora en la calidad de la información financiera presentada. Por estas razones y porque había poca diversidad en las prácticas, el CINIIF decidió no añadir esta cuestión a la agenda.]

B3.1.4 Un contrato que requiera o permita la liquidación neta del cambio en el valor del contrato no es un contrato convencional. Por el contrario, dicho contrato se contabilizará como un derivado durante el periodo entre la fecha de contratación y la fecha de liquidación.

B3.1.5 La fecha de contratación es la fecha en la que una entidad se compromete a comprar o vender un activo. La contabilidad de la fecha de contratación hace referencia a (a) el reconocimiento a la fecha de la contratación del activo a recibir y del pasivo a pagar, y (b) la baja en cuentas del activo que se vende, el reconocimiento de cualquier ganancia o pérdida en la disposición y el reconocimiento de una cuenta por cobrar procedente del comprador en la fecha de contratación. Por lo general, los intereses no comienzan a acumularse (devengarse) sobre el activo y el correspondiente pasivo hasta la fecha de liquidación, cuando el título se transfiere.

[Referencia:

párrafo 3.1.2

preguntas D.2.1 a D.2.3, Guía de Implementación]

B3.1.6 La fecha de liquidación es la fecha en que un activo se entrega a o por la entidad. La contabilización a la fecha de liquidación hace referencia a (a) el reconocimiento del activo en el día en que lo recibe la entidad, y (b) la baja en cuentas del activo y el reconocimiento de cualquier ganancia o pérdida por la disposición en el día en que se produce su entrega por parte de la entidad. Cuando se aplica la contabilidad a la fecha de liquidación, una entidad contabilizará cualquier cambio en el valor razonable del activo a recibir, que se produzca durante el periodo que va desde la fecha de contratación hasta la fecha de liquidación, de la misma forma en que contabiliza el activo adquirido. En otras palabras, el cambio en el valor no se reconocerá en los activos medidos al costo amortizado; pero se reconocerá en el resultado del periodo para los activos clasificados como activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados; y se reconocerá en otro resultado integral para activos financieros medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A y para inversiones en instrumentos de patrimonio contabilizadas de acuerdo con el párrafo 5.7.5.

[Referencia:

párrafos 3.1.2 y 5.1.2

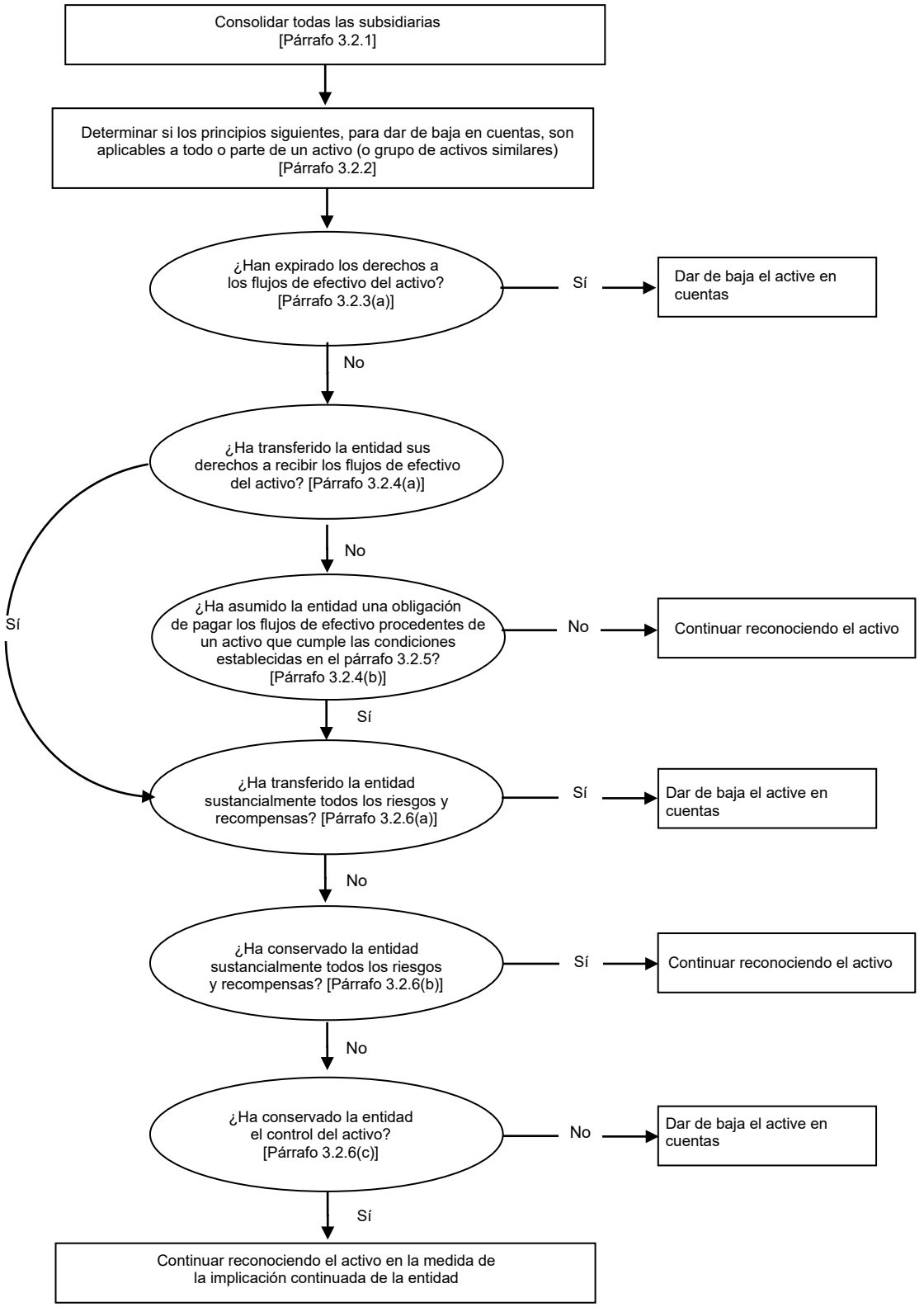
preguntas D.2.1 a D.2.3, Guía de Implementación]

 © IFRS Foundation

Baja en cuentas de activos financieros (Sección 3.2)

[Referencia: párrafos FCZ3.1 a FCZ3.24, Fundamentos de las Conclusiones]

B3.2.1 El siguiente organigrama ilustra cuándo y en qué medida se registra la baja en cuentas de un activo financiero.



Acuerdos según los cuales una entidad retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero, pero asume una obligación contractual de pagar los flujos de efectivo a uno o más perceptores [párrafo 3.2.4(b)]

B3.2.2 La situación descrita en el párrafo 3.2.4(b) (cuando una entidad retiene el derecho contractual a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero, pero asume una obligación contractual de pagar los flujos de efectivo a uno o más perceptores) puede tener lugar, por ejemplo, si la entidad es un fideicomiso, y emite a favor de los inversores derechos de participación en beneficios sobre los activos financieros subyacentes que posee, suministrando también el servicio de administración de aquellos activos financieros. En ese caso, los activos financieros cumplirán los requisitos para la baja en cuentas siempre que se satisfagan las condiciones establecidas en los párrafos 3.2.5 y 3.2.6.

B3.2.3 Al aplicar el párrafo 3.2.5, la entidad puede ser, por ejemplo, quien ha originado el activo financiero, o puede ser un grupo que incluye una subsidiaria que haya adquirido el activo financiero y transfiera los flujos de efectivo a inversores que son terceros no vinculados.

Evaluación de la transferencia de los riesgos y recompensas de la propiedad (párrafo 3.2.6)

B3.2.4 Los siguientes son ejemplos de casos en que una entidad ha transferido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad:

(a) la venta incondicional de un activo financiero;

(b) la venta de un activo financiero juntamente con una opción para su recompra por su valor razonable en el momento de la recompra; y

(c) la venta de un activo financiero con una opción de compra o venta cuyo precio de ejercicio que tenga un precio de ejercicio muy desfavorable (es decir, la opción tiene un precio de ejercicio tan desfavorable que es altamente improbable que sea favorable antes de que expire el plazo).

[Referencia: párrafos 3.2.6 y 3.2.7]

B3.2.5 Ejemplos de casos en que una entidad ha retenido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad:

(a) una transacción de venta con recompra posterior, cuando el precio de recompra es un precio fijo o bien igual al precio de venta más la rentabilidad normal del prestamista;

(b) un contrato de préstamo de valores;

(c) la venta de un activo financiero junto con una permuta de rendimientos totales que devuelve la exposición al riesgo de mercado a la entidad;

(d) la venta de un activo financiero junto con una opción de compra o venta que tenga un precio muy favorable (es decir, una opción cuyo precio de ejercicio es tan favorable, que es altamente improbable que sea desfavorable antes de la expiración del contrato); y

(e) una venta de cuentas por cobrar a corto plazo en las cuales la entidad garantiza que compensará al receptor de la transferencia por pérdidas crediticias que probablemente ocurran.

[Referencia: párrafos 3.2.6 y 3.2.7]

B3.2.6 Si una entidad determina que, como resultado de una transferencia, ha cedido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad del activo transferido, no reconocerá en un periodo futuro al activo nuevamente transferido, a menos que vuelva a comprar dicho activo a través de una nueva transacción.

Evaluación de la transferencia del control

[Referencia: párrafo 3.2.6(c)]

B3.2.7 Una entidad no habrá retenido el control de un activo transferido si el receptor de la transferencia tiene la capacidad práctica de vender el activo transferido. Una entidad habrá retenido el control de un activo transferido si el receptor de la transferencia no tiene la capacidad práctica de vender el activo transferido. El receptor de la transferencia tendrá la capacidad práctica de vender un activo transferido si se negocia en un mercado activo, porque el receptor de la transferencia puede volver a comprar el activo transferido en el mercado si fuera necesario devolver el activo a la entidad. Por ejemplo, el receptor de la transferencia puede tener la capacidad práctica de vender un activo transferido si este activo está sujeto a una opción que permite a la entidad volver a comprarlo, pero el receptor de la transferencia puede obtener fácilmente el

 © IFRS Foundation

activo en el mercado si la opción fuera ejercida. El receptor de la transferencia no tiene la capacidad práctica de vender un activo transferido si la entidad retiene dicha opción, y el receptor de la transferencia no puede obtener fácilmente el activo transferido en el mercado cuando la entidad transferidora ejercite su opción.

[Referencia:

párrafos 3.2.6(c) y 3.2.9

párrafo FCZ3.12, Fundamentos de las Conclusiones]

B3.2.8 El receptor de la transferencia solo tiene la capacidad práctica de vender el activo transferido si puede venderlo en su integridad a un tercero no relacionado, y es capaz de ejercer esta capacidad unilateralmente, sin restricciones adicionales impuestas en la transferencia. La cuestión clave es lo que el receptor de la transferencia sea capaz de hacer en la práctica, no qué derechos contractuales tiene el receptor de la transferencia respecto a lo que pueda hacer con el activo transferido o qué prohibiciones contractuales puedan existir. En particular:

(a) un derecho contractual de vender o disponer por otra vía del activo transferido tiene poco efecto práctico si no existe mercado para el activo transferido; y

(b) la capacidad para disponer del activo transferido tiene poco efecto práctico si no puede ser libremente ejercida. Por esa razón:

(i) la capacidad del receptor de la transferencia para disponer del activo transferido debe ser independiente de las acciones de otros (es decir, debe ser una capacidad unilateral); y

(ii) el receptor de la transferencia debe ser capaz de disponer del activo transferido sin necesidad de incorporar condiciones restrictivas o cláusulas limitativas a la transferencia (por ejemplo, condiciones sobre la administración de un activo por préstamo o una opción que otorgue al receptor de la transferencia el derecho a volver a comprar el activo).

[Referencia:

párrafos 3.2.6(c) y 3.2.9

párrafo FCZ3.12, Fundamentos de las Conclusiones]

B3.2.9 Que sea improbable que el receptor de la transferencia venda el activo transferido no significa, por sí mismo, que el transferidor ha retenido el control del activo transferido. Sin embargo, si la existencia de una opción de venta o una garantía impiden al receptor de la transferencia la venta del activo transferido, el transferidor habrá retenido el control del activo transferido. Por ejemplo, una opción de venta o una garantía que sea suficientemente valiosa impedirá al receptor de la transferencia la venta del activo transferido porque el receptor no vendería, en la práctica, el activo transferido a un tercero sin incluir una opción similar u otras condiciones restrictivas. En vez de ello, el receptor de la transferencia mantendría el activo transferido con el fin de obtener los pagos de acuerdo con la garantía o la opción de venta. Bajo estas circunstancias, el transferidor habrá retenido el control sobre el activo transferido.

[Referencia:

párrafos 3.2.6(c), 3.2.9 y B3.2.16(i) y (k)

párrafo FCZ3.12, Fundamentos de las Conclusiones]

Transferencias que cumplen los requisitos para la baja en cuentas

B3.2.10 Una entidad puede retener el derecho a una parte de los pagos por intereses sobre los activos transferidos, como compensación por la administración de esos activos. La parte de los pagos por intereses a los cuales la entidad renunciaría, en el momento de la resolución o transferencia del contrato de administración de los activos transferidos, se asigna al activo o pasivo por administración del activo transferido. La parte de los pagos por intereses a los cuales no renunciaría, es una cuenta por cobrar representativa del interés que se ha segregado. Por ejemplo, si una entidad no renunciara a ningún pago por interés en el momento de la resolución o transferencia del contrato por administración del activo transferido, el diferencial de intereses total es una cuenta por cobrar representativa del interés segregado. Al objeto de aplicar el párrafo 3.2.13, para distribuir el importe en libros de la cuenta por cobrar, entre la parte que se da de baja y la parte que se continúa reconociendo, se utilizarán los valores razonables del activo por administración y de la partida por cobrar representativa del interés segregado. Si no se ha especificado ninguna comisión por administración del activo transferido, o no se espera que la comisión a recibir compense adecuadamente a la entidad por el

desarrollo de esta administración, el pasivo por la obligación de administrar el activo transferido se reconoce a su valor razonable.

[Referencia: párrafos 3.2.2(a) y 3.2.6]

B3.2.11 Al medir los valores razonables de la parte que continúa reconociéndose y de la que se da de baja en cuentas, al efecto de aplicar el párrafo 3.2.13, una entidad aplicará los requerimientos de medición del valor razonable de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, además de los del párrafo 3.2.14.

[Referencia: párrafos 3.2.2(a) y 3.2.6]

Transferencias que no cumplen los requisitos para la baja en cuentas

B3.2.12 Lo que sigue es una aplicación del principio establecido en el párrafo 3.2.15. Si una garantía otorgada por la entidad por pérdidas por incumplimiento sobre el activo transferido impide la baja en cuentas de éste porque la entidad ha retenido de forma sustancial los riesgos y recompensas de su propiedad, el activo transferido continuará reconociéndose en su integridad y la contraprestación recibida se registrará como un pasivo.

[Referencia: párrafo 3.2.6(b)]

Implicación continuada en activos transferidos

B3.2.13 Los siguientes son ejemplos de la forma en que una entidad medirá el activo transferido y el pasivo asociado, de acuerdo con el párrafo 3.2.16.

Para todos los activos

(a) Si la garantía suministrada por una entidad para pagar pérdidas por incumplimiento sobre un activo transferido impide que el activo transferido sea dado de baja en cuentas en la medida de su implicación continuada, el activo transferido se medirá en la fecha de la transferencia al menor entre (i) el importe en libros del activo, y (ii) el importe máximo de la contraprestación recibida en la transferencia que la entidad puede ser requerida a devolver (“el importe garantizado”). Posteriormente, el valor razonable inicial de la garantía se reconocerá en el resultado del periodo cuando (o a medida que) la obligación se satisfaga (de acuerdo con los principios de la NIIF 15) y el importe en libros del activo se reducirá por cualquier corrección de valor por pérdidas.

Activos medidos al costo amortizado

(b) Si la obligación por una opción de venta emitida por la entidad o el derecho por una opción de compra mantenida impiden dar de baja al activo transferido, y la entidad mide el activo transferido al costo amortizado, el pasivo asociado se medirá a su costo (es decir, la contraprestación recibida) ajustado por la amortización de cualquier diferencia entre ese costo y el importe en libros bruto del activo transferido en la fecha de vencimiento de la opción.Por ejemplo, puede suponerse que el importe en libros bruto del activo en la fecha de la transferencia es de 98 u.m., y que la contraprestación recibida es de 95 u.m. El importe en libros bruto del activo en la fecha de ejercicio de la opción será de 100 u.m. El importe en libros inicial del pasivo asociado será de 95 u.m. y la diferencia entre las 95 y las 100 u.m. se reconocerá en el resultado del periodo utilizando el método de la tasa de interés efectiva. Si se ejercita la opción, cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo asociado y el precio de ejercicio, será reconocida en el resultado del periodo.

Activos medidos al valor razonable

(c) Si la existencia de un derecho por una opción de compra, retenida por la entidad, impide dar de baja al activo transferido, y la entidad mide este activo transferido al valor razonable, dicho activo continuará medido al valor razonable. El pasivo asociado se medirá (i) por el precio de ejercicio de la opción menos el valor temporal de la misma, si dicha opción tiene precio de ejercicio favorable o indiferente, respectivamente, o (ii) por el valor razonable del activo transferido menos el valor temporal de la opción, si dicha opción tiene precio desfavorable de ejercicio. El ajuste efectuado en la medición del pasivo asociado asegura que los importes en libros netos del activo y del pasivo asociado sean el valor razonable del derecho de opción de compra. Por ejemplo, si el valor razonable del activo subyacente es de 80 u.m., el precio de ejercicio de la opción es 95 u.m. y el valor temporal de la opción es de 5 u.m., el importe en

 © IFRS Foundation

libros del pasivo asociado será de 75 u.m. (80 u.m. – 5 u.m.), mientras que el importe en libros del activo transferido será de 80 u.m. (es decir, su valor razonable).

(d) Si la existencia de una opción de venta, emitida por una entidad, impide que se dé de baja al activo transferido y la entidad lo mide por su valor razonable, el pasivo asociado se medirá al precio de ejercicio de la opción más el valor temporal de la misma. La medición de un activo al valor razonable se limita al menor entre el valor razonable y el precio de ejercicio de la opción, puesto que la entidad no tiene derecho a los incrementos en el valor razonable del activo transferido por encima del precio de ejercicio de la opción. Esto asegura que los importes netos en libros del activo transferido y del pasivo asociado sean el valor razonable de la obligación incluida en la opción de venta. Por ejemplo, si el valor razonable del activo subyacente es de 120 u.m., el precio de ejercicio de la opción es de 100 u.m. y el valor temporal de la opción es de 5 u.m., el importe en libros del pasivo asociado será de 105 u.m. (100 u.m. + 5 u.m.), mientras que el importe en libros del activo será de 100 u.m. (en este caso, el precio de ejercicio de la opción).

(e) Si un contrato que asegure un precio que esté entre un máximo y mínimo, que resulte de la combinación de una opción de compra adquirida y una opción de venta emitida, impide que se dé de baja en cuentas un activo transferido, y la entidad mide ese activo al valor razonable, continuará midiendo el activo por su valor razonable. El pasivo asociado se medirá por (i) la suma del precio de ejercicio de la opción de compra y del valor razonable de la opción de venta, menos el valor temporal de la opción de compra, si la opción de compra tiene un precio de ejercicio favorable o indiferente, respectivamente, o (ii) la suma del valor razonable del activo y del valor razonable de la opción de venta, menos el valor temporal de la opción de compra, si la opción de compra tiene un precio de ejercicio desfavorable. El ajuste efectuado en la medición del pasivo asociado asegura que los importes en libros netos del activo y del pasivo asociado sean iguales al valor razonable de las opciones compradas y emitidas por la entidad. Por ejemplo, supóngase que una entidad transfiere un activo financiero, que se mide por su valor razonable, mientras que simultáneamente adquiere una opción de compra con precio de ejercicio de 120 u.m. y emite una opción de venta con un precio de ejercicio de 80 u.m. Los valores temporales de las opciones de venta y de compra son de 1 u.m. y 5 u.m., respectivamente. En este caso, la entidad reconoce un activo por 100 u.m. (el valor razonable del activo) y un pasivo asociado por 96 u.m. [(100 u.m. + 1 u.m.) - 5 u.m.]. Esto da un valor del activo neto de 4 u.m., que es el valor razonable de las opciones mantenidas y emitidas por la entidad.

[Referencia adicional: párrafo 3.2.6(c)(ii)]

Todas las transferencias

B3.2.14 En la medida que la transferencia de un activo financiero no cumpla los requisitos para la baja en cuentas, los derechos u obligaciones contractuales del transferidor, relativos a la transferencia, no se contabilizarán separadamente como derivados si del reconocimiento, tanto del derivado como del activo transferido o del pasivo surgido de la transferencia, resultarían en reconocer dos veces los mismos derechos y obligaciones. Por ejemplo, una opción de compra retenida por el transferidor puede impedir que una transferencia de activos financieros se contabilice como una venta. En este caso, la opción de compra no se reconoce separadamente como un activo derivado.

B3.2.15 En la medida en que una transferencia de un activo financiero no cumpla con los requisitos para la baja en cuentas, el receptor de la transferencia no reconocerá el activo transferido como un activo.[E28] El receptor de la transferencia dará de baja el efectivo o la contraprestación pagada, y reconocerá una cuenta por cobrar al transferidor. Si el transferidor tiene tanto el derecho como la obligación de adquirir por un importe fijo de nuevo el control sobre la totalidad del activo transferido (tal como en un acuerdo de recompra) el receptor puede medir su cuenta por cobrar al costo amortizado si cumple los criterios del párrafo 4.1.2.

E28 [IFRIC® *Update*, marzo de 2017, Decisión de Agenda, «Préstamo de materias primas cotizadas»

El Comité recibió una solicitud sobre cómo contabilizar una transacción de préstamo de una materia prima cotizada. Concretamente, la transacción es una en la que un banco toma prestado oro de un tercero (Contrato 1) y después presta ese oro a un tercero diferente en los mismos términos y por una comisión superior (Contrato 2). El banco realiza dos contratos considerando conjuntamente uno con otro, pero los contratos no están vinculados—es decir, el banco negocia los contratos de forma independiente uno de otro. En cada contrato, el prestatario obtiene la titularidad legal del oro al comienzo y tiene la obligación de devolver oro al final del contrato, oro de la misma calidad y en la misma cantidad que lo recibió. A cambio del préstamo del oro, cada prestatario paga una comisión al respectivo prestamista a lo largo del término del contrato, pero no hay flujos de efectivo al comienzo de éste.

Se preguntó al Comité si, por el término de los dos contratos, el banco que toma prestado y

después presta el oro reconoce:

a. un activo que representa el oro (o el derecho a recibir oro); y

b. un pasivo que representa la obligación de entregar oro.

El Comité observó que la transacción concreta de la solicitud puede no quedar claramente incluida dentro del alcance de ninguna Norma NIIF. [*El Comité observó, sin embargo, que se aplicarían Normas NIIF concretas a otras transacciones que involucren materias primas cotizadas (por ejemplo, la compra de materias primas cotizadas para uso en el proceso productivo de una entidad, o la venta de materias primas cotizadas a clientes).*] En ausencia de una Norma que específicamente se aplique a una transacción, una entidad utilizará los párrafos 10 y 11 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* al desarrollar y aplicar una política contable a la transacción. Al hacerlo así, el párrafo 11 de la NIC 8 requiere que una entidad considere:

a. si existen requerimientos en las Normas NIIF que traten de cuestiones similares y relacionadas; y, si no;

b. la forma de contabilizar la transacción aplicando las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para los activos, pasivos, ingresos y gastos del *Marco Conceptual*.

El Comité destacó que, aplicando el párrafo 10 de la NIC 8 la política de contabilización desarrollada debe dar lugar a información que sea (i) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros; y (ii) fiable—es decir, presente de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad; El Comité observó que, al considerar los requerimientos que tratan cuestiones similares y relacionadas, una entidad considerará todos los requerimientos que tratan de cuestiones similares y relacionadas, incluyendo los requerimientos de información a revelar correspondientes.

El Comité también observó que los requerimientos del párrafo 112(c) de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* son relevantes si una entidad desarrolla una política contable aplicando los párrafos 10 y 11 de la NIC 8 para una transacción de préstamo de una materia prima cotizada tal como la descrita en la solicitud. Al aplicar estos requerimientos, una entidad considerará si es necesaria información a revelar adicional para proporcionar información relevante para la comprensión de la contabilización y riesgos asociados con estas transacciones de préstamo de materias primas cotizadas.

El Comité concluyó que no podría resolver la pregunta planteada de forma eficiente dentro de los límites de la Normas NIIF existentes. El amplio espectro de transacciones que involucran materias primas cotizadas significa que cualquier actividad de emisión de normas de alcance restringido sería de utilidad limitada y tendría un alto riesgo de consecuencias imprevistas. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.]

Ejemplos

[Referencia: párrafos 3.2.1 a 3.2.23]

B3.2.16 Los siguientes ejemplos ilustran la aplicación de los principios de baja en cuentas de esta Norma.

(a) *Acuerdos de recompra y préstamos de valores*. Si un activo financiero es vendido en un acuerdo que implique su recompra a un precio fijo, o al precio de venta más la rentabilidad normal del prestamista, o si se ha prestado con el acuerdo de devolverlo al transferidor, no se dará de baja en cuentas, porque el transferidor retiene de forma sustancial los riesgos y recompensas de la propiedad. **[Referencia: párrafo 3.2.6(b)]** Si el receptor de la transferencia obtiene el derecho a vender o pignorar el activo, el transferidor reclasificará el activo, en su estado de situación financiera, como un activo prestado o una cuenta por cobrar por recompra de activos.

(b) *Acuerdos de recompra y préstamos de valores–activos que son sustancialmente iguales*. Si un activo financiero se vende según un acuerdo para volver a comprar ese activo u otro sustancialmente igual, a un precio fijo o a un precio de venta más la rentabilidad normal del prestamista, o si el activo financiero es obtenido en préstamo o prestado bajo un acuerdo de devolver el mismo o sustancialmente el mismo activo al transferidor, no se dará de baja en cuentas porque el transferidor retiene de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad.

[Referencia:

párrafo 3.2.6(b)

 © IFRS Foundation

Decisión de Agenda del Comité de Interpretaciones de las NIIF sobre Préstamos de materias primas cotizadas, nota a pie de página del párrafo B3.2.15]

(c) *Acuerdos de recompra y préstamos de valores–derechos de sustitución*. Si un acuerdo de recompra a un precio de recompra fijo o a un precio igual al precio de venta más la rentabilidad normal del prestamista, o una transacción de préstamo de valores que sea similar a las anteriores, otorga el derecho al receptor de la transferencia a sustituir activos que son similares y de valor razonable igual al del activo transferido en la fecha de recompra, el activo vendido o prestado en dicha recompra o transacción de préstamo de valores no se dará de baja en cuentas, porque el transferidor retiene de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad.

[Referencia: párrafos 3.2.6(b) y 3.2.15]

(d) *Derecho a la primera opción de recompra al valor razonable*. Si una entidad vende un activo financiero y retiene solo el derecho a la primera opción para comprar el activo transferido por su valor razonable, si el receptor de la transferencia posteriormente lo vende, la entidad dará de baja en cuentas el activo porque ha transferido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad.

[Referencia: párrafo 3.2.6(a)]

(e) *Transacción de venta y recompra inmediata*. La recompra de un activo financiero poco después de haberlo vendido se denomina a veces venta y recompra inmediata. Dicha recompra no excluye la baja en cuentas, siempre que la transacción original cumpliera los requisitos para producir la baja en cuentas. **[Referencia: párrafos 3.2.6(a) y (c)]** Sin embargo, si el acuerdo para vender el activo financiero se realiza de manera concurrente a un acuerdo para volver a comprar ese mismo activo, a un precio fijo o por su precio de venta más la rentabilidad normal del prestamista, entonces el activo no se dará de baja en cuentas.

[Referencia: párrafo 3.2.6(b)]

(f) *Opciones de venta y de compra que son muy favorables*. Si un activo financiero transferido se puede volver a comprar por el transferidor y la opción de compra tiene un precio de ejercicio que es muy favorable, la transferencia no cumple con los requisitos para la baja en cuentas, porque el transferidor ha retenido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad. De forma similar, si un activo financiero puede ser vendido nuevamente por el receptor de la transferencia y la opción de venta tiene un precio de ejercicio que es muy favorable, dicha transferencia no cumple los requisitos para la baja en cuentas porque el receptor de la transferencia ha retenido de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad.**[Referencia: párrafo 3.2.6(b)]**

(g) *Opciones de compra y venta que son muy desfavorables*. Un activo financiero que se transfiere sujeto solamente a una opción de venta a favor del receptor de la transferencia que tiene un precio de ejercicio muy desfavorable, o a una opción de compra a favor del transferidor que es muy desfavorable se dará de baja cuentas. Esto es así porque el transferidor ha cedido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad.

[Referencia: párrafo 3.2.6(a)]

(h) *Activos que se pueden conseguir fácilmente, sujetos a una opción de compra que no tiene un precio de ejercicio ni muy favorable ni muy desfavorable*. Si una entidad tiene una opción de compra sobre un activo que se puede conseguir fácilmente en el mercado, y la opción tiene un precio de ejercicio ni muy favorable ni muy desfavorable, el activo se dará de baja en cuentas. Esto es así porque la entidad (i) no ha retenido ni transferido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad, y (ii) no ha retenido el control. **[Referencia: párrafo 3.2.6(c)(i)]** No obstante, si el activo no se pudiera conseguir fácilmente en el mercado, la baja en cuentas está prohibida, en la proporción del importe del activo que esté sujeta a la opción de compra, porque la entidad ha retenido el control de dicho activo.**[Referencia: párrafo 3.2.6(c)(ii)]**

(i) *Un activo que no se puede conseguir fácilmente y está sujeto a una opción de venta emitida por una entidad, que tiene un precio de ejercicio ni muy favorable ni muy desfavorable*. Si una entidad transfiere un activo financiero que no se puede conseguir fácilmente en el mercado, y emite una opción de venta que tiene un precio de ejercicio no muy desfavorable, la entidad ni retiene ni transfiere de manera sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad, a causa de la opción de venta emitida. **[Referencia: párrafo 3.2.6(c)]** La entidad habrá retenido el control del activo si la opción de venta es lo suficientemente importante para impedir al receptor de la transferencia la venta del activo, en cuyo caso el activo continuará siendo reconocido en la medida de la implicación continuada del transferidor (véase el párrafo B3.2.9). La entidad transferirá el control del activo si la opción de venta no es lo suficientemente importante para

impedir al receptor de la transferencia la venta del activo, en cuyo caso éste se dará de baja en cuentas.

(j) *Activos sujetos a una opción de compra o venta al valor razonable, o a un acuerdo de recompra a término al valor razonable*. La transferencia de un activo financiero que está sujeta únicamente a una opción de compra o venta con un precio de ejercicio, o a un acuerdo de recompra a término con un precio aplicable, igual al valor razonable del activo financiero en el momento de la recompra, conlleva la baja en cuentas a causa de la transferencia de forma sustancial de todos los riesgos y recompensas de la propiedad.

[Referencia: párrafo 3.2.6(a)]

(k) *Opciones de compra o venta a liquidar en efectivo*. Una entidad evaluará la transferencia de un activo financiero, que esté sujeta a una opción de compra o de venta o a un acuerdo de recompra a término que será liquidada en efectivo, para determinar si ha transferido o retenido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad. Si la entidad no ha retenido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad del activo transferido, procederá a determinar si ha retenido el control del activo transferido. Que la opción de compra o venta o el acuerdo de recompra a término se liquiden por el neto en efectivo no significa de forma automática que la entidad haya transferido el control [véanse los párrafos B3.2.9 y (g), (h) e (i) anteriores].

[Referencia: párrafos 3.2.6(a) y (c)]

(l) *Cláusula de reclamación de cuentas*. La existencia de una cláusula de reclamación de cuentas es una opción de recompra (o de compra) incondicional, que otorga a la entidad el derecho a reclamar los activos transferidos con sujeción a algunas restricciones. Siempre que dicha opción implique que la entidad no ha retenido ni ha transferido de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad, su existencia impedirá la baja en cuentas, pero solo en la medida correspondiente al importe sujeto a la recompra (suponiendo que el receptor de la transferencia no pueda vender los activos). Por ejemplo, si el importe en libros y el ingreso recibido por la transferencia de activos por préstamos es de 100.000 u.m. y cualquier préstamo individual puede ser vuelto a comprar pero el importe agregado de los préstamos recomprados no puede exceder de 10.000 u.m., las 90.000 u.m. cumplirían los requisitos para la baja en cuentas.

[Referencia: párrafo 3.2.6(c)(ii)]

(m) *Opciones de liquidación de cuentas*. Una entidad, que puede ser un transferidor que administra activos transferidos, puede tener una opción de liquidación de cuentas, que le permite comprar activos transferidos residuales cuando el importe de los activos pendientes de cobro descienda a un nivel determinado, al cual el costo de administración de dichos activos se vuelve oneroso en relación con los beneficios que pueda producir su administración. Siempre que dicha opción de liquidación de cuentas suponga que la entidad no retiene ni transfiere de forma sustancial todos los riesgos y los beneficios de la propiedad, y el receptor de la transferencia no pueda vender los activos, su existencia impedirá la baja en cuentas, pero sólo en la medida del importe que esté sujeto a la opción de compra.

[Referencia: párrafo 3.2.6(c)(ii)]

(n) *Participaciones subordinadas retenidas y garantías crediticias*. Una entidad puede conceder al receptor de la transferencia mejoras crediticias mediante la subordinación de la totalidad o de una parte de sus participaciones retenidas en el activo transferido. De forma alternativa, una entidad puede conceder al receptor de la transferencia mejoras en la calidad del crédito en forma de garantías crediticias, que podrían ser ilimitadas o limitadas a un importe especificado. **[Referencia: párrafo 3.2.6(b)]** Si la entidad retiene de forma sustancial todos los riesgos y recompensas de la propiedad del activo transferido, el activo continuará reconociéndose en su integridad. Si la entidad retiene algunos, pero no sustancialmente todos, los riesgos y recompensas de la propiedad y ha retenido el control, se prohíbe la baja en cuentas en la cuantía del importe de efectivo u otros activos que la entidad pueda ser requerida a pagar. **[Referencia: párrafos 3.2.6(c) y 3.2.16]**

(o) *Permuta de rendimientos totales*. Una entidad puede vender un activo financiero a un receptor de la transferencia y llevar a cabo con él un acuerdo de permuta de rendimientos totales, mediante la cual todos los flujos de efectivo por pago por intereses procedentes del activo subyacente se envían a la entidad a cambio de un pago fijo o de un pago a tasa de interés variable, de forma que cualquier incremento o decremento en el valor razonable del activo subyacente quedará absorbido por la entidad. En tal caso, estará prohibida la baja en cuentas de la totalidad del activo.

[Referencia: párrafo 3.2.6(b)]

 © IFRS Foundation

(p) *Permuta de tasas de interés*. Una entidad puede transferir al receptor de la transferencia un activo financiero a interés fijo y realizar con él un acuerdo de permuta financiera de tasas de interés, para recibir una tasa de interés fija y pagar una tasa de interés variable basada en un importe nocional, que es igual al principal del activo financiero transferido. La permuta financiera de tasas de interés no excluye la baja en cuentas del activo transferido, siempre que los pagos de la permuta financiera no estén condicionados a los pagos realizados sobre el activo transferido.

[Referencia: párrafo 3.2.6]

(q) *Permuta financiera de tasas de interés con principales que se van amortizando.* Una entidad puede transferir a un receptor de la transferencia un activo financiero a tasa fija de interés que se va amortizando con el tiempo, y realizar un acuerdo de permuta financiera de tasas de interés que tenga en cuenta la amortización de los principales, de forma que reciba una tasa de interés fija y pague una tasa de interés variable sobre un importe nocional. Si el importe nocional de la permuta financiera se amortiza de forma que iguale el importe principal del activo financiero transferido pendiente en cualquier punto del tiempo, la permuta financiera podría implicar, por lo general, que la entidad retiene de forma sustancial el riesgo de pago anticipado, en cuyo caso podrá continuar reconociendo el total del activo transferido o continuar reconociendo éste solo en la medida de su implicación continuada. Por el contrario, si la amortización del importe nocional de la permuta financiera no está vinculada al importe del principal pendiente del activo transferido, dicha permuta financiera no implicaría que la entidad retiene el riesgo de pago anticipado del activo. Por lo tanto, la existencia de este tipo de permuta financiera no impedirá la baja en cuentas del activo transferido, siempre que los pagos de la permuta no estén condicionados a los pagos por interés realizados en el activo transferido, y la permuta financiera no conlleve que la entidad retiene cualquier otro riesgo o ventaja significativos que se refieran a la propiedad del activo transferido.

[Referencia: párrafo 3.2.6]

(r) *Cancelación*. Una entidad no tiene expectativas razonables de recuperar los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero en su totalidad o parcialmente.

[Referencia: párrafo 3.2.3]

B3.2.17 Este párrafo ilustra la aplicación del enfoque de la implicación continuada cuando dicha implicación continuada de la entidad se centra en una parte del activo financiero **[Referencia: párrafos 3.2.16 y 3.2.20]**.

Supóngase que una entidad tiene una cartera de préstamos con posibilidad de pago anticipado cuyo cupón y tasa de interés efectiva es del 10 por ciento, y cuyo importe principal y costo amortizado son 10.000 u.m. Realiza una transacción en la cual, a cambio de un pago de 9.115 u.m., el receptor de la transferencia obtiene el derecho a 9.000 u.m. de cualquiera de los cobros de principal más intereses al 9,5 por ciento. La entidad retiene el derecho a 1.000 u.m. de cobros de principal más intereses al 10 por ciento, más el exceso correspondiente al diferencial del 0,5 por ciento sobre las 9.000 u.m. restantes de principal. Los cobros procedentes de pagos anticipados se distribuyen proporcionalmente entre la entidad y el receptor de la transferencia en la proporción de 1 a 9, pero cualquier incumplimiento se deduce de la participación de la entidad de 1.000 u.m., hasta que dicha participación se agote. El valor razonable de los préstamos en la fecha de la transacción es de 10.100 u.m. y el valor razonable del exceso correspondiente al diferencial de 0,5 por ciento es 40 u.m.

La entidad determina que ha transferido algunos riesgos y recompensas significativas de la propiedad (por ejemplo, el riesgo significativo de pago anticipado) pero también ha retenido algunos riesgos y recompensas significativos inherentes a la propiedad (a causa de su participación retenida subordinada) y ha retenido el control. Por lo tanto, aplica el enfoque de la implicación continuada.

[Referencia: párrafo 3.2.6(c)(ii)]

Para aplicar esta Norma, la entidad analiza la transacción como (a) la retención de una participación retenida completamente proporcional en lo que se refiere a las 1.000 u.m., más (b) la subordinación de la participación retenida, que otorga al receptor de la transferencia mejoras en la calidad de los créditos por pérdidas que pudiera tener.

La entidad calcula que 9.090 u.m. (el 90% de 10.100 u.m.) de la contraprestación recibida de 9.115 u.m. representa la contraprestación recibida por la porción del 90 por ciento totalmente proporcional. El resto de la contraprestación recibida (25 u.m.) representa la contraprestación recibida por subordinar su participación retenida a conceder mejoras en la calidad de los créditos al receptor de la transferencia para compensarle por pérdidas en ellos. Además, el exceso correspondiente al diferencial de 0,5 por ciento representa la contraprestación recibida por la mejora crediticia. Por consiguiente, la contraprestación total

recibida por la mejora en la calidad de los créditos es de 65 u.m. (25 u.m. + 40 u.m.).

La entidad calcula la ganancia o pérdida de la venta de la porción del 90 por ciento de los flujos de efectivo. Suponiendo que los valores razonables separados de la parte del 90 por ciento transferida y de la parte del 10 por ciento retenida no están disponibles en la fecha de la transferencia, la entidad distribuye el importe en libros del activo, de acuerdo con el párrafo 3.2.14 de la NIIF 9, de la forma siguiente:

	Valor razonable	*Porcentaje*	*Importe en libros asignado*
Porción transferida	9.090	90%	9.000
Porción retenida	1.010	10%	1.000
Total	**10.100**		**10.000**

La entidad computa su ganancia o pérdida sobre la venta de la porción correspondiente al 90 por ciento de los flujos de efectivo, deduciendo el importe en libros distribuido a la porción transferida de la contraprestación recibida, es decir 90 u.m. (9.090 u.m. – 9.000 u.m.). El importe en libros de la parte retenida por la entidad es de 1.000 u.m.

[Referencia: párrafo 3.2.20]

Además, la entidad reconoce la implicación continuada que resulta de la subordinación de la participación retenida para pérdidas crediticias. Por consiguiente, reconoce un activo de 1.000 u.m. (el importe máximo de los flujos de efectivo que no recibiría de acuerdo a la subordinación) y un pasivo asociado de 1.065 u.m. (que es el importe máximo de los flujos de efectivo que no recibiría de acuerdo con la subordinación, es decir, 1.000 u.m. más el valor razonable de la subordinación que es de 65 u.m.).

[Referencia: párrafos 3.2.16 y 3.2.17]

La entidad utiliza toda la información anteriormente mencionada para contabilizar la transacción de la forma siguiente:

	Debe	*Haber*
Activo original	—	9.000
Activo reconocido por la subordinación de la participación residual	1.000	—
Activo por la contraprestación recibida en forma de diferencial restante	40	—
Ganancia o pérdida (ganancia por la transferencia)	—	90
Pasivo	—	1.065
Efectivo recibido	9.115	—
Total	**10.155**	**10.155**

Inmediatamente después de la transacción, el importe en libros del activo es de 2.040 u.m., que comprenden 1.000 u.m., que representan el importe distribuido a la parte retenida, y 1.040 u.m., que representan la implicación continuada adicional de la entidad, procedente de la subordinación de la participación retenida para compensar pérdidas crediticias (que incluye el exceso correspondiente al diferencial de 40 u.m.).

En periodos posteriores, la entidad reconocerá la contraprestación recibida por la mejora en la calidad de los créditos (65 u.m.) sobre una base temporal proporcional, acumulará (devengará) intereses sobre el activo reconocido utilizando el método del interés efectivo y reconocerá cualquier pérdida por deterioro sobre los activos reconocidos. Como un ejemplo de lo anterior, supóngase que en el siguiente año hay una pérdida por deterioro en los préstamos subyacentes de 300 u.m. La entidad reducirá su activo reconocido por 600 u.m. (300 u.m. relativas a la participación retenida y otras 300 u.m. relativas a la implicación continuada adicional que surge de la subordinación de su participación retenida por pérdidas por deterioro) y reducirá su pasivo reconocido por 300 u.m. El resultado neto es un cargo al resultado del periodo por pérdidas por deterioro por importe de 300 u.m.

 © IFRS Foundation

Baja en cuentas de pasivos financieros (Sección 3.3)

B3.3.1 Un pasivo financiero (o una parte de éste) se cancelará cuando el deudor:

(a) cumpla con la obligación contenida en el pasivo (o en una parte del mismo) pagando al acreedor, normalmente en efectivo, en otros activos financieros, en bienes o en servicios; o

(b) esté legalmente dispensado de la responsabilidad principal contenida en el pasivo (o en una parte de éste) ya sea por un proceso judicial o por el acreedor. (Si el deudor ha prestado una garantía esta condición puede ser aún cumplida.)

B3.3.2 Si el emisor de un instrumento de deuda compra de nuevo ese instrumento, la deuda quedará cancelada, incluso en el caso de que el emisor fuera un creador de mercado para ese instrumento o intente volver a venderlo en un futuro inmediato.

[Referencia: párrafo 3.3.1]

B3.3.3 El pago a un tercero, incluyendo la creación de un fondo fiduciario específico para liquidar la deuda (a veces denominado "revocación en esencia"), no libera por sí mismo al deudor de su responsabilidad principal con el acreedor, excepto que haya obtenido una liberación legal de su obligación.

[Referencia: párrafo 3.3.1]

B3.3.4 Si el deudor paga a un tercero por asumir la obligación y notifica al acreedor que el tercero en cuestión ha asumido su deuda, el deudor no dará de baja la deuda a menos que se cumpla la condición establecida en el párrafo B3.3.1(b). Si el deudor paga a un tercero por asumir una obligación y obtiene una liberación legal de parte del acreedor, habrá cancelado la deuda. No obstante, si el deudor acordase realizar pagos sobre la deuda al tercero o hacerlos directamente a su acreedor original, el deudor reconocerá una nueva obligación de deuda con el tercero.

[Referencia: párrafo 3.3.1]

B3.3.5 Aunque la existencia de una liberación legal del compromiso que supone la deuda, ya sea judicial o del propio acreedor, conlleve la baja en cuentas de un pasivo, la entidad podría tener que reconocer un nuevo pasivo si no se cumpliesen, para el activo financiero transferido, los criterios de baja en cuentas recogidos en los párrafos 3.2.1 a 3.2.23. Si esos criterios no se cumplen, los activos financieros transferidos no se darán de baja, y la entidad reconocerá un nuevo pasivo relacionado con los activos transferidos.

[Referencia: párrafo 3.3.1]

B3.3.6 A efectos del párrafo 3.3.2, las condiciones serán sustancialmente diferentes si el valor presente de los flujos de efectivo descontados bajo las nuevas condiciones, incluyendo cualquier comisión pagada neta de cualquier comisión recibida, y utilizando para hacer el descuento la tasa de interés efectiva original, difiere al menos en un 10 por ciento del valor presente descontado de los flujos de efectivo que todavía resten del pasivo financiero original. Al determinar las comisiones pagadas netas de las comisiones recibidas, un prestatario incluye solo las comisiones pagadas o recibidas entre el prestatario y el prestamista, incluyendo las pagadas o recibidas por uno en nombre del otro o viceversa. **[Referencia: párrafos FC3.33 y FC3.34, Fundamentos de las Conclusiones]**

B3.3.6A Si un intercambio de instrumentos de deuda o una modificación de las condiciones se contabiliza como una cancelación, los costos o comisiones incurridos se reconocerán como parte del resultado procedente de la extinción. Si el intercambio o la modificación citados no se contabilizasen como una cancelación, los costos y comisiones ajustarán el importe en libros del pasivo, y se amortizarán a lo largo de la vida restante del pasivo modificado.

B3.3.7 En algunos casos, un acreedor libera a un deudor de su obligación actual de realizar pagos, pero el deudor asume una garantía de la obligación de pago en caso de que la parte que asume la responsabilidad principal incumpla su compromiso de pago. En esta circunstancia el deudor:

(a) reconocerá un nuevo pasivo financiero basado en el valor razonable de la obligación por la garantía, y

(b) reconocerá una ganancia o pérdida basada en la diferencia entre (i) cualquier pago realizado y (ii) el importe en libros del pasivo financiero original menos el valor razonable del nuevo pasivo financiero.

[Referencia: párrafos 3.3.1 y 3.3.3]

Clasificación (Capítulo 4)

Clasificación de activos financieros (Sección 4.1)

[Referencia:

párrafos 4.1.1 a 4.1.5

párrafos FC4.1 a FC4.45, FCZ4.54 a FC4.80 y FC4.124 a FC4.215, Fundamentos de las Conclusiones]

Modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros

[Referencia:

párrafo 4.1.1(a)

párrafos FC4.15 a FC4.21 y FC4.136 a FC4.169, Fundamentos de las Conclusiones]

B4.1.1 El párrafo 4.1.1(a) requiere que una entidad clasifique los activos financieros sobre la base de su modelo de negocio para gestionar los activos financieros, a menos que aplique el párrafo 4.1.5. Una entidad evaluará si sus activos financieros cumplen la condición del párrafo 4.1.2(a) o la condición del párrafo 4.1.2A(a) sobre la base del modelo de negocio como fuera determinado por el personal clave de la gerencia de la entidad (como se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*). **[Referencia: párrafo 9, NIC 24]**

B4.1.2 El modelo de negocio de una entidad se determina al nivel que refleja cómo se gestionan juntos los grupos de activos financieros para lograr un objetivo de negocio concreto. El modelo de negocio de la entidad no dependerá de las intenciones de la gerencia para un instrumento individual. **[Referencia: párrafos FC4.20 a FC4.21, Fundamentos de las Conclusiones]** Por consiguiente, esta condición no es un enfoque de clasificación instrumento por instrumento y debe determinarse a partir de un nivel más alto de agregación. Sin embargo, una única entidad puede tener más de un modelo de negocio para gestionar sus instrumentos financieros. Por consiguiente, la clasificación no necesita determinarse a nivel de la entidad que informa. Por ejemplo, una entidad puede mantener una cartera de inversiones que gestiona para cobrar flujos de efectivo contractuales, y otra cartera de inversiones que gestiona para negociar para realizar cambios al valor razonable. De forma análoga, en algunas circunstancias, puede ser apropiado separar una cartera de activos financieros en sub-carteras para reflejar el nivel al que una entidad gestiona esos activos financieros. Por ejemplo, ese puede ser el caso si una entidad crea o compra una cartera de préstamos hipotecarios y gestiona alguno de ellos con un objetivo de cobrar flujos de efectivo contractuales y el resto con el objetivo de venderlos.

B4.1.2A El modelo de negocio de una entidad hace referencia a la forma en que gestiona sus activos financieros para generar flujos de efectivo. Esto es, el modelo de negocio de la entidad determina si los flujos de efectivo procederán de la obtención de flujos de efectivo contractuales, de la venta de activos financieros o de ambas. Por consiguiente, esta evaluación no se realiza sobre la base de escenarios que la entidad no espera razonablemente que ocurran, tales como los denominados escenarios del "caso más desfavorable" o del "caso de necesidad". Por ejemplo, si una entidad espera vender una cartera concreta de activos financieros solo en un escenario de necesidad, dicho escenario no afectaría a la evaluación de la entidad del modelo de negocio para dichos activos si la entidad espera razonablemente que tal escenario no ocurrirá. Si los flujos de efectivo se producen de una forma que es diferente a las expectativas de la entidad en la fecha en que ésta evaluó el modelo de negocio (por ejemplo, si vende más o menos activos financieros de lo esperado cuando clasificó los activos), eso no da lugar a un error del periodo anterior en los estados financieros de la entidad (véase la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*) ni hace que cambie la clasificación de los activos financieros restantes mantenidos en ese modelo de negocio (es decir, esos activos que la entidad reconoció en periodos anteriores y que todavía mantiene) siempre y cuando la entidad haya considerado toda la información relevante que estaba disponible en el momento en que realizó la evaluación del modelo de negocio. Sin embargo, cuando una entidad evalúa el modelo de negocio para activos financieros comprados u originados recientemente, debe considerar información sobre la forma en que se realizaron los flujos de efectivo en el pasado, junto con toda otra información relevante.

B4.1.2B El modelo de negocio de una entidad para gestionar activos financieros es una cuestión de hechos y no una mera afirmación. Habitualmente es observable a través de las actividades que lleva a cabo la entidad para lograr el objetivo del modelo de negocio. Una entidad necesitará utilizar el juicio profesional cuando evalúe su modelo de negocio para gestionar los activos financieros y esa evaluación no se determina a través de un único factor o actividad. En su lugar, la entidad debe considerar toda la evidencia relevante que esté disponible en la fecha de la evaluación. Esta evidencia relevante incluye, pero no se limita a:

 © IFRS Foundation

(a) cómo se evalúan e informa al respecto al personal clave de la gerencia de la entidad sobre el rendimiento del modelo de negocio y los activos financieros mantenidos en el modelo de negocio;

(b) los riesgos que afectan al rendimiento del modelo de negocio (y los activos financieros mantenidos en el modelo de negocio) y, en concreto, la forma en que se gestionan dichos riesgos; y

(c) cómo se retribuye a los gestores del negocio (por ejemplo, si la compensación se basa en el valor razonable de los activos gestionados o sobre los flujos de efectivo contractuales obtenidos).

Un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos para obtener los flujos de efectivo contractuales

[Referencia:

párrafo 4.1.2(a)

párrafos FC4.140 a FC4.147, Fundamentos de las Conclusiones]

B4.1.2C Los activos financieros que se mantienen en el modelo de negocio cuyo objetivo es conservar los activos para cobrar flujos de efectivos contractuales se gestionan para producir flujos de efectivo mediante la obtención de pagos contractuales a lo largo de la vida del instrumento. Eso quiere decir que la entidad gestiona los activos mantenidos en la cartera para cobrar esos flujos de efectivo contractuales concretos (en lugar de gestionar el rendimiento global de la cartera conservando y vendiendo activos). Para determinar si los flujos de efectivo van a realizarse mediante la obtención de flujos de efectivo contractuales de los activos financieros, es necesario considerar la frecuencia, el valor y el calendario de las ventas en periodos anteriores, las razones de esas ventas y las expectativas sobre la actividad de ventas futuras. Sin embargo, las ventas en sí mismas no determinan el modelo de negocio y, por ello, no pueden considerarse de forma aislada. En su lugar, la información sobre ventas pasadas y las expectativas sobre ventas futuras proporcionan evidencia relacionada con la forma en que se logra el objetivo señalado de la entidad para gestionar los activos financieros y, específicamente, cómo se realizan los flujos de efectivo. Una entidad debe considerar información sobre ventas pasadas en el contexto de las razones de dichas ventas y las condiciones que existían en ese momento en comparación con las actuales.

B4.1.3 Aunque el objetivo del modelo de negocio de una entidad puede ser mantener activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales, la entidad no necesita mantener todos los instrumentos hasta el vencimiento. Por ello, el modelo de negocio de una entidad puede ser mantener activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales incluso cuando las ventas de los activos financieros tengan lugar o se espera que ocurran en el futuro.

B4.1.3A El modelo de negocio puede ser mantener los activos para cobrar flujos de efectivo, incluso si la entidad vende activos financieros cuando hay un incremento en el riesgo crediticio de los activos. Independientemente de su frecuencia y valor, las ventas debidas a un incremento en el riesgo crediticio de los activos no son incongruentes con un modelo de negocio cuyo objetivo es conservar los activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales, porque la calidad del crédito de los activos financieros es relevante en cuanto a la capacidad de la entidad de cobrar flujos de efectivo contractuales. Las actividades de gestión del riesgo crediticio que pretenden minimizar las pérdidas crediticias potenciales debido al deterioro del crédito son parte integrante de un modelo de negocio. La venta de un activo financiero porque deja de cumplir los criterios crediticios especificados en la política de inversión documentada de la entidad es un ejemplo de una venta que ha ocurrido debido a un incremento en el riesgo crediticio. Sin embargo, en ausencia de una política, la entidad puede demostrar de otra manera que esa venta ha ocurrido debido a un incremento del riesgo crediticio.

B4.1.3B Las ventas que tienen lugar por otras razones, tales como ventas realizadas para gestionar el riesgo de concentración del crédito (sin un incremento en el riesgo crediticio del activo), pueden ser también congruentes con un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales. En concreto, estas ventas pueden ser congruentes con un modelo de negocio cuyo objetivo sea conservar los activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales, si dichas ventas son infrecuentes (incluso si son significativas en valor) o insignificantes en valor tanto de forma individual como agregada (incluso si son frecuentes). Si se realiza una cantidad no muy infrecuente de estas ventas desde la cartera y tienen un valor no muy insignificante (tanto de forma individual como agregada), la entidad necesitará evaluar si estas ventas son congruentes con el objetivo de cobrar flujos de efectivo contractuales y cómo contribuyen a lograrlo. El hecho de que sea un tercero quien imponga el requerimiento de vender los activos financieros o que esa actividad sea a discreción de la entidad no es relevante para esta evaluación. Un incremento en la frecuencia o valor de las ventas en un periodo concreto no es necesariamente incongruente con el objetivo de conservar activos financieros para cobrar flujos de

efectivo contractuales, si una entidad puede explicar las razones para dichas ventas y demostrar por qué no reflejan un cambio en el modelo de negocio de la entidad. Además, las ventas pueden ser congruentes con el objetivo de mantener activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales, si las ventas se realizan cerca del vencimiento de los activos financieros y los productos de recursos procedentes de ellas se aproximan al monto de flujos de efectivos contractuales pendientes.

B4.1.4 Los siguientes son ejemplos de casos donde el objetivo del modelo de negocio de una entidad puede ser mantener activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales. **[Referencia: párrafo 4.1.2(a)]** Esta lista de ejemplos no es exhaustiva. Además, los ejemplos no pretenden tratar todos los factores que pueden ser relevantes para la evaluación del modelo de negocio de la entidad ni especificar la importancia relativa de los factores.

Ejemplo	**Análisis**
Ejemplo 1 Una entidad mantiene inversiones para cobrar flujos de efectivo contractuales. Las necesidades de financiación de la entidad son previsibles y el vencimiento de sus activos financieros coincide con las necesidades de financiación estimadas de la entidad. La entidad realiza actividades de gestión del riesgo crediticio con el objetivo de minimizar las pérdidas crediticias. En el pasado, las ventas han tenido lugar habitualmente cuando el riesgo crediticio de los activos financieros se ha incrementado de forma tal que los activos dejaban de cumplir los criterios crediticios especificados en la política de inversión documentada de la entidad. Además, las ventas infrecuentes han ocurrido como resultado de necesidades de financiación no previstas. Los informes al personal clave de la gerencia se centran en la calidad del crédito de los activos financieros y el rendimiento contractual. La entidad también controla los valores razonables de los activos financieros, entre otra información.	Aunque la entidad considera, entre otra información, los valores razonables de los activos financieros desde una perspectiva de liquidez (es decir el importe de efectivo que se realizaría si la entidad necesitara vender los activos), el objetivo de la entidad es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivos contractuales. Las ventas no contradirían ese objetivo si fueran en respuesta a un incremento en el riesgo crediticio de los activos, por ejemplo si los activos dejan de cumplir los criterios de crédito especificados en la política de inversión documentada de la entidad. Las ventas infrecuentes que proceden de necesidades de financiación no previstas (por ejemplo, un escenario de necesidad) tampoco contradirían ese objetivo, incluso si fueran significativas en valor.
Ejemplo 2 El modelo de negocio de una entidad es comprar carteras de activos financieros, tales como préstamos. Las carteras pueden incluir o no activos financieros que hayan sufrido deterioro crediticio. Si el pago de los préstamos no se realiza a tiempo, la entidad pretende obtener los flujos de efectivo contractuales a través de varias formas -por ejemplo, contactando con el deudor por correo, teléfono u otros medios. El objetivo de la entidad es cobrar flujos de efectivo y la entidad no gestiona ninguno de los préstamos de su cartera con un objetivo de cobrar flujos de efectivo mediante su venta. En algunos casos, la entidad realiza permutas financieras de tasas de interés para cambiar la tasa de interés de activos financieros concretos, dentro de una cartera, de una tasa de interés variable a otra fija.	El objetivo del modelo de negocio de la entidad es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales. El mismo análisis se aplicaría incluso si la entidad no espera recibir todos los flujos de efectivo contractuales (por ejemplo algunos de los activos financieros tienen deteriorado el crédito en su reconocimiento inicial). Más aún, el hecho de que la entidad haya contratado derivados para modificar los flujos de efectivo de la cartera, no cambia por sí mismo el modelo de negocio de la entidad.
Ejemplo 3 Una entidad tiene un modelo de negocio con el objetivo de conceder préstamos a clientes y posteriormente vender esos préstamos a un	El grupo consolidado originó los préstamos con el objetivo de mantenerlos para obtener los flujos de efectivo contractuales. Sin embargo, la entidad que los origina tiene un

 © IFRS Foundation

Ejemplo	Análisis
vehículo de titulización. El vehículo de titulización emite instrumentos para los inversores. La entidad concedente controla el vehículo de titulización y por ello lo consolida. El vehículo de titulización obtiene los flujos de efectivo contractuales procedentes de los préstamos y los transfiere a sus inversores. Se supone, a efectos de este ejemplo, que los préstamos continúan siendo reconocidos en el estado de situación financiera consolidado, porque no han sido dados de baja en cuentas por el vehículo de titulización.	objetivo de realizar los flujos de efectivo de la cartera de préstamos mediante la venta de éstos al vehículo de titulización, por ello, a efectos de sus estados financieros separados, no se consideraría que está gestionando esta cartera para obtener los flujos de efectivo contractuales.
Ejemplo 4 Una institución financiera mantiene activos financieros para satisfacer necesidades de liquidez en un escenario de necesidad (por ejemplo una retirada masiva de depósitos bancarios). La entidad no anticipa la venta de estos activos excepto en tales escenarios. La entidad controla la calidad del crédito de los activos financieros y su objetivo al gestionar los activos financieros es cobrar flujos de efectivo contractuales. La entidad evalúa el rendimiento de los activos sobre la base de los ingresos por intereses obtenidos y las pérdidas crediticias producidas. Sin embargo, la entidad también controla el valor razonable de los activos financieros desde una perspectiva de liquidez para asegurar que el importe de efectivo que se obtendría si necesitase vender los activos en un escenario de necesidad sería suficiente para atender las necesidades de liquidez de la entidad. Periódicamente, la entidad realiza ventas que son insignificantes en valor para demostrar la existencia de liquidez.	El objetivo del modelo de negocio de la entidad es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales. El análisis no cambiaría incluso si durante un escenario de dificultad previo la entidad tuviera ventas que fueran significativas en valor para satisfacer sus necesidades de liquidez. De forma análoga, la actividad de ventas recurrentes que es insignificante en valor no es incongruente con la conservación de los activos financieros para la obtención de flujos de efectivo contractuales. Por el contrario, si una entidad conserva activos financieros para satisfacer sus necesidades de liquidez diarias y cumplir ese objetivo involucra ventas frecuentes que son significativas en valor, el objetivo del modelo de negocio de la entidad no es mantener los activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales. De forma análoga, si su regulador requiere que la entidad realice ventas rutinarias de activos financieros para demostrar que son líquidos, y el valor de los activos vendidos es significativo, el modelo de negocio de la entidad no es mantener los activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales. El que un tercero imponga el requerimiento de vender los activos financieros, o que esa actividad sea a discreción de la entidad no es relevante para esta evaluación.

Un modelo de negocio cuyo objetivo es lograr la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta activos financieros

[Referencia:

párrafo 4.1.2A(a)

párrafos FC4.148 a FC4.162, Fundamentos de las Conclusiones]

B4.1.4A Una entidad puede mantener activos financieros en un modelo de negocio cuyo objetivo se logra obteniendo flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos financieros. En este tipo de modelo de negocio, el personal clave de la gerencia de la entidad ha tomado la decisión de que tanto la obtención de flujos de efectivo contractuales como la venta de activos financieros son esenciales para lograr el objetivo del modelo de negocio. Existen varios objetivos que pueden ser congruentes con este tipo de modelo de negocio. Por ejemplo, el objetivo del modelo de negocio puede ser gestionar las necesidades de liquidez diarias, mantener un perfil de rendimiento de interés concreto o coordinar la duración de los activos

financieros con la de los pasivos que dichos activos están financiando. Para lograr este objetivo, la entidad obtendrá tanto flujos de efectivo contractuales como venderá activos financieros.

B4.1.4B Comparado con un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales, este modelo de negocio involucrará habitualmente mayor frecuencia y valor de ventas. Esto es así, porque la venta de activos financieros es esencial para lograr el objetivo del modelo de negocio en lugar de ser solo secundaria. Sin embargo, no existe un umbral de frecuencia o valor de ventas que deba tener lugar en este modelo de negocio porque tanto la obtención de flujos de efectivo contractuales como la venta de activos financieros son esenciales para lograr su objetivo.

B4.1.4C Los siguientes son ejemplos de cuándo puede lograrse el objetivo del modelo de negocio de la entidad mediante la obtención de flujos de efectivo contractuales y de la venta de activos financieros. Esta lista de ejemplos no es exhaustiva. Además, los ejemplos no pretenden describir todos los factores que pueden ser relevantes para la evaluación del modelo de negocio de la entidad ni especificar la importancia relativa de los factores.

Ejemplo	**Análisis**
Ejemplo 5 Una entidad prevé desembolsos de capital para dentro de unos pocos años. La entidad invierte su exceso de efectivo en activos financieros a corto y largo plazo, de forma que pueda financiar el desembolso cuando surja la necesidad. Muchos de los activos financieros tienen vidas contractuales que exceden el periodo de inversión previsto de la entidad. La entidad conservará activos financieros para cobrar flujos de efectivo contractuales y, cuando surja una oportunidad, venderá activos financieros para reinvertir el efectivo en activos financieros con mayor rentabilidad. Los gestores responsables de la cartera son remunerados sobre la base de la rentabilidad global generada por la cartera.	El objetivo del modelo de negocio es lograr la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta activos financieros. La entidad tomará decisiones sobre la base del negocio en marcha sobre si la obtención de flujos de efectivo contractuales o la venta de activos financieros maximizará la rentabilidad de la cartera hasta que surja la necesidad del efectivo invertido. Por otro lado, considérese una entidad que prevé una salida de efectivo en cinco años para financiar desembolsos de capital e invierte el exceso de efectivo en activos financieros a corto plazo. Cuando las inversiones vencen, la entidad reinvierte el efectivo en nuevos activos financieros a corto plazo. La entidad mantiene esta estrategia hasta que se necesitan los fondos, en cuyo momento utiliza los recursos procedentes de los activos financieros que vencen para financiar el desembolso de capital. Solo las ventas que son insignificantes en valor tienen lugar antes del vencimiento (a menos que exista un incremento del riesgo crediticio). El objetivo de este modelo de negocio alternativo es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales.
Ejemplo 6 Una institución financiera mantiene activos financieros para atender sus necesidades de liquidez diarias. La entidad pretende minimizar los costos de gestión de dichas necesidades de liquidez y, por ello, gestiona activamente la rentabilidad de la cartera. La rentabilidad consiste en la obtención de pagos contractuales, así como ganancias y pérdidas por la venta de activos financieros. En consecuencia, la entidad mantiene activos financieros para la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros para reinvertir en activos financieros de mayor rendimiento o para coordinar mejor la duración de sus pasivos. En el pasado, esta estrategia ha dado lugar a una actividad de ventas frecuentes y estas ventas han sido por un valor significativo. Esta actividad se espera que continúe en el futuro.	El objetivo del modelo de negocio es maximizar la rentabilidad de la cartera para atender las necesidades de liquidez diarias y la entidad logra ese objetivo mediante la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros. En otras palabras, la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros son esenciales para lograr el objetivo del modelo de negocio.
Ejemplo 7	El objetivo del modelo de negocio es financiar los

 © IFRS Foundation

Ejemplo	Análisis
Una aseguradora mantiene activos financieros para financiar pasivos por contratos de seguro. La aseguradora utiliza los recursos procedentes de los flujos de efectivo contractuales de los activos financieros para liquidar pasivos de contratos a medida que vencen. Para asegurar que los flujos de efectivo contractuales de los activos financieros son suficientes para liquidar los pasivos, la aseguradora lleva a cabo una actividad significativa de compras y ventas de forma regular para equilibrar su cartera de activos y atender las necesidades de flujos de efectivo a medida que surjan.	pasivos de contratos de seguros. Para lograr este objetivo, la entidad obtiene flujos de efectivo contractuales a medida que vencen y vende activos financieros para mantener el perfil deseado de cartera de activos. Por ello, la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros son esenciales para lograr el objetivo del modelo de negocio.

Otros modelos de negocio

[Referencia:

párrafo 4.1.4

párrafos FC4.163 a FC4.166, Fundamentos de las Conclusiones]

B4.1.5 Los activos financieros se miden a valor razonable con cambios en resultado si no se mantienen dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es conservar los activos para cobrar flujos de efectivo contractuales o dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra mediante la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros (véase también el párrafo 5.7.5). Un modelo de negocio que dé lugar a mediciones a valor razonable con cambios en resultados es uno en el que una entidad gestiona los activos financieros con el objetivo de cobrar flujos de efectivo a través de la venta de los activos. La entidad toma decisiones basadas en los valores razonables de los activos y los gestiona para obtener esos valores razonables. En este caso, el objetivo de la entidad habitualmente dará lugar a compras y ventas activas. Aun cuando la entidad obtenga flujos de efectivo contractuales mientras mantiene los activos financieros, el objetivo de este modelo de negocio no es lograrlo con la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros. Esto es así, porque la obtención de flujos de efectivo contractuales no es esencial para lograr el objetivo del modelo de negocio; sino que es secundaria.

B4.1.6 Una cartera de activos financieros que se gestiona y cuyo rendimiento se evalúa sobre una base del valor razonable [como se describe en el párrafo 4.2.2(b)] no se mantiene para cobrar flujos de efectivo contractuales ni para cobrar flujos de efectivo contractuales y vender activos financieros. La entidad se centra principalmente en información sobre el valor razonable y utiliza esa información para evaluar el rendimiento de los activos y tomar decisiones. Además, una cartera de activos financieros que cumple la definición de mantenida para negociar no se conserva para cobrar flujos de efectivo contractuales o para cobrar flujos de efectivo contractuales y vender activos financieros. Para estas carteras, la obtención de flujos de efectivo contractuales es solo secundaria para lograr el objetivo del modelo de negocio. Por consiguiente, estas carteras de activos financieros deben medirse al valor razonable **[Referencia: NIIF 13]** con cambios en resultados.

Flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente

[Referencia:

párrafos 4.1.1(b), 4.1.2(b), 4.1.2A(b) y 4.1.3.

párrafos FC4.170 a FC4.208, Fundamentos de las Conclusiones]

B4.1.7 El párrafo 4.1.1(b) requiere que una entidad clasifique un activo financiero sobre la base de sus características de flujos de efectivo contractuales si el activo financiero se conserva dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener activos para cobrar flujos de efectivo contractuales o dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra mediante la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros, a menos que se aplique el párrafo 4.1.5. Para hacerlo así, la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b) requiere que una entidad determine si los flujos de efectivo contractuales del activo son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente.

B4.1.7A Los flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente son congruentes con un acuerdo básico de préstamo. En un acuerdo básico de préstamo, la contraprestación por el valor temporal del dinero (véanse los párrafos B4.1.9A a B4.1.9E) y el riesgo crediticio son habitualmente los elementos más significativos del interés. Sin embargo, en un acuerdo como este, el interés también incluye la contraprestación por otros riesgos básicos de préstamo (por ejemplo, riesgo de liquidez) y costos (por ejemplo, costos administrativos) asociados con el mantenimiento del activo financiero por un periodo de tiempo concreto. Además, el interés puede incluir un margen que es congruente con un acuerdo básico de préstamo. En circunstancias económicas extremas, el interés puede ser negativo si, por ejemplo, el tenedor de un activo financiero paga de forma explícita o implícita por el depósito de su dinero por un periodo de tiempo concreto (y esa comisión excede la contraprestación que el tenedor recibe por el valor temporal del dinero, riesgo crediticio y otros riesgos y costos básicos de préstamo). Sin embargo, los términos contractuales que introduce la exposición a los riesgos o volatilidad en los flujos de efectivo contractuales que no está relacionada con un acuerdo básico de préstamo, tal como la exposición a cambios en los precios del patrimonio o de materias primas cotizadas, no dan lugar a flujos de efectivo contractuales que son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente. Un activo financiero comprado u originado puede ser un acuerdo básico de préstamo independientemente de si es un préstamo en su forma legal.

B4.1.7B De acuerdo con el párrafo 4.1.3(a), el principal es el valor razonable del activo financiero en su reconocimiento inicial. Sin embargo, el importe principal puede cambiar a lo largo de la vida del activo financiero (por ejemplo, si hay reembolsos del principal).

B4.1.8 Una entidad evaluará si los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente, tomando como referencia la moneda en la que esté denominado el activo financiero.[E29]

E29 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2018, Decisión de Agenda, «Clasificación de un tipo concreto de un bono en dos monedas (NIIF 9 *Instrumentos Financieros*)»

El Comité recibió una solicitud sobre la forma en que un tenedor clasificaría un activo financiero concreto aplicando la NIIF 9. Quien envió la solicitud describió un «bono en dos monedas» con un importe a la par denominado en una moneda y pagos de un cupón de interés fijo denominados en otra moneda. Los pagos de interés fijo se satisfacen anualmente y el importe a la par se reembolsa a una fecha de vencimiento señalada. Quien envió la solicitud preguntaba si este instrumento financiero tiene flujos de efectivo contractuales que son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente aplicando los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b) de la NIIF 9.

Sobre la base de las respuestas a las actividades de difusión externa realizadas sobre la solicitud y las recibidas en las cartas de comentarios, el Comité observó que el instrumento financiero descrito en la solicitud no es común. Por ello, el Comité no ha obtenido evidencia de que el tema tenga un efecto amplio.

Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.]

B4.1.9 El apalancamiento es una característica de los flujos de efectivo contractuales de algunos activos financieros. El apalancamiento incrementa la variabilidad de los flujos de efectivo contractuales, haciendo que no tengan las características económicas del interés. Ejemplos de activos financieros que incluyen apalancamiento son los contratos simples de opción, los contratos a término y los de permuta financiera. Por ello, estos contratos no cumplen la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b) y no pueden medirse posteriormente al costo amortizado o al valor razonable con cambios en otro resultado integral.

Contraprestación por el valor temporal del dinero

[Referencia:

párrafo 4.1.3(b)

párrafos FC4.170 a FC4.180, Fundamentos de las Conclusiones]

B4.1.9A El valor temporal del dinero es el elemento del interés que proporciona contraprestación por el mero paso del tiempo. Esto es, el elemento del valor temporal de dinero no proporciona contraprestación por otros riesgos o costos asociados con la tenencia del activo financiero. Para evaluar si el elemento proporciona contraprestación por el mero paso del tiempo, una entidad aplicará el juicio profesional y considerará factores relevantes tales como la moneda en la que se denomina el activo financiero y el periodo por el que se establece la tasa de interés.

B4.1.9B Sin embargo, en algunos casos, el elemento del valor temporal del dinero puede modificarse (es decir, es imperfecto). Este sería el caso, por ejemplo, si una tasa de interés de un activo financiero se restablece periódicamente, pero la frecuencia no coincide con el periodo de vigencia de la tasa de interés (por ejemplo,

 © IFRS Foundation

la tasa interés se restablece cada mes a la tasa a un año) o si la tasa de interés de un activo financiero se restablece periódicamente a un promedio de tasas de interés a corto y largo plazo concretos. En estos casos, una entidad debe evaluar la modificación para determinar si los flujos de efectivo contractuales representan solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente. En algunas circunstancias, la entidad puede ser capaz de realizar esa determinación, realizando una evaluación cualitativa del elemento del valor temporal del dinero mientras, en otras circunstancias, puede ser necesario realizar una evaluación cuantitativa.

B4.1.9C Al evaluar un elemento de valor temporal del dinero modificado, el objetivo es determinar hasta qué punto podrían ser diferentes los flujos de efectivo contractuales (sin descontar) de los flujos de efectivo (sin descontar) que surgirían si el elemento del valor temporal del dinero no estuviera modificado (los flujos de efectivo de referencia). Por ejemplo, si el activo financiero bajo evaluación contiene una tasa de interés variable que se restablece todos los meses a la tasa de interés a un año, la entidad compararía ese activo financiero con un instrumento financiero con condiciones contractuales y riesgo crediticio idénticos excepto en que la tasa de interés variable se restablece mensualmente a la tasa de interés a un mes. Si el elemento del valor temporal del dinero modificado pudiera dar lugar a flujos de efectivo contractuales (sin descontar) que sean significativamente diferentes de los flujos de efectivo de referencia (sin descontar), el activo financiero no cumple la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b). Para realizar esta determinación, la entidad debe considerar el efecto del elemento del valor temporal del dinero modificado en cada periodo de presentación y el acumulado a lo largo de la vida del instrumento financiero. La razón para que la tasa de interés se establezca de esta forma no es relevante para el análisis. Si está claro, con poco o ningún análisis, que los flujos de efectivo contractuales (sin descontar) del activo financiero bajo la evaluación podrían (o no podrían) ser significativamente diferentes de los flujos de efectivo de referencia (sin descontar), una entidad no necesita realizar una evaluación detallada.

B4.1.9D Al evaluar un elemento de valor temporal del dinero modificado, una entidad debe considerar los factores que podrían afectar a los flujos de efectivo contractuales futuros. Por ejemplo, si una entidad está evaluando un bono a cinco años y la tasa de interés variable se restablece cada seis meses a la tasa de cinco años, la entidad no puede concluir que los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente solo porque la curva de la tasa de interés en ese momento de la evaluación es tal que la diferencia entre una tasa de interés a cinco años y otra a seis meses no es significativa. En su lugar, la entidad debe considerar también si la relación entre la tasa de interés a cinco años y la de seis meses podría cambiar a lo largo de la vida del instrumento de tal forma que los flujos de efectivo contractuales (sin descontar) a lo largo de la vida del instrumento podría ser significativamente diferente de los flujos de efectivo de referencia (sin descontar). Sin embargo, una entidad debe considerar solo los escenarios razonablemente posibles en lugar de todos los posibles. Si una entidad concluye que los flujos de efectivo contractuales (sin descontar) podrían ser significativamente diferentes de los flujos de efectivo de referencia (sin descontar), el activo financiero no cumple la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b) y, por ello, no puede medirse al costo amortizado o al valor razonable con cambios en otro resultado integral.

B4.1.9E En algunas jurisdicciones, el gobierno o una autoridad reguladora establece las tasas de interés. Por ejemplo, esta regulación gubernamental de tasas de interés puede ser parte de una política macroeconómica amplia o puede introducirse para animar a las entidades a invertir en un sector concreto de la economía. En algunos de estos casos, el objetivo del elemento del valor temporal del dinero no es proporcionar contraprestación solo por el mero paso del tiempo. Sin embargo, a pesar de los párrafos B4.1.9A a B4.1.9D, una tasa de interés regulada deberá considerarse un sustituto del elemento del valor temporal del dinero a efectos de aplicar la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b), si esa tasa de interés regulada proporciona una contraprestación que es congruente en términos generales con el paso del tiempo y no proporciona una exposición a los riesgos o volatilidad de los flujos de efectivo contractuales que son incongruentes con un acuerdo básico de préstamo. **[Referencia: párrafos FC4.179 a FC4.180, Fundamentos de las Conclusiones]**

Términos contractuales que cambian el calendario o importe de los flujos de efectivo contractuales

[Referencia: párrafos FC4.183 a FC4.195, Fundamentos de las Conclusiones]

B4.1.10 Si un activo financiero contiene una condición contractual que pudiera cambiar el calendario o importe de los flujos de efectivo contractuales (por ejemplo, si el activo puede pagarse por anticipado antes del vencimiento o puede ampliarse su duración), la entidad debe determinar si los flujos de efectivo contractuales que podrían surgir a lo largo de la vida del instrumento debido a esa condición contractual son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente. Para realizar esta determinación, la entidad debe evaluar los flujos de efectivo contractuales que podrían surgir antes, y después, del cambio en los flujos de efectivo contractuales. La entidad puede también necesitar evaluar la naturaleza de cualquier

suceso contingente (es decir, un desencadenante) que podría cambiar el calendario o importe de los flujos de efectivo contractuales. Aunque la naturaleza del suceso contingente en sí misma no es un factor determinante para evaluar si los flujos de efectivo contractuales son solo pagos del principal e intereses, puede ser un indicador. Por ejemplo, la comparación de un instrumento financiero con una tasa de interés que se restablece a una tasa mayor si el deudor no cumple con un número concreto de pagos de un instrumento financiero, con una tasa de interés que se restablece a una tasa mayor si un índice de patrimonio especificado alcanza un nivel concreto. Es más probable en el primer caso que los flujos de efectivo contractuales a lo largo de la vida del instrumento serán solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente debido a la relación entre los pagos no satisfechos y un incremento en el riesgo crediticio. (Véase también el párrafo B4.1.18.)

B4.1.11 Los siguientes son ejemplos de términos contractuales que dan lugar a flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente:

(a) una tasa de interés variable que consiste en la contraprestación por el valor temporal del dinero, por el riesgo crediticio asociado con el importe principal pendiente durante un periodo de tiempo concreto (la contraprestación por el riesgo crediticio puede determinarse solo en el momento del reconocimiento inicial y, así, puede ser fija) y por otros riesgos básicos y costos de préstamos, así como un margen de ganancia;

(b) una condición contractual que permite al emisor (es decir, al deudor) pagar de forma anticipada un instrumento de deuda o permite al tenedor (es decir, al acreedor) devolver un instrumento de deuda al emisor antes del vencimiento y el importe pagado por anticipado representa sustancialmente los importes no pagados del principal e intereses sobre el importe principal, que puede incluir compensaciones razonables para la cancelación anticipada del contrato; y

(c) una condición contractual que permite al emisor o al tenedor ampliar la condición contractual de un instrumento de deuda (es decir, una opción de ampliación) y las condiciones de la opción de ampliación dan lugar a flujos de efectivo contractuales durante el periodo de ampliación que son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente, que puede incluir compensaciones adicionales razonables para la ampliación del contrato.

B4.1.12 A pesar del párrafo B4.1.10, un activo financiero que cumpliría, en otro caso, la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b), pero que no lo hace solo como consecuencia de una condición contractual que permite (o requiere) al emisor pagar de forma anticipada un instrumento de deuda o permite (o requiere) al tenedor devolver un instrumento de deuda al emisor antes del vencimiento es elegible para medirse al costo amortizado o al valor razonable con cambios en otro resultado integral [sujeto al cumplimiento de la condición del párrafo 4.1.2(a) o a la del párrafo 4.1.2A(a)] si:

(a) la entidad adquiere u origina el activo financiero con una prima o descuento sobre el importe a la par contractual;

(b) el importe pagado por anticipado representa sustancialmente el importe nominal contractual y el interés contractual acumulado (o devengado) (pero sin pagar), que puede incluir una compensación razonable por la cancelación anticipada del contrato; y

(c) cuando la entidad reconozca inicialmente el activo financiero, el valor razonable de la característica de pago anticipado es insignificante.

B4.1.12A A efectos de la aplicación de los párrafos B4.1.11(b) y B4.1.12(b), independientemente del suceso o circunstancia que provoque la finalización anticipada del contrato, una parte puede pagar **o** recibir una compensación razonable por esa finalización anticipada. Por ejemplo, una parte puede pagar o recibir una compensación razonable cuando opta por finalizar el contrato anticipadamente (o provoca la finalización anticipada del contrato por otro medio).

[Referencia: párrafos FC4.216 a FC4.242, Fundamentos de las Conclusiones]

B4.1.13 Los siguientes ejemplos ilustran flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. **[Referencia: párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b)]** Esta lista de ejemplos no es exhaustiva.

Instrumento	Análisis
Instrumento A El instrumento A es un bono con una fecha de vencimiento determinada. Los pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente están vinculados a un índice de inflación	Los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. La vinculación de los pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente con un índice de inflación no apalancado tiene el efecto de revisar el valor

 © IFRS Foundation

Instrumento	Análisis
relacionado con la moneda en la que se emitió el instrumento. El vínculo de inflación no está apalancado y el principal está protegido.	temporal del dinero, colocándolo a un nivel actual. En otras palabras, la tasa de interés sobre el instrumento refleja el interés "real". Por ello, los importes de intereses son contraprestaciones por el valor temporal del dinero sobre el importe del principal pendiente. Sin embargo, si los pagos por intereses estaban indexados a otra variable, tal como el rendimiento del deudor (por ejemplo, el ingreso neto del deudor) o un índice de patrimonio, los flujos de efectivo contractuales no son pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente (a menos que la indexación del rendimiento del deudor dé lugar a un ajuste que solo compensa al tenedor por cambios en el riesgo crediticio del instrumento, tal que los flujos de efectivo contractuales son solo pagos del principal e intereses). Esto es porque los flujos de efectivo contractuales reflejan una rentabilidad que es incongruente con un acuerdo básico de préstamo (véase el párrafo B4.1.7A).
Instrumento B El instrumento B es un instrumento de tasa de interés variable con una fecha de vencimiento determinada que permite al prestatario elegir la tasa de interés de mercado sobre una base de negocio en marcha. Por ejemplo, en cada fecha de revisión de la tasa de interés, el prestatario puede elegir pagar el LIBOR a tres meses por un periodo de tres meses o el LIBOR a un mes para un periodo de un mes.	Los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente, en la medida en que el interés pagado a lo largo de la vida del instrumento refleje la contraprestación por el valor temporal del dinero, por el riesgo crediticio asociado con el instrumento y por otros riesgos y costos básicos de préstamo, así como un margen de ganancia (véase el párrafo B4.1.7A). El hecho de que la tasa de interés LIBOR se revise durante la vida del instrumento no descalifica por sí mismo al instrumento. Sin embargo, si el prestatario puede optar por pagar una tasa de interés a un mes que se restablece cada tres meses, la tasa de interés se restablece con una frecuencia que no coincide con la vigencia de la tasa de interés. Por consiguiente, el elemento del valor temporal del dinero se modifica. De forma análoga, si un instrumento tiene una tasa de interés contractual que se basa en una condición que puede exceder la vida restante del instrumento (por ejemplo, si un instrumento con un vencimiento a cinco años paga una tasa variable que se restablece periódicamente, pero que siempre refleja un vencimiento a cinco años), el elemento del valor temporal del dinero se modifica. Esto es así porque el interés por pagar en cada periodo está desconectado del periodo de interés.
	En estos casos, la entidad debe evaluar cuantitativa y cualitativamente los flujos de efectivo contractuales contra los de un instrumento que es idéntico en todos los aspectos excepto en que la vigencia del plazo de la tasa de interés coincide con el periodo del interés para determinar si los flujos de efectivo son solo pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. (Para guías sobre las tasas de interés reguladas, véase el párrafo B4.1.9E.)

Instrumento	Análisis
	Por ejemplo, para evaluar un bono con una duración de cinco años que paga una tasa variable que se restablece cada seis meses pero que siempre refleja un vencimiento a cinco años, una entidad considera los flujos de efectivo contractuales de un instrumento que se restablecen cada seis meses a una tasa de interés a seis meses, pero que, por lo demás, es idéntico. El mismo análisis se aplicaría si el prestatario puede elegir entre las diversas tasas que hace públicas el prestamista (por ejemplo, el prestatario puede optar entre la tasa de interés variable a un mes y la de a tres meses publicadas ambas por el prestamista).
Instrumento C El instrumento C es un bono con una fecha de vencimiento determinada y paga una tasa de interés de mercado variable. Esa tasa de interés variable está limitada.	Los flujos de efectivo contractuales tanto de: (a) un instrumento que tiene una tasa de interés fija y (b) un instrumento que tiene una tasa de interés variable son pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente en la medida en que el interés refleje la contraprestación por el valor temporal del dinero y por el riesgo crediticio asociado con el instrumento durante la duración del instrumento y por otros riesgos y costos básicos de préstamo, así como por un margen de ganancia. (Véase el párrafo B4.1.7A) Por consiguiente, un instrumento que es una combinación de (a) y (b) (por ejemplo un bono con un límite de tasa de interés) puede tener flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Esta condición contractual puede reducir la variabilidad de los flujos de efectivo al establecer un límite en la tasa de interés variable (por ejemplo un límite máximo y mínimo de tasa de interés) o incrementar la variabilidad del flujo de efectivo porque una tasa fija pasa a ser variable.
Instrumento D El instrumento D es un préstamo totalmente respaldado por todos los bienes del prestatario y garantizado por activos específicamente pignorados.	El hecho de que un préstamo sea totalmente respaldado no afecta por sí mismo al análisis de si los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente.
Instrumento E El instrumento E se emite por un banco regulado y tiene una fecha de vencimiento fija. El instrumento paga una tasa de interés fija y todos los flujos de efectivo contractuales son no discrecionales. Sin embargo, el emisor está sujeto a una legislación que permite o requiere que una autoridad nacional decisora imponga pérdidas a los tenedores de instrumentos concretos, incluido el instrumento E, en circunstancias concretas. Por ejemplo, la autoridad nacional decisora tiene el poder de rebajar el importe nominal del instrumento E o convertirlo en un número fijo de acciones ordinarias del emisor si la autoridad nacional decisora determina que el	El tenedor analizaría los **términos contractuales** del instrumento financiero para determinar si dan lugar a flujos de efectivo que son solo pagos por el principal y los intereses sobre el importe del principal pendiente y, por ello, son congruentes con un acuerdo básico de préstamo. Ese análisis no consideraría los pagos que surgen solo como consecuencia del poder de la autoridad nacional decisora de imponer pérdidas a los tenedores del instrumento E. Esto es, porque ese poder, y los pagos resultantes, no son **términos contractuales** del instrumento financiero. Por otro lado, los flujos de efectivo contractuales no serían solo pagos por el principal y los intereses

 © IFRS Foundation

Instrumento	Análisis
emisor está teniendo dificultades financieras graves, necesita capital de regulación adicional o está "dejando de pagar".	sobre el importe del principal pendiente, si los **términos contractuales** del instrumento financiero permiten o requieren que el emisor u otra entidad imponga pérdidas al tenedor (por ejemplo, rebajando el importe nominal o convirtiendo el instrumento en un número fijo de acciones ordinarias del emisor), en la medida en que dichos términos contractuales sean reales, incluso si la probabilidad de que esta pérdida vaya a imponerse sea remota.

B4.1.14 Los siguientes ejemplos ilustran flujos de efectivo contractuales que no son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Esta lista de ejemplos no es exhaustiva.

Instrumento	Análisis
Instrumento F El instrumento F es un bono convertible en un número fijo de instrumentos de patrimonio del emisor.	El tenedor analizaría el bono convertible en su totalidad. Los flujos de efectivo contractuales no son pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente porque reflejan una rentabilidad que es incongruente con un acuerdo básico de préstamo (véase el párrafo B4.1.7A); es decir, la rentabilidad está vinculada al valor del patrimonio del emisor.
Instrumento G El instrumento G es un préstamo que paga una tasa de interés variable inversa (es decir la tasa de interés tiene una relación inversa con las tasas de interés del mercado).	Los flujos de efectivo contractuales no son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Los importes de intereses no son contraprestaciones por el valor temporal del dinero sobre el importe del principal pendiente.
Instrumento H El instrumento H es un instrumento perpetuo, pero el emisor puede comprarlo en cualquier momento y pagar al tenedor el importe a la par más el interés acumulado (devengado). El instrumento H paga una tasa de interés de mercado pero el pago de intereses no puede realizarse a menos que el emisor pueda mantenerse solvente inmediatamente después. El interés diferido no acumula (devenga) interés adicional.	Los flujos de efectivo contractuales no son pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Esto es así porque se puede requerir al emisor que difiera los pagos de intereses y no se acumulan (devengan) intereses adicionales sobre los importes de intereses diferidos. Como resultado, los importes de intereses no son contraprestaciones por el valor temporal del dinero sobre el importe del principal pendiente. Si se acumulan (devengan) intereses sobre los importes diferidos, los flujos de efectivo contractuales pueden ser pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente.
	El hecho de que el instrumento H sea perpetuo no significa por sí mismo que los flujos de efectivo contractuales no sean pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente. En efecto, un instrumento perpetuo tiene continuas (múltiples) opciones de ampliación. Estas opciones pueden dar lugar a flujos de efectivo contractuales que son pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente en tanto que los pagos de intereses son obligatorios y deben pagarse a perpetuidad. Asimismo, el hecho de que el instrumento H sea

Instrumento	Análisis
	rescatable no significa que los flujos de efectivo contractuales no sean pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente, a menos que sea rescatable a un importe que no refleje sustancialmente el pago del principal e intereses pendientes sobre ese principal. Incluso si el importe de rescate incluye un importe que compensa razonablemente al tenedor de la cancelación anticipada del instrumento, los flujos de efectivo contractuales podrían ser pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. (Véase también el párrafo B4.1.12.)

B4.1.15 En algunos casos un activo financiero puede tener flujos de efectivo contractuales que se describen como principal e intereses, pero dichos flujos de efectivo no representan el pago del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente como se describe en los párrafos 4.1.2(b), 4.1.2A(b) y 4.1.3 de esta Norma.

B4.1.16 Este puede ser el caso si el activo financiero representa una inversión en activos o flujos de efectivo de carácter particular, y por ese motivo los flujos de efectivo contractuales no constituyen únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Por ejemplo, si los términos contractuales estipulan que los flujos de efectivo del activo financiero se incrementan cuantos más automóviles utilizan un peaje concreto, los flujos de efectivo contractuales son incongruentes con un acuerdo básico de préstamo. Como resultado, el instrumento no cumpliría la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b). Esto podría ser el caso cuando los derechos del acreedor se limitan a activos específicos del deudor o a los flujos de efectivo procedentes de dichos activos específicos (por ejemplo un activo financiero “sin recurso”, que no está garantizado por ningún activo concreto).

B4.1.17 Sin embargo, el hecho de que un activo financiero no tenga como respaldo la garantía de un activo no excluye por sí mismo que ese activo financiero cumpla la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b). En estas situaciones, se requiere al acreedor evaluar (“revisar”) los activos subyacentes particulares o los flujos de efectivo para determinar si los flujos de efectivo contractuales del activo financiero que se está clasificando son pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Si las condiciones del activo financiero dan lugar a otros flujos de efectivo o limitan esos flujos de efectivo de forma incongruente con la condición de ser pagos que representan el principal e intereses, el activo financiero no cumple la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b). El hecho de que los activos subyacentes sean activos financieros o no financieros no afecta, por sí mismo, a esta evaluación.

B4.1.18 Una característica de flujos de efectivo contractuales no afecta a la clasificación del activo financiero si podría tener solo un efecto de minimis sobre los flujos de efectivo contractuales del activo financiero. Además, si una característica de flujos de efectivo contractuales pudiera tener un efecto sobre los flujos de efectivo contractuales que sea más que de minimis (en un periodo de presentación único o de forma acumulada), pero esa característica de flujos de efectivo no es real, no afecta a la clasificación de un activo financiero. Una característica de flujos de efectivo no es real si afecta a los flujos de efectivo contractuales del instrumento solo en el momento en que ocurre un suceso que es extremadamente excepcional, altamente anómalo y muy improbable que ocurra.

B4.1.19 En prácticamente la totalidad de las transacciones de préstamo, el instrumento del acreedor es clasificado con respecto a los instrumentos de otros acreedores del mismo deudor. Un instrumento que está subordinado a otros instrumentos puede tener flujos de efectivo contractuales que sean pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente, si el impago del deudor constituye una infracción al contrato, y el tenedor tenga un derecho contractual a los importes impagados del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente aun en el caso de que el deudor esté en quiebra. Por ejemplo, una cuenta comercial por cobrar que no dé ninguna prioridad al acreedor, colocándolo entre los acreedores generales, cumpliría los requisitos de tener pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Este sería el caso incluso si el deudor hubiera emitido préstamos garantizados con un colateral con activos, que en el caso de quiebra dieran al tenedor de ese préstamo prioridad sobre los derechos de los acreedores generales con respecto a dichos activos de garantía colateral, pero sin afectar al derecho contractual del acreedor general al principal no pagado y los otros importes debidos.

Instrumentos vinculados contractualmente

[Referencia: párrafos FC4.26 a FC4.36 y FC4.205 a FC4.208, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

B4.1.20 En algunos tipos de transacciones, un emisor puede priorizar pagos a los tenedores de activos financieros utilizando múltiples instrumentos vinculados contractualmente que crean concentraciones de riesgo crediticio (tramos). Cada tramo tiene una clasificación de prioridad que especifica el orden en el que los flujos de efectivo generados por el emisor se asignan al mismo. En estas situaciones, los tenedores de un determinado tramo tienen el derecho a pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente solo si el emisor genera suficientes flujos de efectivo para satisfacer pagos a los tramos clasificados como de prioridad más alta.

B4.1.21 En estas transacciones, un tramo tiene características de flujos de efectivo que constituyen pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente solo si:

(a) las condiciones contractuales del tramo que se están evaluando para la clasificación (sin revisar el conjunto subyacente de instrumentos financieros) dan lugar a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente (por ejemplo la tasa de interés sobre el tramo no está vinculada a un índice de materia prima cotizada);

(b) el conjunto subyacente de instrumentos financieros tiene las características de flujos de efectivo establecidos en los párrafos B4.1.23 y B4.1.24; y

(c) la exposición al riesgo crediticio en el conjunto subyacente de instrumentos financieros inherente al tramo es igual o menor que la exposición al riesgo crediticio del conjunto subyacente de instrumentos financieros (por ejemplo, la calificación crediticia del tramo que es evaluado para su clasificación es igual o mayor que la calificación crediticia que se aplicaría a un tramo único que financió el conjunto subyacente de instrumentos financieros).

B4.1.22 Una entidad debe revisar hasta que pueda identificar el conjunto subyacente de instrumentos que están generando (en lugar de meramente traspasando) los flujos de efectivo. Este es el conjunto subyacente de instrumentos financieros. **[Referencia: párrafo FC4.33, Fundamentos de las Conclusiones]**

B4.1.23 El conjunto subyacente debe estar compuesto por uno o más instrumentos que tengan flujos de efectivo contractuales que sean únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

B4.1.24 El conjunto subyacente de instrumentos puede incluir también instrumentos que:

(a) reduzcan la variabilidad de los flujos de efectivo de los instrumentos del párrafo B4.1.23 y, cuando se combinan con los instrumentos del párrafo B4.1.23, dan lugar a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente (por ejemplo un límite máximo o mínimo de tasa de interés o un contrato que reduzca el riesgo crediticio de alguno o todos los instrumentos del párrafo B4.1.23); o

(b) alinean los flujos de efectivo de los tramos con los flujos de efectivo del conjunto de instrumentos subyacentes del párrafo B4.1.23 para abordar diferencias cuando consistan exclusivamente en:

(i) si la tasa de interés es fija o variable;

(ii) la moneda en la que los flujos de efectivo se denominan, incluyendo la inflación en esa moneda; o

(iii) el calendario de los flujos de efectivo.

B4.1.25 Si cualquier instrumento en el conjunto no cumple las condiciones del párrafo B4.1.23, o del párrafo B4.1.24, no se cumple la condición del párrafo B4.1.21(b). Para realizar esta evaluación, puede no ser necesario un análisis detallado del conjunto, instrumento por instrumento. Sin embargo, una entidad debe utilizar el juicio profesional y realizar un análisis suficiente para determinar si los instrumentos en el conjunto cumplen las condiciones de los párrafos B4.1.23 y B4.1.24. (Véase también el párrafo B4.1.18 para guías sobre las características de flujos de efectivo contractuales que tienen solo un efecto de minimis.)

B4.1.26 Si el tenedor no puede evaluar las condiciones del párrafo B4.1.21 en el momento del reconocimiento inicial, el tramo debe medirse al valor razonable con cambios en resultados. Si el conjunto subyacente de instrumentos puede cambiar después del reconocimiento inicial, de forma tal que el conjunto pudiera no cumplir las condiciones de los párrafos B4.1.23 y B4.1.24, el tramo no cumple las condiciones del párrafo B4.1.21 y debe medirse al valor razonable con cambios en resultados. Sin embargo, si el conjunto subyacente incluye instrumentos que tienen garantía colateral mediante activos que no cumplen las condiciones de los párrafos B4.1.23 y B4.1.24, se descartará la capacidad para tomar posesión de estos activos a efectos de aplicar este párrafo, a menos que la entidad adquiriera el tramo con la intención de controlar la garantía colateral.

Opción para designar un activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados (Secciones 4.1 y 4.2)

[Referencia:

párrafos 4.1.5, 4.2.2 y 4.3.5

párrafos FC4.77 a FC4.82 y FC4.210 a FC4.211, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace a los párrafos FCZ4.54 a FCZ4.76, Fundamentos de las Conclusiones para los antecedentes de la opción del valor razonable en la NIC 39]

B4.1.27 Sujeto a las condiciones de los párrafos 4.1.5 y 4.2.2, esta Norma permite que una entidad designe un activo financiero, un pasivo financiero o un grupo de instrumentos financieros (activos financieros, pasivos financieros o ambos) como al valor razonable con cambios en resultados, cuando al hacerlo se obtenga información más relevante.

B4.1.28 La decisión de una entidad de designar un activo financiero o un pasivo financiero como al valor razonable con cambios en resultados es similar a la elección de una política contable (aunque, a diferencia de lo que sucede al establecer una política contable, no se requiere su aplicación de forma congruente a todas las transacciones similares). Cuando una entidad tenga esta elección, el párrafo 14(b) de la NIC 8 requiere que la política elegida lleve a que los estados financieros proporcionen información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros acontecimientos o circunstancias que afecten a la situación financiera de la entidad, su rendimiento financiero o sus flujos de efectivo. Por ejemplo, en el caso de la designación de un pasivo financiero como al valor razonable con cambios en resultados, el párrafo 4.2.2 establece las dos circunstancias en las que se cumple el requisito de obtención de una información más relevante. Por lo tanto, para elegir tal designación de acuerdo con el párrafo 4.2.2, la entidad deberá demostrar que cumple cualquiera de ellas (o ambas).

Designación que elimina o reduce de forma significativa una asimetría contable

[Referencia: párrafos 4.1.5 y 4.2.2(a)]

B4.1.29 La medición de un activo financiero o de un pasivo financiero y la clasificación de los cambios que se reconozcan en su valor, están determinados por la clasificación de la partida y por el hecho de que pueda haber sido designada como parte de una relación de cobertura. Esos requerimientos pueden crear una incongruencia en la medición o en el reconocimiento (a veces denominada “asimetría contable”) cuando, por ejemplo, en ausencia de una designación como al valor razonable con cambios en resultados, un activo financiero se hubiera clasificado como medido posteriormente al valor razonable con cambios en resultados y un pasivo que la entidad considere relacionado se hubiese medido posteriormente al costo amortizado (sin reconocer los cambios en el valor razonable). En estas circunstancias, una entidad puede concluir que sus estados financieros podrían suministrar una información más relevante si tanto el activo como el pasivo se midiesen como al valor razonable con cambios en resultados.

B4.1.30 Los siguientes ejemplos muestran casos en los que podría cumplirse esta condición. En todos ellos, una entidad puede utilizar esta condición para designar activos financieros o pasivos financieros como al valor razonable con cambios en resultados, solo si cumple el principio del párrafo 4.1.5 o 4.2.2(a):

(a) Una entidad tiene contratos dentro del alcance de la NIIF 17 (la medición de los cuales incorpora información actual) y activos financieros que considera relacionados, que en otro caso se medirían al valor razonable con cambios en otro resultado integral o al costo amortizado.

(b) Una entidad tiene activos financieros, pasivos financieros o ambos que comparten un riesgo, tal como el riesgo de tasa de interés, lo que da lugar a cambios de signo opuesto en el valor razonable que tienden a compensarse entre sí. Sin embargo, solo alguno de los instrumentos podría medirse al valor razonable con cambios en resultados (es decir, son derivados o están clasificados como mantenidos para negociar). También podría ser el caso de que no se cumpliesen los requerimientos de la contabilidad de coberturas, por ejemplo, porque no se cumpliesen los requerimientos para la eficacia de coberturas del párrafo 6.4.1.

(c) Una entidad tiene activos financieros, pasivos financieros o ambos que comparten un riesgo, tal como el riesgo de tasa de interés, lo que da lugar a cambios de signo opuesto en el valor razonable que tienden a compensarse entre sí, y ninguno de los activos financieros o pasivos financieros cumple los requisitos para ser designado como un instrumento de cobertura porque no están medidos al valor razonable con cambios en resultados. Además, en ausencia de una

 © IFRS Foundation

contabilidad de coberturas se producen incongruencias significativas en el reconocimiento de ganancias y pérdidas. Por ejemplo, la entidad ha financiado un grupo específico de préstamos emitiendo bonos negociados en el mercado, cuyos cambios en el valor razonable tienden a compensarse entre sí. Si, además, la entidad comprase y vendiese regularmente los bonos, pero rara vez o nunca comprase o vendiese los préstamos, la presentación tanto de los préstamos como de los bonos al valor razonable con cambios en resultados elimina la incongruencia en el momento del reconocimiento de las ganancias y pérdidas que, en otro caso, aparecerían como consecuencia de medir ambos al costo amortizado, y reconocer una ganancia o pérdida cada vez que se recomprase un bono.

B4.1.31 En casos como los descritos en el párrafo anterior, la designación en el momento del reconocimiento inicial de los activos financieros o pasivos financieros como al valor razonable con cambios en resultados, que en otras circunstancias no se medirían así, puede eliminar o reducir significativamente la incongruencia en la medición o en el reconocimiento, y producir una información más relevante. A efectos prácticos, no es necesario que la entidad suscriba todos los activos y pasivos que den lugar a la incongruencia en la medición o en el reconocimiento exactamente al mismo tiempo. Se permite una demora razonable siempre que cada transacción se designe como al valor razonable con cambios en resultados en el momento de su reconocimiento inicial y, en ese momento, se espere que ocurran las transacciones restantes.

B4.1.32 No sería aceptable la designación de sólo alguno de los activos financieros y pasivos financieros que originan la incongruencia como al valor razonable con cambios en resultados, si al hacerlo no se eliminase o redujese significativamente dicha incongruencia, y por tanto, no se obtuviese información más relevante. No obstante, podría ser aceptable designar sólo algunos dentro de un grupo de activos financieros o pasivos financieros similares, siempre que al hacerlo se consiga una reducción significativa (y posiblemente una reducción mayor que con otras designaciones permitidas) en la incongruencia. Por ejemplo, supóngase que una entidad tiene un cierto número de pasivos financieros similares que suman 100 u.m. y un número de activos financieros similares que suman 50 u.m., pero que se miden utilizando diferentes criterios. La entidad podría reducir significativamente la incongruencia en la medición designando, en el momento del reconocimiento inicial, todos los activos y sólo algunos pasivos (por ejemplo, pasivos individuales que sumen 45 u.m.) como al valor razonable con cambios en resultados. No obstante, dado que la designación como al valor razonable con cambios en resultados solamente puede aplicarse a la totalidad de un instrumento financiero, la entidad, en este ejemplo, debería designar uno o más pasivos en su totalidad. No podría designar ni un componente de un pasivo (por ejemplo, cambios en el valor atribuible solamente a un riesgo, tal como los cambios en una tasa de interés de referencia) ni una proporción (es decir, un porcentaje) de un pasivo.

Se gestionan un grupo de pasivos financieros o activos financieros y pasivos financieros y su rendimiento se evalúa sobre la base del valor razonable

[Referencia: párrafo 4.2.2(b)]

B4.1.33 Una entidad puede gestionar y evaluar el rendimiento de un grupo de pasivos financieros o de activos financieros y pasivos financieros, de tal forma que al medir ese grupo al valor razonable con cambios en resultados se obtenga una información más relevante. En este caso, el énfasis se pone en la forma en que la entidad gestiona y evalúa el rendimiento, en lugar de en la naturaleza de sus instrumentos financieros.

B4.1.34 Por ejemplo, una entidad puede utilizar esta condición para designar pasivos financieros como al valor razonable con cambios en resultados si cumple el principio del párrafo 4.2.2(b) y la entidad tiene activos financieros y pasivos financieros que comparten uno o más riesgos y esos riesgos se gestionan y evalúan sobre la base del valor razonable de acuerdo con una política documentada de gestión de activos y pasivos. Un ejemplo podría ser el de una entidad que ha emitido “productos estructurados”, que contienen múltiples derivados implícitos, y gestiona los riesgos resultantes sobre la base del valor razonable, utilizando una combinación de instrumentos financieros derivados y no derivados.

B4.1.35 Como se ha destacado anteriormente, esta condición depende de la forma en que la entidad gestione y evalúe el rendimiento del grupo de instrumentos financieros de que se trate. De acuerdo con ello (y sometido al requisito de la designación en el momento del reconocimiento inicial), una entidad que designe pasivos financieros como al valor razonable con cambios en resultados, sobre la base de esta condición, designará de la misma forma a todos los pasivos financieros que sean gestionados y evaluados conjuntamente.

B4.1.36 No es necesario que la documentación de la estrategia de la entidad sea muy amplia, pero debe ser suficiente para demostrar el cumplimiento del párrafo 4.2.2(b). Dicha documentación no se requiere para cada partida individual, pudiendo confeccionarse para la cartera en su conjunto. Por ejemplo, si el sistema de gestión del rendimiento de un departamento—tal como fue aprobado por el personal clave de la gerencia

de la entidad—claramente demuestra que el rendimiento se evalúa sobre esta base, no se requiere documentación adicional que demuestre el cumplimiento del párrafo 4.2.2(b).

Derivados implícitos (Sección 4.3)

[Referencia:

párrafo 4.3.3

párrafos FC4.83 a FCZ4.110 y FC4.196 a FC4.204, Fundamentos de las Conclusiones

preguntas de la Sección C, Guía de Implementación]

B4.3.1 Cuando una entidad se convierte en parte de un contrato híbrido con un anfitrión que no es un activo dentro del alcance de esta Norma, el párrafo 4.3.3 requiere que la entidad identifique los derivados implícitos, evalúe si se requiere separarlos del contrato anfitrión y en aquéllos casos en que se requiera separarlos, mida dichos derivados por su valor razonable, tanto en el momento del reconocimiento inicial como posteriormente a valor razonable con cambios en resultados.

B4.3.2 Si un contrato anfitrión no tiene un vencimiento establecido o predeterminado, y representa una participación residual en el patrimonio de una entidad, entonces sus características económicas y riesgos son las de un instrumento de patrimonio, y un derivado implícito sobre éste, necesitaría poseer las características de instrumento de patrimonio relativo a la misma entidad para ser considerado como estrechamente relacionado. Si el contrato anfitrión no es un instrumento de patrimonio y cumple con la definición de instrumento financiero, entonces sus características económicas y de riesgo son las de un instrumento de deuda.

B4.3.3 Un derivado implícito que no sea una opción (como un contrato a término o uno de permuta financiera implícitos) se separa del contrato anfitrión teniendo en cuenta sus condiciones sustantivas, ya sean explícitas o implícitas, de forma que tenga un valor razonable nulo al ser reconocido inicialmente. Un derivado implícito basado en opciones (como una opción implícita de venta, de compra, con límite superior o inferior, o una opción sobre una permuta de tasas de interés), se separa del contrato anfitrión sobre la base de las condiciones establecidas de las características de la opción. El importe en libros inicial del contrato anfitrión es el importe residual que queda después de la separación del derivado implícito.

B4.3.4 Generalmente, los derivados implícitos múltiples en un contrato híbrido individual son tratados como un único derivado implícito compuesto. Sin embargo, los derivados implícitos que se clasifican como patrimonio (véase la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*) se contabilizan de forma separada de los que han sido clasificados como activos o pasivos. Además, si un contrato híbrido tiene más de un derivado implícito, y esos derivados se relacionan con diferentes exposiciones al riesgo y son fácilmente separables e independientes uno de otro, se contabilizarán cada uno por separado.

B4.3.5 Las características económicas y riesgos de un derivado implícito no están estrechamente relacionados con el contrato anfitrión [véase el párrafo 4.3.3(a)] en los ejemplos siguientes. En estos ejemplos, suponiendo que se cumplen las condiciones establecidas en el párrafo 4.3.3(b) y (c), una entidad contabilizará el derivado implícito de forma separada del contrato principal.

(a) Una opción de venta implícita en un instrumento, que permite al tenedor requerir al emisor que vuelva a comprar el instrumento por un importe en efectivo u otros activos, que varía en función de los cambios en un precio o un índice, correspondientes a instrumentos de patrimonio o materias primas cotizadas no está estrechamente relacionada con el instrumento de deuda anfitrión.

(b) Una opción para prorrogar o una cláusula de prórroga automática del plazo de vencimiento de un instrumento de deuda no está estrechamente relacionada con el instrumento de deuda anfitrión, a menos que en el mismo momento de la prórroga exista un ajuste simultáneo a la tasa corriente de interés de mercado aproximado. Si una entidad emite un instrumento de deuda y el tenedor de éste emite una opción de compra sobre el instrumento de deuda a favor de un tercero, el emisor considerará la opción de compra como la prórroga del plazo de vencimiento del instrumento de deuda, siempre que dicho emisor pueda ser requerido para que participe o facilite la nueva comercialización del instrumento de deuda como resultado del ejercicio de la opción de compra.

(c) Los pagos de principal o intereses indexados a un instrumento de patrimonio, que estén implícitos en un instrumento de deuda anfitrión o en un contrato de seguro anfitrión—y produzcan el efecto de que el importe del interés o del principal queden indexados al valor de un instrumento de patrimonio—no están estrechamente relacionados con el instrumento anfitrión, porque los riesgos inherentes al contrato anfitrión y al derivado implícito son diferentes.

 © IFRS Foundation

(d) Los pagos de principal o interés indexados a una materia prima cotizada, que estén implícitos en un instrumento de deuda anfitrión o en un contrato de seguro anfitrión—y produzcan el efecto de que el importe del interés o del principal queden indexados al precio de una materia prima cotizada (como por ejemplo el oro)—no están estrechamente relacionados con el instrumento anfitrión, porque los riesgos inherentes al contrato anfitrión y al derivado implícito son diferentes.

(e) Una opción de compra, de venta, o de pago anticipado implícita en un contrato anfitrión de deuda, o en un contrato anfitrión de seguro, no está estrechamente relacionada con dicho contrato anfitrión, a menos que:

[Referencia: párrafos FCZ4.96 a FCZ4.97, Fundamentos de las Conclusiones]

(i) el precio de ejercicio de la opción sea aproximadamente igual, en cada fecha de ejercicio al costo amortizado del instrumento anfitrión de deuda, o al importe en libros del contrato anfitrión de seguro; o

(ii) el precio de ejercicio de una opción de pago anticipado, supone el reembolso al prestamista de un importe no superior al valor actual aproximado de los intereses perdidos correspondientes al plazo restante del contrato principal. Los intereses perdidos son el resultado de multiplicar el importe principal pagado de forma anticipada por la tasa de interés diferencial. La tasa de interés diferencial es el excedente de la tasa de interés efectivo del contrato anfitrión sobre la tasa de interés efectiva que la entidad recibiría en la fecha del pago anticipado si se reinvirtiera el importe principal pagado de forma anticipada en un contrato similar durante el plazo restante del contrato anfitrión.

La evaluación de si la opción de compra o venta está estrechamente relacionada con el contrato de deuda anfitrión se realiza antes de separar el elemento de patrimonio de un instrumento de deuda convertible de acuerdo con la NIC 32.

(f) Los derivados crediticios que están implícitos en un instrumento de deuda anfitrión y permiten que una parte (el "beneficiario") transfiera el riesgo crediticio de un activo de referencia particular, el cual puede no pertenecerle, a otra parte (el "garante"), no están estrechamente relacionados al instrumento de deuda anfitrión. Dichos derivados de crédito permiten al garante la asunción del riesgo crediticio asociado con el activo de referencia sin poseerlo directamente.

B4.3.6 Un ejemplo de un contrato híbrido es un instrumento financiero que da al tenedor el derecho de revenderlo al emisor a cambio de un importe, en efectivo u otros activos financieros, que varía según los cambios en un índice de instrumentos de patrimonio o de materias primas cotizadas que puede aumentar o disminuir (que se puede denominar "instrumento con opción de venta"). A menos que el emisor, al efectuar el reconocimiento inicial, designe al instrumento con opción de venta como un pasivo financiero al valor razonable con cambios en resultados, se requiere la separación del derivado implícito (es decir, el pago del principal indexado) de acuerdo con el párrafo 4.3.3, porque el contrato anfitrión es un instrumento de deuda de acuerdo con el párrafo B4.3.2, y el pago del principal indexado no está estrechamente relacionado a un instrumento de deuda anfitrión de acuerdo con el párrafo B4.3.5(a). Como el pago por el principal puede aumentar o disminuir, el derivado implícito es un derivado distinto de una opción cuyo valor está indexado a una variable subyacente.

B4.3.7 En el caso de un instrumento con opción de venta que pueda ser revendido en cualquier momento, por un importe en efectivo igual a una cuota proporcional del valor del patrimonio de una entidad (como las participaciones en un fondo de inversión colectiva abierto o algunos productos de inversión ligados a inversiones), el efecto de la separación de un derivado implícito y de la contabilización de cada componente es el de medir el contrato híbrido al importe de rescate pagadero al final del periodo de presentación si el tenedor ejerciera su derecho de revender el instrumento al emisor.

B4.3.8 En los ejemplos que siguen, las características económicas y los riesgos de un derivado implícito están estrechamente relacionados con los de un contrato anfitrión. En estos ejemplos, una entidad no contabilizará el derivado implícito por separado del contrato anfitrión.

(a) Un derivado implícito en que el subyacente es una tasa de interés o un índice de tasas de interés, cuyo efecto es que puede cambiar el importe de los intereses que en otro caso serían pagados o recibidos en un contrato de deuda anfitrión que acumule (devengue) intereses o en un contrato de seguro, está estrechamente relacionado con el contrato anfitrión, a menos que el contrato híbrido pueda ser liquidado de forma tal que el tenedor no recupere de manera sustancial la inversión que haya reconocido o que el derivado implícito pueda, por lo menos, duplicar la tasa de rentabilidad inicial del tenedor sobre el contrato anfitrión de forma que dé lugar a una tasa de rentabilidad que sea, por lo menos, el doble del rendimiento en el mercado de un contrato con las mismas condiciones que el contrato anfitrión **[Referencia: pregunta C.10, Guía de Implementación]**.

(b) Una opción implícita que establezca límites máximo o mínimo sobre la tasa de interés de un contrato de deuda o de un contrato de seguro, estará estrechamente relacionada con el contrato anfitrión, siempre que, al momento de emisión del instrumento, el límite máximo no esté por debajo de la tasa de interés de mercado y el límite mínimo no esté por encima de ella y que ninguno de los dos límites esté apalancado en relación con el contrato anfitrión. De forma similar, las cláusulas incluidas en el contrato de compra o venta de un activo (por ejemplo, de una materia prima cotizada) que establezcan un límite máximo o mínimo al precio que se va a pagar o a recibir por el activo, estarán estrechamente relacionadas con el contrato anfitrión si tanto el límite máximo como el mínimo fueran desfavorables al inicio, y no están apalancados.[E30]

(c) Un derivado implícito en moneda extranjera que proporciona una corriente de pagos por principal e interés, denominados en una moneda extranjera y se encuentra implícito en un instrumento de deuda anfitrión (por ejemplo, un bono en dos divisas) está estrechamente relacionado con el instrumento de deuda anfitrión. Este derivado no se separa del instrumento anfitrión porque la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* requiere que las ganancias o pérdidas de cambio sobre las partidas monetarias se reconozcan en el resultado del periodo.

(d) Un derivado en moneda extranjera implícito en un contrato anfitrión, que es un contrato de seguros o no es un instrumento financiero (como un contrato para la compra o venta de partidas no financieras, cuyo precio está denominado en moneda extranjera), estará estrechamente relacionado con el contrato anfitrión siempre que no esté apalancado, no contenga un componente de opción y requiera pagos denominados en una de las siguientes monedas:

(i) la moneda funcional de cualquier parte sustancial de ese contrato;

(ii) la moneda en la cual el precio del bien o servicio relacionado que se adquiere o entrega está habitualmente denominado para transacciones comerciales en todo el mundo (tales como el dólar estadounidense para las operaciones de petróleo crudo);[E31] o

(iii) una moneda que se utiliza comúnmente en los contratos de compra o venta de partidas no financieras en el entorno económico en el que la transacción tiene lugar (por ejemplo, una moneda relativamente estable y líquida que se utiliza comúnmente en las transacciones empresariales locales o en el comercio exterior).

[Nota: En noviembre de 2007 el Comité de Interpretaciones de las NIIF recomendó al Consejo aclarar cómo una entidad determina el medio en el que una transacción se produce a efectos de aplicar el párrafo GA33(d)(iii) de la NIC 39 (ahora párrafo B4.3.8(d)(iii) de la NIIF 9) El Consejo propuso modificaciones al párrafo GA33(d)(iii) de la NIC 39 como parte de *Mejoras a las NIIF* en agosto de 2008. El Consejo no finalizó su propuesta.]

(e) Una opción de pago anticipado implícita en un instrumento segregado representativo del principal o del interés, estará estrechamente relacionada con el contrato anfitrión siempre que éste: (i) inicialmente sea el resultado de la separación del derecho a recibir flujos de efectivo contractuales de un instrumento financiero que, en y por sí mismo, no contenga un derivado implícito; (ii) no contenga alguna condición que no esté presente en el contrato de deuda anfitrión original.

(f) Un derivado implícito en un contrato de arrendamiento anfitrión estará estrechamente relacionado con éste si es (i) un índice relacionado con la inflación, como por ejemplo un índice de pagos por arrendamiento que esté incluido en el índice de precios al consumidor (siempre que el arrendamiento no esté apalancado y el índice se refiera a la inflación del entorno económico propio de la entidad), (ii) pagos por arrendamiento variables basados en las ventas realizadas, y (iii) un conjunto de cuotas de arrendamiento contingentes pagos por arrendamiento variables basados en tasas de interés variables.

(g) Un componente implícito, dentro de un instrumento financiero anfitrión o de un contrato de seguro anfitrión, que esté ligado a las unidades de participación en un fondo de inversión, estará relacionado estrechamente con el instrumento anfitrión o con el contrato anfitrión si los pagos, denominados en unidades de participación en el citado fondo, se miden en términos de valores corrientes de esas unidades, que reflejen los valores razonables de los activos del fondo. Un componente ligado a las unidades de participación en un fondo de inversión es una condición contractual que requiere que los pagos se denominen en unidades de participación de un fondo de inversión interno o externo.

(h) Un derivado implícito en un contrato de seguro estará estrechamente relacionado con el contrato de seguro anfitrión si ambos tienen tal grado de interdependencia que la entidad no puede medir el derivado implícito de forma separada (esto es, sin considerar el contrato anfitrión).

 © IFRS Foundation

[Referencia: párrafo 4.3.3(a)]

E30 [IFRIC® *Update*, enero de 2016, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Separación de un límite mínimo implícito de un contrato anfitrión de tasa variable»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la aplicación de los requerimientos de derivados implícitos de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* en un entorno de tasa de interés negativa. Específicamente, el Comité de Interpretaciones consideró:

a. si debería aplicarse el párrafo GA33(b) de la NIC 39 a un límite mínimo de tasa de interés implícito en un contrato de deuda anfitrión de tasa variable en un entorno de tasa de interés negativa; y

b. cómo determinar la "tasa de mercado de interés" a la que se refiere ese párrafo.

El Comité de Interpretaciones observó que:

a. el párrafo GA33(b) de la NIC 39 debe aplicarse a un límite mínimo de tasa de interés en un entorno de tasa de interés negativa de la misma forma que se aplicaría a un entorno de tasa de interés positiva;

b. al aplicar el párrafo GA33(b) de la NIC 39 a un entorno de tasa de interés positivo o negativo, una entidad debería comparar el límite mínimo de tasa de interés global (es decir, la tasa de interés de referencia establecida en el contrato más el diferencial contractual y si es aplicable cualquier prima, descuento u otro elemento que sea relevante para el cálculo de la tasa de interés efectiva) para el contrato híbrido con la tasa de mercado de interés para un contrato similar sin el límite mínimo de tasa de interés (de decir, el contrato anfitrión); y

c. para determinar la tasa de mercado de interés apropiada para el contrato anfitrión, se requiere que una entidad considere los términos específicos del contrato anfitrión y los diferenciales relevantes (incluyendo diferenciales de crédito) apropiados para la transacción.

Al realizar estas observaciones, el Comité de Interpretaciones destacó lo siguiente:

a. el párrafo GA33(b) de la NIC 39 no realiza distinción entre tasas de interés positivas y negativas y, por ello, los requerimientos de ese párrafo deben aplicarse de forma congruente en ambos casos;

b. el párrafo GA33(b) de la NIC 39 requiere que una entidad identifique si un límite mínimo de tasa de interés implícita está estrechamente relacionado con un contrato de deuda anfitrión y no hace referencia a componentes individuales de un límite mínimo de tasa de interés implícita (tal como la tasa de interés de referencia); y

c. el término "tasa de mercado de interés" está vinculada al concepto de valor razonable como se define en la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* y se describe en el párrafo GA64 de la NIC 39 como la tasa de interés "para un instrumento similar (similar en cuanto a la moneda, plazo, tipo de tasa de interés y otros factores) con una calificación crediticia parecida".

El Comité de Interpretaciones también observó que los párrafos B4.3.8(b) y B5.1.1 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* reproducen los requerimientos de los párrafos GA33(b) y GA64 de la NIC 39, respectivamente. Por consiguiente, las observaciones destacadas en esta decisión de agenda serían igualmente aplicables a pasivos financieros contabilizados de acuerdo con la NIIF 9.

A la luz de los requerimientos de las NIIF, el Comité de Interpretaciones determinó que no eran necesarias ni una Interpretación ni una modificación. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

E31 [IFRIC® *Update*, enero de 2015, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—contabilización de derivados de moneda extranjera implícitos en contratos anfitrión»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud relacionada con el criterio "estrechamente relacionado" del párrafo 11 de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* para determinar si un derivado implícito debe separarse de un contrato anfitrión y contabilizarse como un derivado de acuerdo con la NIC 39.

Más específicamente, se solicitó al Comité de Interpretaciones considerar si un derivado de moneda extranjera implícito en un acuerdo de licencia está estrechamente relacionado con las características económicas del contrato anfitrión, sobre la base de que la moneda en la que se

denomina el acuerdo de licencia es la moneda en la que se denominan habitualmente en todo el mundo las transacciones comerciales en ese tipo de acuerdo de licencia (es decir, criterio de "habitualmente denominada" del párrafo GA33(d)(ii) de la NIC 39 [párrafo B4.3.8(d)(ii) de la NIIF 9]).

El Comité de Interpretaciones destacó que la cuestión está relacionada con un contrato para un tipo específico de elemento y observó que una evaluación del criterio de habitualmente denominada se basa en la evidencia de si estas transacciones comerciales se denominan en esa moneda en todo el mundo y no simplemente en un área local. El Comité de Interpretaciones además, observó que la evaluación del criterio habitualmente denominada es una cuestión de hechos y se basa en una evaluación de la evidencia disponible.

Sobre la base del análisis anterior, el Comité de Interpretaciones determinó que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes, hay guías suficientes y que no eran necesarias ni una interpretación ni una modificación a una Norma. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

Instrumentos que contienen derivados implícitos

[Referencia: párrafo 4.3.5]

B4.3.9 Como destacaba el párrafo B4.3.1, cuando una entidad se convierte en parte de un contrato híbrido con un anfitrión que no es un activo dentro del alcance de esta Norma, y con uno o más derivados implícitos, el párrafo 4.3.3 requiere que la entidad identifique estos derivados implícitos, evalúe si se requiere separarlos del contrato anfitrión y en aquéllos casos en que se requiera, mida dichos derivados por su valor razonable, tanto en el momento del reconocimiento inicial como posteriormente. Estos requerimientos pueden llegar a ser más complejos, o dar lugar a mediciones menos fiables que la medición de todo el instrumento al valor razonable con cambios en resultados. Por ello, esta Norma permite que todo el contrato híbrido se designe como al valor razonable con cambios en resultados.

B4.3.10 Esta designación podría ser utilizada tanto cuando el párrafo 4.3.3 requiera la separación de los derivados implícitos del contrato anfitrión, como cuando la prohíba. No obstante, el párrafo 4.3.5 no justificaría la designación del contrato híbrido como al valor razonable con cambios en resultados en los casos establecidos en el párrafo 4.3.5(a) y (b), porque al hacerlo no se reduciría la complejidad ni se incrementaría la fiabilidad.

Nueva evaluación de derivados implícitos

[Referencia: párrafos FC4.98 a FCZ4.110, Fundamentos de las Conclusiones]

B4.3.11 De acuerdo con el párrafo 4.3.3, cuando se convierta por primera vez en parte del contrato, una entidad evaluará si se requiere que un derivado implícito se separe de su contrato anfitrión y se contabilice como un derivado. Se prohíbe realizar de nuevo esta evaluación, a menos que se haya producido una variación en los términos del contrato que modifique significativamente los flujos de efectivo que de otro modo se producirían de acuerdo con dicho contrato, en cuyo caso se requerirá una nueva evaluación. Una entidad determinará si la modificación de los flujos de efectivo es significativa, teniendo en cuenta la forma en que han variado los flujos de efectivo esperados asociados con el derivado implícito, con el contrato anfitrión o con ambos, y si ese cambio es significativo en relación con los flujos de efectivo esperados inicialmente del contrato.

B4.3.12 El párrafo B4.3.11 no se aplicará a los derivados implícitos en contratos adquiridos en:

(a) una combinación de negocios (tal como se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*);

(b) una combinación de entidades o negocios bajo control común según se describe en los párrafos B1 a B4 de la NIIF 3; o

(c) la formación de un negocio conjunto, según se definen en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*

o su posible nueva evaluación en la fecha de adquisición.[4]

Reclasificación de activos financieros (Sección 4.4)

[Referencia: párrafos 4.4.1 a 4.4.3, 5.6.1 a 5.6.7 y B5.6.1 a B5.6.2]

[4] La NIIF 3 aborda la adquisición de contratos con derivados implícitos en una combinación de negocios.

 © IFRS Foundation

Reclasificación de activos financieros

[Referencia:

párrafos FC4.111 a FC4.120 y FC4.212 a FC4.215, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 15, Ejemplos Ilustrativos]

B4.4.1 El párrafo 4.4.1 requiere que una entidad reclasifique los activos financieros si cambia su modelo de negocio para gestionar los activos financieros. Se espera que este cambio sea muy poco frecuente. **[Referencia: párrafo FC4.116, Fundamentos de las Conclusiones]** Estos cambios se determinan por la alta dirección de la entidad como resultado de cambios externos o internos, y deben ser significativos para las operaciones de la entidad y demostrables frente a terceros. Por consiguiente, un cambio en el modelo de negocio de una entidad tendrá lugar solo cuando comience o cese de realizar una actividad que es significativa para sus operaciones; por ejemplo, cuando la entidad ha adquirido, dispuesto o liquidado una línea de negocio. Ejemplos de cambios en el modelo de negocio incluyen los siguientes:

(a) Una entidad tiene una cartera de préstamos comerciales que mantiene para vender en el corto plazo. La entidad adquiere una empresa que gestiona préstamos comerciales y tiene un modelo de negocio que mantiene los préstamos para obtener los flujos de efectivo contractuales. La cartera de préstamos comerciales deja de ser para la venta, y la cartera es ahora gestionada junto con los préstamos comerciales adquiridos y todos se mantienen para cobrar flujos de efectivo contractuales.

(b) Una firma de servicios financieros decide cerrar su negocio minorista de hipotecas. Ese negocio deja de aceptar nuevas transacciones y la firma de servicios financieros pone a la venta activamente su cartera de préstamos hipotecarios.

B4.4.2 Un cambio en el objetivo del modelo de negocio de la entidad debe efectuarse antes de la fecha de reclasificación. Por ejemplo, si una firma de servicios financieros decide el 15 de febrero cerrar su negocio minorista de hipotecas, y por ello debe reclasificar todos los activos financieros afectados al 1 de abril (es decir el primer día del próximo periodo de presentación), la entidad no debe aceptar nuevos negocios minorista de hipotecas ni realizar otras actividades relacionadas con su anterior modelo de negocio después del 15 de febrero.

B4.4.3 Las siguientes situaciones no constituyen cambios en el modelo de negocio:

(a) Un cambio de intención relacionado con activos financieros concretos (incluso en circunstancias de cambios significativos en las condiciones del mercado).

(b) La desaparición temporal de un mercado particular para activos financieros.

(c) Una transferencia de activos financieros entre partes de la entidad con diferentes modelos de negocio.

Medición (Capítulo 5)

Medición inicial (Sección 5.1)

B5.1.1 El valor razonable de un instrumento financiero, en el momento del reconocimiento inicial, es normalmente el precio de la transacción (es decir, el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida, véase también el párrafo B5.1.2A y la NIIF 13 **[Referencia: párrafos 57 a 59, NIIF 13]**). Sin embargo, si parte de la contraprestación entregada o recibida es por algo distinto del instrumento financiero, una entidad medirá el valor razonable del instrumento financiero. Por ejemplo, el valor razonable de un préstamo o cuenta por cobrar a largo plazo, que no acumula (devenga) intereses, puede medirse como el valor presente de todos los cobros de efectivo futuros descontados utilizando la tasa o tasas de interés de mercado dominantes para instrumentos similares (similares en cuanto a la moneda, plazo, tipo de tasa de interés y otros factores) con calificaciones crediticias parecidas. Todo importe adicional prestado será un gasto o un menor ingreso, a menos que cumpla los requisitos para su reconocimiento como algún otro tipo de activo.

B5.1.2 Si una entidad origina un préstamo que acumula (devenga) una tasa de interés que es desfavorable (por ejemplo, un 5 por ciento cuando la tasa de mercado para préstamos similares es del 8 por ciento) y recibe una comisión por adelantado como compensación, la entidad reconocerá el préstamo por su valor razonable, es decir, neto de cualquier comisión recibida. **[Referencia: párrafo 5.1.1]**

B5.1.2A La mejor evidencia del valor razonable de un instrumento financiero, en el momento del reconocimiento inicial, es normalmente el precio de la transacción (es decir, el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida, véase también la NIIF 13). Si una entidad determina que el valor razonable en el

momento del reconocimiento inicial difiere del precio de la transacción como se menciona en el párrafo 5.1.1A, la entidad contabilizará ese instrumento en esa fecha de la forma siguiente:

(a) En la medición requerida por el párrafo 5.1.1 si ese valor razonable se manifiesta por un precio cotizado en un mercado activo **[Referencia: párrafos FCZ5.2 a FCZ5.7, Fundamentos de las Conclusiones y NIIF 13]** para un activo o pasivo idéntico (es decir, un dato de entrada de Nivel 1) **[Referencia: párrafos 76 a 80, NIIF 13]** o se basa en una técnica de valoración que utiliza solo datos de mercados observables. Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial y el precio de transacción como una ganancia o pérdida.

(b) En los demás casos, en la medición requerida por el párrafo 5.1.1, ajustado para aplazar la diferencia entre el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial y el precio de transacción. Después del reconocimiento inicial, la entidad reconocerá esa diferencia diferida como una ganancia o pérdida solo en la medida en que surja de un cambio en un factor (incluyendo el tiempo) que los participantes de mercado **[Referencia: NIIF 13]** tendrían en cuenta al determinar el precio del activo o pasivo.

[Referencia: párrafo B5.2.2A]

Medición posterior (Secciones 5.2 y 5.3)

[Referencia: párrafos 5.2.1 a 5.2.2 y 5.3.1 a 5.3.2]

B5.2.1 Si un instrumento financiero, que se reconocía previamente como un activo financiero, se mide al valor razonable con cambios en resultados y éste cae por debajo de cero, será un pasivo financiero medido de acuerdo con el párrafo 4.2.1. Sin embargo, los contratos híbridos con anfitriones que son los activos dentro del alcance de esta Norma se miden siempre de acuerdo con el párrafo 4.3.2.

B5.2.2 El ejemplo siguiente ilustra la contabilidad de los costos de transacción en la medición inicial y posterior de un activo financiero medido al valor razonable con cambios en otro resultado integral, de acuerdo con el párrafo 5.7.5 o 4.1.2A. Una entidad adquiere un activo financiero por 100 u.m. más una comisión de compra de 2 u.m. Inicialmente, la entidad reconoce el activo por 102 u.m. El periodo de presentación termina al día siguiente, cuando el precio de mercado cotizado del activo es de 100 u.m. Si el activo fuera vendido, se pagaría una comisión de 3 u.m. En esa fecha, la entidad mide el activo a 100 u.m. (sin tener en cuenta la posible comisión de venta) y reconoce una pérdida de 2 u.m. en otro resultado integral. Si el activo financiero se mide a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, los costos de transacción se amortizarán contra el resultado del periodo utilizando el método del interés efectivo.

B5.2.2A La medición posterior de un activo financiero o pasivo financiero y el reconocimiento posterior de las ganancias y pérdidas descritas en el párrafo B5.1.2A, será congruente con los requerimientos de esta Norma.

Inversiones en instrumentos de patrimonio y contratos sobre dichas inversiones

[Referencia: párrafos FC5.13 a FC5.20, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.2.3 Todas las inversiones en instrumentos de patrimonio y contratos relacionados con esos instrumentos deben medirse al valor razonable. Sin embargo, en circunstancias concretas, el costo puede ser una estimación adecuada del valor razonable. Ese puede ser el caso si la información disponible reciente es insuficiente para medir dicho valor razonable, o si existe un rango amplio de mediciones posibles del valor razonable y el costo representa la mejor estimación del valor razonable dentro de ese rango.

B5.2.4 Indicadores de que el costo puede no ser representativo del valor razonable incluyen:

(a) Un cambio significativo en el rendimiento de la entidad participada, comparado con presupuestos, planes u objetivos.

(b) Cambios en las expectativas de que puedan lograrse los objetivos de producción técnica de la entidad participada.

(c) Un cambio significativo en el mercado para los instrumentos de patrimonio de la entidad participada o sus productos o productos potenciales.

(d) Un cambio significativo en la economía global o economía del entorno en el que opera la entidad participada.

 © IFRS Foundation

(e) Un cambio significativo en el rendimiento de entidades comparables, o en las valoraciones sugeridas por el mercado global.

(f) Problemas internos de la entidad participada tales como fraude, disputas comerciales, litigios, cambios en la gerencia o en la estrategia.

(g) Evidencia procedente de transacciones externas en el patrimonio de la entidad participada, ya estén causadas por la propia entidad participada (tales como una emisión reciente de instrumentos de patrimonio) o por transferencias de instrumentos de patrimonio entre terceros.

B5.2.5 La lista del párrafo B5.2.4 no es exhaustiva. Una entidad utilizará toda la información sobre el rendimiento y operaciones de la entidad participada que esté disponible después de la fecha del reconocimiento inicial. En la medida en que se den cualquiera de estos factores relevantes, pueden indicar que el costo pudiera no ser representativo del valor razonable. En estos casos, la entidad debe medir el valor razonable.

B5.2.6 El costo nunca es la mejor estimación del valor razonable de las inversiones en instrumentos de patrimonio cotizados (o contratos sobre instrumentos de patrimonio cotizados).

Medición del costo amortizado (Sección 5.4)

Método del interés efectivo[E32]

[Referencia:

párrafos 5.4.1 a 5.4.2

párrafos FCZ5.65 a FCZ5.71, Fundamentos de las Conclusiones]

E32 [IFRIC® Update, mayo de 2009, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—Derechos de participación y cálculo de la tasa de interés efectiva»

Se solicitó al CINIIF guías sobre la forma en que un emisor debería contabilizar un pasivo financiero que contiene derechos de participación por los cuales el tenedor del instrumento participa en el ingreso neto y pérdidas del emisor. El tenedor recibe un porcentaje del ingreso neto del emisor y lo asigna a una parte proporcional de las pérdidas del emisor. Las pérdidas se aplican al valor nominal del instrumento a ser liquidado a su vencimiento. Las pérdidas asignadas al tenedor en un periodo pueden compensarse con beneficios en periodos posteriores. El CINIFF consideró la emisión sin reconsiderar las suposiciones descritas en la solicitud, concretamente que el pasivo financiero:

- **que no contiene ningún derivado implícito**
- **se mide a costo amortizado usando el método de la tasa de interés efectiva, y**
- **no cumple la definición de un instrumento de tasa variable.**

El CINIIF destacó que los párrafos GA6 y GA8 de la NIC 39 [ahora reemplazados por los párrafos B5.4.4 y B5.4.6 de la NIIF 9]proporcionan las guías de aplicación relevantes para medir los pasivos financieros a costo amortizado usando el método de la tasa de interés efectiva. El CINIIF también destacó que es inapropiada la asimilación a las guías de baja en cuentas de la NIC 39 porque el pasivo no ha sido extinguido.

Puesto que ya existen guías de aplicación específicas, el CINIIF decidió no añadir esta cuestión en su agenda.]

B5.4.1 Al aplicar el método del interés efectivo, una entidad identificará las comisiones que sean parte integral de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero. La descripción de las comisiones por servicios financieros puede no ser indicativa de la naturaleza y sustancia del servicio prestado. Las comisiones que son parte integral de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero se tratan como un ajuste a la tasa de interés efectiva, a menos que el instrumento financiero se mida a valor razonable, reconociendo los cambios en el valor razonable en el resultado del periodo. En esos casos, las comisiones se reconocerán como ingreso de actividades ordinarias o como gasto cuando el instrumento se reconozca inicialmente.

B5.4.2 Las comisiones que son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero incluyen:

(a) Las comisiones por iniciación recibidas por la entidad relacionadas con la creación o adquisición de un activo financiero. Estas comisiones pueden incluir compensaciones por actividades tales como la evaluación de la situación financiera del prestatario, evaluación y registro de garantías, garantías colaterales y otros acuerdos de garantía, negociación de los términos del instrumento,

preparación y proceso de documentos y el cierre de la transacción. Estas comisiones son una parte integrante de una relación con el instrumento financiero resultante.

(b) Las comisiones de compromiso recibidas por la entidad para iniciar un préstamo cuando el compromiso de préstamo no se mide de acuerdo con el párrafo 4.2.1(a) y es probable que la entidad realice un acuerdo de préstamo específico. Estas comisiones se consideran como la compensación por una implicación continuada con la adquisición de un instrumento financiero. Si el compromiso expira sin que la entidad realice el préstamo, la comisión se reconocerá como un ingreso de actividades ordinarias en el momento de la expiración.

(c) Las comisiones por iniciación pagadas en la emisión de pasivos financieros medidos al costo amortizado. Estas comisiones son una parte integrante de la relación que se genera con un pasivo financiero. Una entidad distinguirá entre las comisiones y costos que son parte integrante de la tasa de interés efectiva para el pasivo financiero y las que procedan de las comisiones de creación o apertura y los costos de transacción relacionados con el derecho a proporcionar servicios, tales como los servicios de gestión de inversiones.

B5.4.3 Entre las comisiones que no son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero y se contabilizan de acuerdo con la NIIF 15, se incluyen:

(a) Comisiones cargadas por el servicio de préstamo;

(b) comisiones de compromiso para iniciar un préstamo cuando el compromiso de préstamo no se mide de acuerdo con el párrafo 4.2.1(a) y es improbable que la entidad realice un acuerdo de préstamo específico; y

(c) comisiones de sindicación de préstamos recibidas por una entidad que interviene para conseguir el préstamo, pero no retiene una parte del préstamo para sí (o retiene una parte a la misma tasa de interés efectiva, tomando un riesgo comparable al de los otros participantes).

B5.4.4 Al aplicar el método del interés efectivo, una entidad amortizará generalmente cualquier comisión, puntos básicos pagados o recibidos, costos de transacción y otras primas o descuentos que estén incluidos en el cálculo de la tasa de interés efectiva, a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero. Sin embargo, utilizará un periodo más corto cuando las comisiones, puntos básicos pagados o recibidos, costos de transacción, primas o descuentos se refieran a él. Éste sería el caso cuando la variable con la que se relacionan las comisiones, los puntos básicos pagados o recibidos, los costos de transacción, y los descuentos o primas sea ajustada a las tasas del mercado antes del vencimiento esperado del instrumento financiero. En este caso, el periodo de amortización adecuado es el periodo hasta la siguiente fecha de ajuste. Por ejemplo, si una prima o descuento sobre un instrumento financiero a tasa variable refleja el interés acumulado (devengado) en ese instrumento financiero desde el pago del último interés, o los cambios en las tasas de mercado desde que la tasa de interés variable fue restablecida según las tasas de mercado, será amortizado hasta la próxima fecha en que el interés variable se vuelva a restablecer a las tasas de mercado. Esto es así porque la prima o descuento tiene relación con el periodo que transcurre hasta la próxima fecha de revisión, puesto que en esa fecha, la variable que se relaciona con la prima o descuento (es decir, la tasa de interés) se revisa para adecuarla a las tasas de mercado. Si, sin embargo, la prima o descuento procede de un cambio en el diferencial crediticio sobre la tasa variable especificada en el instrumento financiero, o de otras variables que no se restablecen a las tasas de mercado, se amortizará a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero.

B5.4.5 Para activos financieros de tasa variable y pasivos financieros de tasa variable, la reestimación periódica de los flujos de efectivo para reflejar movimientos en las tasas de mercado de interés altera la tasa de interés efectiva. Si un activo financiero de tasa variable o un pasivo financiero de tasa variable se reconoce inicialmente por un importe igual al principal por cobrar o por pagar al vencimiento, la reestimación de los pagos por intereses futuros no tiene, normalmente, ningún efecto significativo en el importe en libros del activo o pasivo.[E33,E34]

E33 [IFRIC® *Update*, julio 2008, Decisión de Agenda, «Aplicación del método de la tasa de interés efectiva»

Se solicitó al CINIIF guías sobre la aplicación del método de la tasa de interés efectiva a un instrumento financiero cuyos flujos de efectivo están vinculadas a cambios en un índice de inflación. La solicitud sugería tres posibles enfoques.

El CINIIF destacó que los párrafos GA6 a GA8 de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* [ahora reemplazados por los párrafos B5.4.4 a B5.4.6 de la NIIF 9] proporcionan las guías de aplicación relevantes. Se requiere juicio para determinar si un instrumento es un instrumento de tasa variable dentro del alcance del párrafo GA7 o un instrumento dentro del alcance del párrafo GA8.

En vista de las guías de aplicación existentes de la NIC 39, el CINIIF decidió no añadir esta

 © IFRS Foundation

cuestión en su agenda. Sin embargo, el CINIIF dirigió la cuestión al Consejo con una recomendación de que éste debería considerar la aclaración o ampliación de esas guías de aplicación.]

E34 [IFRIC® Update, febrero de 2022, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno* e *Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*—Transacciones ORLPO III»

El Comité recibió una petición sobre cómo contabilizar el tercer programa de las operaciones de refinanciación a largo plazo con objetivo (ORLPO) del Banco Central Europeo (BCE). Las ORLPO vinculan el importe que un banco participante puede tomar prestado y la tasa de interés que el banco paga en cada tramo de la operación al volumen y al importe de los préstamos que concede a las sociedades no financieras y a los hogares.

En la solicitud se pide:

a. si los tramos de ORLPO III representan préstamos con una tasa de interés inferior al del mercado y, en caso afirmativo, si se requiere que el banco prestatario aplique la NIIF 9 o la NIC 20 para contabilizar el beneficio de tasa de interés inferior al del mercado;

b. si el banco aplica la NIC 20 para contabilizar el beneficio de la tasa de interés inferior al del mercado:

i. cómo evalúa en qué periodos reconoce ese beneficio; y

ii. si, a efectos de presentación, el banco añade el beneficio al importe en libros del pasivo de ORLPO III;

c. cómo calcula el banco la de interés efectivo aplicable;

d. si el banco aplica el párrafo B5.4.6 de la NIIF 9 para contabilizar los cambios en los flujos de efectivo estimados resultantes de la evaluación revisada de si se han cumplido las condiciones vinculadas al pasivo; y

e. cómo contabiliza el banco los cambios en los flujos de efectivo relacionados con el periodo anterior que dan lugar al comportamiento crediticio del banco o a los cambios que el BCE introduce en las condiciones de la ORLPO III.

Aplicación de los requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad

El Comité observó que la NIIF 9 es el punto de partida para que el banco prestatario decida cómo contabilizar las transacciones de ORLPO III, ya que cada pasivo financiero derivado de la participación del banco en un tramo de ORLPO III está dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 9. El banco:

a. evalúa si separaría cualquier derivado implícito del contrato principal como requiere el párrafo 4.3.3 de la NIIF 9;

b. reconoce y mide inicialmente el pasivo financiero, lo que incluye la determinación del valor razonable del pasivo financiero, la contabilización de cualquier diferencia entre el valor razonable y el precio de la transacción y el cálculo de la tasa de interés efectiva; y

c. mide posteriormente el pasivo financiero, lo que incluye la contabilización de los cambios en las estimaciones de los flujos de efectivo previstos.

El Comité observó que la solicitud no preguntaba por la existencia de un derivado implícito y, por tanto, esta decisión del programa no analiza los requerimientos de la NIIF 9 relativos a la separación de los derivados implícitos.

Reconocimiento y medición inicial del pasivo financiero

Aplicando el párrafo 5.1.1 de la NIIF 9, en el momento del reconocimiento inicial un banco mide cada tramo de ORLPO III a su valor razonable más o menos los costos de transacción, si el pasivo financiero no se mide a valor razonable con cambios en resultados. Por lo tanto, un banco mide el valor razonable del pasivo utilizando las suposiciones que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio del pasivo financiero, tal y como requiere la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. El valor razonable de un pasivo financiero en su reconocimiento inicial es normalmente el precio de la transacción—es decir, el valor razonable de la contraprestación recibida (párrafos B5.1.1 y B5.1.2A de la NIIF 9). Si el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial difiere del precio de la transacción, el párrafo B5.1.1 requiere que el banco determine si una parte de la contraprestación recibida es por algo distinto del pasivo financiero.

El Comité observó que determinar si una tasa de interés es una tasa inferior a la del mercado

requiere un juicio basado en los hechos y circunstancias específicas del pasivo financiero correspondiente. Una diferencia entre el valor razonable de un pasivo financiero en su reconocimiento inicial y el precio de la transacción podría indicar que la tasa de interés del pasivo financiero es una tasa inferior al mercado.

Si un banco determina que el valor razonable de un tramo de ORLPO III en el momento del reconocimiento inicial difiere del precio de la transacción y que la contraprestación recibida es solo por el pasivo financiero, el banco aplicará el párrafo B5.1.2A de la NIIF 9 para contabilizar esa diferencia.

Si un banco determina que el valor razonable de un tramo de ORLPO III en el momento del reconocimiento inicial difiere del precio de la transacción y que la contraprestación recibida es por algo más que el pasivo financiero, el banco evaluará si esa diferencia representa el beneficio de un préstamo del gobierno a una tasa de interés inferior al mercado (tratado como una subvención del gobierno en la NIC 20). La entidad evaluará esta diferencia solo en el momento del reconocimiento inicial del tramo de ORLPO III. El Comité señaló que si la diferencia se trata como una subvención del gobierno, el párrafo 10A de la NIC 20 se aplica solo a esa diferencia. El banco aplicará la NIIF 9 para contabilizar el pasivo financiero, tanto en su reconocimiento inicial como posteriormente.

…

Cálculo de la tasa de interés efectiva en el momento del reconocimiento inicial del pasivo financiero

El apéndice A de la NIIF 9 define tanto el costo amortizado de un pasivo financiero como la tasa de interés efectiva. El cálculo de la tasa de interés efectiva requiere que la entidad estime los flujos de efectivo esperados a lo largo de la vida prevista del pasivo financiero considerando todas las condiciones contractuales del instrumento financiero.

Al calcular la tasa de interés efectiva para un tramo de ORLPO III en el momento de su reconocimiento inicial, se plantea la cuestión de qué considerar en la estimación de los flujos de efectivo futuros previstos y, en concreto, cómo reflejar la incertidumbre que surge de los condicionantes relacionados con la tasa de interés contractual. El Comité observó que la cuestión de lo que hay que considerar al estimar los flujos de efectivo futuros previstos para calcular la tasa de interés efectiva también es pertinente para otros hechos distintos del descrito en la solicitud. Por lo tanto, el Comité llegó a la conclusión de que considerar cómo reflejar la condicionalidad en la tasa de interés contractual al calcular la tasa de interés efectiva es una cuestión más amplia, que no debería analizar únicamente en el contexto de los tramos de ORLPO III. Este análisis podría tener consecuencias no deseadas para otros instrumentos financieros, cuya medición implica cuestiones similares sobre la aplicación de las NIIF de Contabilidad. Por lo tanto, el Comité opina que el IASB debería considerar este asunto como parte de la revisión posterior a la implementación de los requerimientos de clasificación y medición de la NIIF 9, junto con temas similares ya identificados en la primera fase de esa revisión.

Medición posterior del pasivo financiero al costo amortizado

La tasa de interés efectiva original se calcula sobre la base de los flujos de efectivo futuros estimados en el momento del reconocimiento inicial, tal como requiere la NIIF 9. El Comité observó que el hecho de que un banco modifique la tasa de interés efectiva a lo largo de la vida de un tramo de ORLPO III depende de las condiciones contractuales del pasivo financiero y de los requerimientos aplicables en la NIIF 9.

Las condiciones contractuales de los tramos de ORLPO III requieren que los intereses se liquiden a plazos al vencimiento o al reembolso anticipado de cada tramo. Por lo tanto, solo hay una salida de efectivo durante la vida del tramo.

Los párrafos B5.4.5 y B5.4.6 de la NIIF 9 especifican los requerimientos sobre cómo una entidad contabiliza los cambios en los flujos de efectivo contractuales estimados.

Para los instrumentos financieros de tasa variable, el párrafo B5.4.5 de la NIIF 9 especifica que la reestimación periódica de los flujos de efectivo para reflejar los movimientos de las tasas de interés del mercado altera la tasa de interés efectiva. La NIIF 9 no define lo que es una tasa variable.

El párrafo B5.4.6 de la NIIF se aplica a los cambios en los flujos de efectivo contractuales estimados de los pasivos financieros distintos de los contemplados en el párrafo B5.4.5, independientemente de que el cambio se derive de revisiones de los flujos de efectivo contractuales estimados o de una modificación de las condiciones contractuales del pasivo. Sin embargo, cuando los cambios en los flujos de efectivo contractuales se deriven de una modificación de las condiciones contractuales, la entidad evaluará si esos cambios dan lugar a la baja del pasivo financiero original y al reconocimiento de un nuevo pasivo financiero, aplicando

 © IFRS Foundation

los párrafos 3.3.2 y B3.3.6 de la NIIF 9.

El Comité también observó que la aplicación del párrafo B5.4.6 de la NIIF depende de las estimaciones del banco sobre los flujos de efectivo futuros previstos al calcular la tasa de interés efectiva en el momento del reconocimiento inicial del pasivo financiero, ya que el párrafo B5.4.6 requiere el uso de la tasa de interés efectiva original para descontar los flujos de efectivo revisados.

El Comité observó que la cuestión de cómo se refleja la condicionalidad relacionada con la tasa de interés contractual en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros previstos al aplicar el método del interés efectivo afecta tanto a la medición inicial como a la posterior. Como esta cuestión forma parte de un tema más amplio, el Comité consideró que no debía analizarse únicamente en el contexto de los tramos de ORLPO III. Por lo tanto, el Comité opina que el IASB debería considerar este asunto como parte de la revisión posterior a la implementación de los requerimientos de clasificación y medición de la NIIF 9, junto con temas similares ya identificados en la primera fase de esa revisión.

Información a revelar

…

Dados los juicios requeridos y los riesgos derivados de los tramos de TLTRO III, el banco también necesita considerar los requerimientos de los párrafos 117, 122 y 125 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, así como los párrafos 7, 21 y 31 de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Estos párrafos requieren que el banco revele información que incluya sus políticas contables significativas y las suposiciones y juicios de la gerencia al aplicar sus políticas contables que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Conclusión

…

En cuanto a la cuestión de cómo se refleja la condicionalidad relacionada con lal tasa de interés contractual en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros previstos al calcular la tasa de interés efectiva en el reconocimiento inicial o en las revisiones de los flujos de efectivo futuros estimados en la medición posterior del pasivo financiero, el Comité concluyó que los temas descritos en la solicitud forman parte de un tema más amplio que, de forma aislada, no es posible abordar de manera rentable y debe informarse al IASB. El IASB debería considerar este tema como parte de la revisión posterior a la implementación de los requerimientos de clasificación y medición de la NIIF 9.

Por estas razones, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

B5.4.6 Si una entidad revisa sus estimaciones de pagos o cobros (excluidas las modificaciones de acuerdo con el párrafo 5.4.3 y cambios en las estimaciones de las pérdidas crediticias esperadas), ajustará el importe en libros bruto del activo financiero o costo amortizado de un pasivo financiero (o grupo de instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo contractuales estimados revisados. La entidad recalculará el importe en libros bruto del activo financiero o costo amortizado del pasivo financiero como el valor presente de los flujos de efectivo contractuales estimados que se descuentan a la tasa de interés efectiva original del instrumento financiero (o tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia para activos financieros con deterioro crediticio comprados u originados) o, cuando proceda, la tasa de interés efectiva revisada calculada de acuerdo con el párrafo 6.5.10. El ajuste se reconoce en el resultado del periodo como un ingreso o como un gasto.

[Referencia: párrafos FC4.252 y FC4.253, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.4.7 En algunos casos, un activo financiero se considera que tiene deteriorado el crédito en el momento del reconocimiento inicial porque el riesgo crediticio es muy alto, y en el caso de una compra porque se adquiere con un descuento importante.[E35] Se requiere que una entidad incluya las pérdidas crediticias esperadas iniciales en los flujos de efectivo estimados al calcular la tasa de interés efectiva ajustada según el crédito para activos financieros que se consideran comprados u originados con el crédito deteriorado en el momento del reconocimiento inicial. Sin embargo, esto no significa que la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia deba aplicarse solo porque el activo financiero tiene riesgo crediticio alto en el momento del reconocimiento inicial.

[Referencia: párrafo 5.4.1(a)]

E35 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2012, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*— Alcance del párrafo GA5»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de guías sobre varias cuestiones contables que procedían de la reestructuración de los bonos del gobierno griego (BGG) en 2012. En su reunión de septiembre de 2012, el Comité de Interpretaciones concluyó que los BGG entregados en marzo de 2012 deben darse de baja en cuentas, lo que significa que los nuevos BGG recibidos como parte de la reestructuración de la deuda se reconozcan como nuevos activos. En las reuniones de julio y noviembre de 2012, el Comité de Interpretaciones abordó la solicitud concreta de considerar si el párrafo GA5 de la NIC 39 [ahora reemplazados por el párrafo B5.4.7 de la NIIF 9] podría aplicarse al determinar la tasa de interés efectiva en el reconocimiento inicial de esos nuevos BGG. La aplicación del párrafo GA5 de la NIC 39 significa que la tasa de interés efectiva se determinaría en el reconocimiento inicial usando los flujos de efectivo estimados que tienen en cuenta las pérdidas crediticias incurridas.

El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo GA5 de la NIC 39 se aplica a los activos adquiridos, lo que incluye los activos originados y comprados.

El Comité de Interpretaciones también destacó que aun cuando un origen de un instrumento de deuda con una pérdida incurrida es más bien inusual, existen situaciones en las que estas transacciones tienen lugar. Por ejemplo, dentro del contexto de dificultades financieras significativas de un deudor, pueden surgir transacciones que impliquen creaciones de instrumentos de deuda que están fuera del proceso de garantías normal, sino que están, en su lugar, forzados sobre los prestamistas ya existentes por un proceso de reestructuración. Esto podría incluir situaciones en las que las modificaciones de los instrumentos de deuda dan lugar a la baja en cuentas del activo financiero original y el reconocimiento de un activo financiero nuevo según las NIIF. En circunstancias como estas, podría reconocerse que los activos financieros nuevos han incurrido en pérdidas en el reconocimiento inicial. El Comité de Interpretaciones destacó que si existe o no una pérdida incurrida en el reconocimiento inicial de un activo es una cuestión de hecho y que la evaluación requiere el juicio profesional. El Comité de Interpretaciones también destacó que las circunstancias que llevan al reconocimiento de un activo con una pérdida incurrida en el reconocimiento inicial no necesitan estar limitadas a aquellas en las que los instrumentos están efectivamente forzados para los prestamistas existentes, pero podrían también surgir en otras transacciones.

El Comité consideró que, a la luz de su análisis de los requerimientos existentes de la NIC 39, no era necesaria una interpretación y por consiguiente, decidió no añadir la cuestión a su agenda.]

Costos de transacción

[Referencia: párrafo 5.1.1]

B5.4.8 Los costos de transacción incluyen honorarios y comisiones pagadas a los agentes (incluyendo a los empleados que actúen como agentes de venta), asesores, comisionistas e intermediarios, tasas establecidas por las agencias reguladoras y bolsas de valores, así como impuestos y otros derechos. Los costos de transacción no incluyen primas o descuentos sobre la deuda, costos financieros, costos internos de administración o costos de mantenimiento.

Baja en cuentas

[Referencia:

párrafos 5.4.4 y B3.2.16(r)

párrafo FC5.81, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.4.9 Las cancelaciones pueden relacionarse con un activo financiero en su totalidad o con una parte de éste. Por ejemplo, una entidad planea hacer cumplir una garantía colateral sobre un activo financiero y espera recuperar no más del 30 por ciento del activo financiero de dicha garantía colateral. Si la entidad no tiene posibilidades razonables de recuperar flujos de efectivo adicionales del activo financiero, debería cancelar el 70 por ciento restante.

Deterioro de valor (Sección 5.5)

Base de evaluación individual y colectiva

[Referencia:

párrafo 5.5.4

párrafos FC5.136 a FC5.142, Fundamentos de las Conclusiones

 © IFRS Foundation

ejemplo 5, Ejemplos Ilustrativos]

B5.5.1 Para cumplir el objetivo de reconocer las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo por incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial, puede ser necesario realizar la evaluación de los incrementos significativos en el riesgo crediticio sobre una base colectiva, considerando información que sea indicativa de incrementos significativos en el riesgo crediticio sobre, por ejemplo, un grupo o subgrupo de instrumentos financieros. Esto es para asegurar que una entidad cumple el objetivo de reconocer las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo cuando hay incrementos significativos en el riesgo crediticio, incluso si no está disponible todavía evidencia de estos incrementos significativos.

B5.5.2 Las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo se espera generalmente que se reconozcan antes de que un instrumento financiero pase a estar en mora. Habitualmente, se observan incrementos del riesgo crediticio de forma significativa antes de que un instrumento financiero pase a estar en mora u otros factores específicos del prestatario que se retrasa (por ejemplo, una modificación o reestructuración). Por consiguiente, cuando haya información razonable y sustentable que se refiera más al futuro que la información sobre morosidad, y además esté disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado, debe utilizarse para evaluar los cambios en el riesgo crediticio.

B5.5.3 Sin embargo, dependiendo de la naturaleza de los instrumentos financieros y la información sobre el riesgo crediticio disponible para grupos concretos de instrumentos financieros, una entidad puede no ser capaz de identificar cambios significativos en el riesgo crediticio para instrumentos financieros individuales antes de que el instrumento financiero pase a estar en mora. Este puede ser el caso de instrumentos financiero tales como préstamos minoristas para los que existe poca información sobre el riesgo crediticio o no está actualizada, que se obtiene y controla de forma rutinaria sobre un instrumento individual hasta que un cliente infringe los términos contractuales. Si no se captan cambios en el riesgo crediticio para instrumentos financieros individuales antes de pasar a estar en mora, una corrección de valor por pérdidas basada solo en información crediticia a nivel de instrumento financiero individual no representaría fielmente los cambios en riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial.

B5.5.4 En algunas circunstancias una entidad no tiene información razonable y sustentable que está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado para medir las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo sobre una base de instrumento individual. En ese caso, las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo se reconocerán sobre una base colectiva que considera información sobre el riesgo crediticio integral. Esta información sobre el riesgo crediticio integral debe incorporar no solo información sobre morosidad, sino también toda la información crediticia relevante, incluida la información macroeconómica con vistas al futuro, para aproximarse al resultado de reconocer las pérdidas crediticias durante el tiempo de vida del activo cuando había habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial a un nivel de instrumento individual.

B5.5.5 A efectos de determinar incrementos significativos en el riesgo crediticio y reconocer una corrección de valor por pérdidas sobre una base colectiva, una entidad puede agrupar los instrumentos financieros sobre la base de características del riesgo crediticio compartidas con el objetivo de facilitar un análisis que se diseñe para permitir incrementos significativos en el riesgo crediticio a identificar de forma oportuna. La entidad no debería disimular esta información agrupando los instrumentos financieros con características de riesgo diferentes. Ejemplos de características de riesgo crediticio compartidas pueden incluir, pero no se limitan a:

(a) tipo de instrumento;

(b) calificaciones de riesgo crediticio;

(c) tipo de garantía colateral;

(d) fecha de reconocimiento inicial;

(e) plazo restante para el vencimiento;

(f) sector industrial;

(g) ubicación geográfica del prestatario; y

(h) el valor de la garantía colateral relativo al activo financiero si tiene un impacto sobre la probabilidad de que ocurra un incumplimiento (por ejemplo, préstamos sólo garantizados por activos en algunas jurisdicciones o razones entre préstamo y valor).

B5.5.6 El párrafo 5.5.4 requiere que las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo se reconozcan para todos los instrumentos financieros para los cuales ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial. Para cumplir este objetivo, si una entidad no puede agrupar instrumentos financieros para los que el riesgo crediticio se considera que tuvo incrementos significativos desde el reconocimiento inicial basado en características del riesgo crediticio compartidas, la entidad reconocería las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo sobre una parte

de los activos financieros para los que el riesgo crediticio se considera que se haya incrementado significativamente. La agregación de instrumentos financieros para evaluar si hay cambios en el riesgo crediticio sobre una base colectiva puede cambiar a lo largo del tiempo a medida que pase a estar disponible nueva información sobre instrumentos financieros individuales o grupos de éstos.

Calendario de reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo

[Referencia:

párrafos 5.5.3 y 5.5.9

párrafos FC5.143 a FC5.158, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.5.7 La evaluación de si las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo deben reconocerse se basa en los incrementos significativos de la probabilidad o riesgo de que ocurra un incumplimiento desde el reconocimiento inicial (independientemente de si un instrumento financiero ha sido ajustado para reflejar un incremento en el riesgo crediticio), en lugar de en la evidencia de que un activo financiero tenga un deterioro de crédito en la fecha de presentación o que ocurra un incumplimiento real.

B5.5.8 Para compromisos de préstamo, una entidad considera los cambios en el riesgo de que ocurra un incumplimiento del préstamo con el que se relaciona el compromiso de préstamo. Para contratos de garantía financiera, una entidad considerará los cambios en el riesgo de que el deudor especificado incumpla el contrato.

B5.5.9 La significatividad de un cambio en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial depende del riesgo en el momento del reconocimiento inicial de que ocurra un incumplimiento. Por ello, un cambio dado, en términos absolutos, en el riesgo de que ocurra un incumplimiento será más significativo para un instrumento financiero con un bajo riesgo inicial de que ocurra un incumplimiento comparado con un instrumento financiero con un alto riesgo inicial de que ocurra dicho incumplimiento.

B5.5.10 El riesgo de que ocurra un incumplimiento en instrumentos financieros que tienen un riesgo crediticio comparable es mayor cuanto más larga sea la vida esperada del instrumento; por ejemplo, el riesgo de que ocurra un incumplimiento en un bono calificado AAA con una esperanza de vida de 10 años es mayor que sobre un bono calificado AAA con esperanza de vida de cinco años.

B5.5.11 Debido a la relación entre la esperanza de vida y el riesgo de que ocurra un incumplimiento, el cambio en el riesgo crediticio no puede evaluarse simplemente comparando el cambio en el riesgo absoluto de que ocurra un incumplimiento a lo largo del tiempo. Por ejemplo, si el riesgo de que ocurra un incumplimiento en un instrumento financiero con una vida esperada de 10 años en el momento del reconocimiento inicial es idéntico al riesgo de que ocurra un incumplimiento en ese instrumento financiero cuando su vida esperada es un periodo posterior es de solo cinco años, eso puede indicar un incremento en el riesgo crediticio. Esto es así porque el riesgo de que ocurra un incumplimiento a lo largo de la vida esperada, habitualmente disminuye conforme pasa el tiempo si el riesgo crediticio no cambia y el instrumento financiero está cercano al vencimiento. Sin embargo, para instrumentos financieros que solo tienen obligaciones de pago significativas cercanas al vencimiento del instrumento financiero el riesgo de que ocurra un incumplimiento puede no disminuir necesariamente con el paso del tiempo. En este caso una entidad debería considerar también otros factores cualitativos que demostraran si el riesgo crediticio ha disminuido de forma significativa desde el reconocimiento inicial.

B5.5.12 Una entidad puede aplicar varios enfoques para evaluar si el riesgo crediticio en un instrumento financiero ha disminuido significativamente desde el reconocimiento inicial **[Referencia: párrafos FC5.156 a FC5.157, FC5.161 y FC5.168, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 6 y 7, Ejemplos Ilustrativos]** o para medir las pérdidas crediticias esperadas. **[Referencia: párrafos FC5.242 y FC5.266, Fundamentos de las Conclusiones]** Una entidad puede aplicar enfoques diferentes para instrumentos financieros distintos. Un enfoque que no incluye una probabilidad explícita de incumplimiento como un dato de entrada per se, tal como un enfoque de tasa de pérdida crediticia, puede ser congruente con los requerimientos de esta Norma, siempre y cuando una entidad pueda separar los cambios en el riesgo de que ocurra un incumplimiento de los cambios en otros inductores de pérdidas crediticias esperadas, tales como garantías colaterales, y considera lo siguiente al llevar a cabo la evaluación:

(a) el cambio en el riesgo de que ocurra un incumplimiento desde el reconocimiento inicial;

(b) la vida esperada del instrumento financiero; y

(c) la información razonable y sustentable que está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado que puede afectar al riesgo crediticio.

 © IFRS Foundation

[Referencia: Para un análisis sobre los enfoques para determinar incrementos significativos en el riesgo crediticio considerados y rechazados dirigirse a: párrafos FC5.159 a FC5.168, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.5.13 Los métodos utilizados para determinar si el riesgo crediticio se ha incrementado de forma significativa en un instrumento financiero desde el reconocimiento inicial deberían considerar las características del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros) y los patrones de incumplimiento en el pasado para instrumentos financieros comparables. A pesar del requerimiento del párrafo 5.5.9 para instrumentos financieros para los que los patrones de incumplimiento no están concentrados en un momento específico durante la vida esperada del instrumento financiero, los cambios en el riesgo de que ocurra un incumplimiento a lo largo de los próximos 12 meses pueden ser una aproximación razonable de los cambios en el riesgo durante la vida del activo de que ocurra un incumplimiento. En estos casos, una entidad puede utilizar los cambios en el riesgo de que ocurra un incumplimiento a lo largo de los próximos 12 meses para determinar si el riesgo crediticio se ha incrementado de forma significativa dese el reconocimiento inicial, a menos que las circunstancias indiquen que es necesaria una evaluación de la vida completa. **[Referencia: párrafos FC5.176 a FC5.179, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 8, Ejemplos Ilustrativos]**

B5.5.14 Sin embargo, para algunos instrumentos financieros, o en algunas circunstancias, puede no ser apropiado utilizar cambios en el riesgo de que ocurra un incumplimiento a lo largo de los próximos 12 meses para determinar si deben reconocerse las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Por ejemplo, el cambio en el riesgo de que ocurra un incumplimiento en los próximos 12 meses puede no ser una base adecuada para determinar si el riesgo crediticio se ha incrementado en un instrumento financiero con un vencimiento superior a 12 meses cuando:

(a) el instrumento financiero solo tiene obligaciones de pago significativas más allá de los próximos 12 meses;

(b) los cambios en los factores macroeconómicos u otros relacionados con el crédito relevantes que no se reflejan adecuadamente en el riesgo de que ocurra un incumplimiento en los próximos 12 meses; o

(c) los cambios en los factores relacionados con el crédito solo tienen un impacto sobre el riesgo crediticio del instrumento financiero (o tiene un efecto más pronunciado) más allá de los 12 meses.

[Referencia: párrafo FC5.179, Fundamentos de las Conclusiones]

Determinación de si el riesgo crediticio se ha incrementado significativamente desde el reconocimiento inicial

[Referencia:

párrafos 5.5.3 y 5.5.9 a 5.5.11

párrafos FC5.154 a FC5.194, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 1 a 7, Ejemplos Ilustrativos]

B5.5.15 Para determinar si se requiere el reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, una entidad considerará la información razonable y sustentable que esté disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado y que pueda afectar al riesgo crediticio de un instrumento financiero de acuerdo con el párrafo 5.5.17(c). Una entidad no necesita llevar a cabo una búsqueda exhaustiva de información para determinar si el riesgo crediticio se ha incrementado significativamente desde el reconocimiento inicial.

B5.5.16 El análisis del riesgo crediticio es un análisis multifactor y holístico; si un factor específico es relevante o no, y su peso comparado con otros factores, dependerá del tipo de producto, características de los instrumentos financieros y del prestatario, así como de la región geográfica. Una entidad considerará la información razonable y sustentable que esté disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado y que sea relevante para el instrumento financiero concreto que se esté evaluando. En este caso, los factores o indicadores deben evaluarse para las carteras apropiadas, grupos de carteras o partes de una cartera de instrumentos financieros para determinar si se ha cumplido el requerimiento del párrafo 5.5.3 para el reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo.

B5.5.17 La siguiente es una lista no exhaustiva de información que puede ser relevante para evaluar los cambios en el riesgo crediticio:

(a) Cambios significativos en los indicadores del riesgo crediticio como consecuencia de un cambio en el riesgo crediticio desde el comienzo, incluyendo, pero no limitándose al diferencial de

crédito que resultaría si un instrumento financiero concreto o similar con las mismas condiciones y la misma contraparte fueran emitidos u originados en la fecha de presentación.

(b) Otros cambios en las tasas o condiciones de un instrumento financiero existente que sería diferente de forma significativa si el instrumento fue emitido u originado recientemente en la fecha de presentación (tal como pactos más exigentes, incremento de importes de garantías colaterales o garantías, o mayor cobertura de ingresos) debido a cambios en el riesgo crediticio del instrumento financiero desde el reconocimiento inicial.

(c) Cambios significativos en los indicadores de mercado externos del riesgo crediticio para un instrumento financiero concreto o similar con la misma vida esperada. Los cambios en los indicadores de mercado del riesgo de crediticio incluyen, pero no se limitan a:

(i) el diferencial de crédito;

(ii) los precios de permuta por incumplimiento de crédito para el prestatario;

(iii) la duración del tiempo o la medida en que el valor razonable de un activo financiero ha sido menor que su costo amortizado; y

(iv) otra información de mercado relacionada con el prestatario, tal como cambios en el precio de una deuda e instrumentos de patrimonio del prestatario.

(d) Un cambio significativo real o esperado en la calificación crediticia externa del instrumento financiero.

(e) Una disminución de la calificación crediticia interna real o esperada para el prestatario o disminución en la puntuación del comportamiento utilizada para evaluar el riesgo crediticio internamente. Las calificaciones crediticias internas y las puntuaciones de comportamiento son más fiables cuando se hacen a imagen de calificaciones externas o se apoyan en estudios de incumplimiento.

(f) Los cambios adversos existentes o previstos en el negocio, condiciones económicas o financieras que se espera que causen un cambio significativo en la capacidad del prestatario para cumplir sus obligaciones de deuda, tal como un incremento real o esperado en las tasas internas o un incremento significativo real o esperado en tasas de desempleo.

(g) Un cambio significativo real o esperado en los resultados operativos del prestatario. Algunos ejemplos incluyen ingresos de actividades ordinarias o márgenes que disminuyen de forma real o esperada, incrementos de los riesgos operativos, deficiencias en el capital de trabajo, disminución de la calidad del activo, incrementos del apalancamiento del balance, liquidez, problemas de gestión o cambios en el alcance del negocio o estructura organizativa (tal como la discontinuación de un segmento del negocio) que dan lugar a un cambio significativo en la capacidad del prestatario para cumplir sus obligaciones de deuda.

(h) Incrementos significativos en el riesgo crediticio de otros instrumentos financieros del mismo prestatario.

(i) Un cambio adverso significativo esperado o real en el entorno de regulación, económico o tecnológico del prestatario que da lugar a un cambio significativo en la capacidad del prestatario para cumplir con las obligaciones de la deuda, tal como una disminución en la demanda de ventas de productos del prestatario debido a un cambio en la tecnología.

(j) Cambios significativos en el valor de la garantía colateral que apoya la obligación o en la calidad de las garantías de un tercero o mejoras crediticias, que se esperan que reduzcan el incentivo económico del prestatario para realizar los pagos contractuales programados o de otro tipo que tengan un efecto sobre la probabilidad de que ocurra un incumplimiento. Por ejemplo, si el valor de la garantía colateral disminuye porque los precios de las viviendas bajan, los prestatarios en algunas jurisdicciones tienen un mayor incentivo para incumplir sus préstamos hipotecarios.

(k) Un cambio significativo en la calidad de la garantía proporcionada por un accionista (o controladoras individuales) si el accionista (o sus controladoras) tienen un incentivo y capacidad financiera para impedir el incumplimiento mediante la inyección de efectivo o capital.

(l) Cambios significativos, tales como reducciones en el apoyo financiero de una entidad controladora u otra filial o un cambio significativo esperado o real en la calidad de la mejora crediticia que se espera que reduzca el incentivo económico del prestatario para realizar los pagos contractuales programados. Las mejoras de la calidad crediticia o apoyo incluyen la consideración de la condición financiera del garante o de las participaciones emitidas en titulizaciones, si las participaciones subordinadas se espera que sean capaces de absorber las pérdidas crediticias esperadas (por ejemplo de los préstamos que subyacen en los valores).

 © IFRS Foundation

(m) Cambios esperados en la documentación del préstamo incluyendo una infracción esperada del contrato que puede llevar a renuncias o modificaciones pactadas, periodos de gracia para el pago de intereses, aumentos de tasa de interés, que requieren garantías colaterales o garantías adicionales, u otros cambios en el marco contractual del instrumento.

(n) Cambios significativos en el rendimiento esperado y comportamiento del prestatario, incluyendo cambios en el estatus de pagos de los prestatarios en el grupo (por ejemplo, un incremento en el número esperado o dimensión de los pagos contractuales retrasados o incrementos significativos en el número esperado de prestatarios de tarjetas de crédito que se espera se aproxime o supere su límite de crédito o que se espera que paguen el importe mensual mínimo).

(o) Cambios en el enfoque de gestión del crédito de la entidad en relación con el instrumento financiero; es decir, basándose en indicadores emergentes de cambios en el riesgo crediticio del instrumento financiero, se espera que la práctica de gestión del riesgo crediticio de la entidad pase a ser más activa o se centre en gestionar el instrumento, incluyendo el que este instrumento pase a estar más estrechamente vigilado o controlado, o que la entidad intervenga específicamente con el prestatario.

(p) Información sobre morosidad, incluida la presunción refutable como se establece en el párrafo 5.5.11.

B5.5.18 En algunos casos, la información cuantitativa no estadística y cualitativa disponible puede ser suficiente para determinar que un instrumento financiero ha cumplido el criterio de reconocimiento de una corrección de valor por pérdidas en un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Esto es, la información no necesita provenir de un modelo estadístico o proceso de calificaciones de crédito para determinar si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio del instrumento financiero. En otros casos, una entidad puede necesitar considerar otra información, incluyendo la procedente de modelos estadísticos o procesos de calificación crediticia. De forma alternativa, la entidad puede basar la evaluación en ambos tipos de información, es decir factores cualitativos que no se captan a través del proceso de calificación interna y una categoría de calificación interna específica en la fecha de presentación, teniendo en consideración las características del riesgo crediticio en el momento del reconocimiento inicial, si ambos tipos fueran relevantes.

Presunción refutable de más de 30 días de mora

[Referencia:

párrafo 5.5.11

párrafos FC5.190 a FC5.194, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.5.19 La presunción refutable del párrafo 5.5.11 no es un indicador absoluto de que deben reconocerse las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, pero se supone que sean el último momento en que deben reconocerse dichas pérdidas, incluso utilizando información con vistas al futuro (incluyendo factores macroeconómicos a un nivel de cartera).

B5.5.20 Una entidad puede refutar esta presunción. Sin embargo, puede hacerse así solo cuando haya información razonable y sustentable disponible que demuestre que incluso si los pagos contractuales pasan a tener más de 30 días de mora, esto no representa un incremento significativo en el riesgo crediticio de un instrumento financiero. Por ejemplo, cuando un impago sea un descuido administrativo, en lugar de una dificultad financiera del prestatario, o la entidad tiene acceso a evidencia histórica que demuestre que no hay correlación entre incrementos significativos en el riesgo de que ocurra un incumplimiento y los activos financieros cuyos pagos están en mora por más de 30 días, pero esa evidencia identifica una correlación cuando los pagos tienen más de 60 días de mora. **[Referencia: NIIF 13]**

B5.5.21 Una entidad no puede alinear el calendario de incrementos significativos en el riesgo crediticio con el reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo cuando un activo financiero se considera que tiene deteriorado el crédito o una definición interna de la entidad de incumplimiento.

Instrumentos financieros que tienen riesgo crediticio bajo en la fecha de presentación

[Referencia:

párrafo 5.5.10

párrafos FC5.180 a FC5.189, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos]

B5.5.22 El riesgo crediticio de un instrumento financiero se considera bajo a efectos del párrafo 5.5.10, si el instrumento financiero tiene un riesgo bajo de incumplimiento, el prestatario tiene una capacidad fuerte de cumplir sus obligaciones de flujos de efectivo contractuales en el plazo próximo y los cambios adversos en las condiciones económicas y de negocio en el largo plazo pueden reducir, pero no necesariamente, la capacidad del prestatario para satisfacer sus obligaciones de flujos de efectivo contractuales. Los instrumentos financieros no se estima que tengan un riesgo crediticio bajo cuando se consideran como que tienen un riesgo bajo de pérdida simplemente debido al valor de la garantía colateral y el instrumento sin ésta no se juzgaría de riesgo crediticio bajo. Tampoco se considera que los instrumentos financieros tengan riesgo crediticio bajo simplemente porque tienen un riesgo más bajo de incumplimiento que otros instrumentos financieros de la entidad o en relación con el riesgo crediticio de la jurisdicción en la que opera la entidad.

B5.5.23 Para determinar si un instrumento financiero tiene riesgo crediticio bajo, una entidad puede utilizar sus calificaciones de riesgo internas u otras metodologías que sean congruentes con la definición globalmente entendida de riesgo crediticio bajo y que considere los riesgos y el tipo de instrumentos financieros que se están evaluando. Una calificación externa dentro del "grado de inversión" es un ejemplo de un instrumento financiero que puede considerarse como que tiene un riesgo crediticio bajo. Sin embargo, no se requiere que los instrumentos financieros sean calificados externamente para considerarse que tienen riesgo crediticio bajo. Sin embargo, debe considerarse que tienen un riesgo crediticio bajo desde una perspectiva del participante del mercado, teniendo en cuenta todos los términos y condiciones del instrumento financiero.

B5.5.24 Las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo no se reconocen en un instrumento financiero simplemente porque se había considerado con un riesgo crediticio bajo en el periodo de presentación anterior y no se considera que tenga un riesgo crediticio bajo en la fecha de presentación. En este caso, una entidad determinará si ha habido un incremento significativo del riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial y, por ello, se requiere que las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo se reconozcan de acuerdo con el párrafo 5.5.3.

Modificaciones

[Referencia: párrafos FC5.238 a FC5.239, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.5.25 En algunas circunstancias, la renegociación o modificación de los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero pueden llevar a la baja en cuentas de un activo financiero existente de acuerdo con esta Norma. Cuando la modificación de un activo financiero da lugar a la baja en cuentas de un activo financiero existente y el reconocimiento posterior de un activo financiero modificado, éste se considera un activo financiero "nuevo" a efectos de esta Norma.

B5.5.26 Por consiguiente, la fecha de la modificación se tratará como la fecha de reconocimiento inicial de ese activo financiero al aplicar los requerimientos de deterioro de valor del activo financiero modificado. Esto habitualmente significa medir la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas de 12 meses hasta que se cumplan los requerimientos del párrafo 5.5.3 para el reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Sin embargo, en circunstancias poco usuales después de una modificación que dé lugar a la baja en cuentas de un activo financiero original, puede haber evidencia de que el activo financiero modificado tiene deteriorado el crédito en el momento del reconocimiento inicial y, por ello, el activo financiero debe reconocerse como un activo financiero originado con deterioro crediticio. **[Referencia: párrafos 5.4.1(a) y 5.5.13 a 5.5.14 y párrafos FC5.214 a FC5.220, Fundamentos de las Conclusiones]** Esto puede ocurrir, por ejemplo, en una situación en la que había una modificación sustancial de un activo en riesgo que dé lugar a la baja en cuentas del activo financiero original **[Referencia: Sección 3.2]**. En este caso, puede ser posible que la modificación dé lugar a un activo financiero nuevo con crédito deteriorado al reconocerse inicialmente.

B5.5.27 Si los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero se han renegociado o modificado de otro modo, pero no se da de baja en cuentas, dicho activo financiero no se considera automáticamente que tiene un riesgo crediticio bajo. Una entidad evaluará si ha habido un incremento significativo en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial sobre la base de toda la información razonable y sustentable sin esfuerzo o costo desproporcionado. Esto incluye información histórica y con vistas al futuro y una evaluación del riesgo crediticio a lo largo de la vida esperada del activo financiero, que incluye información sobre las circunstancias que condujeron a la modificación. La evidencia de que los criterios de reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo han dejado de cumplirse puede incluir una historia de la realización de pagos puntualmente actualizada contra los términos contractuales modificados. Habitualmente un cliente necesitaría demostrar de forma congruente una buena conducta de pagos a lo largo de un periodo de tiempo antes de que el riesgo crediticio se considere que ha

 © IFRS Foundation

disminuido. Por ejemplo, una historia de pagos no hechos o parciales no se borraría simplemente haciendo un pago a tiempo posteriormente a una modificación de los términos contractuales.

[Referencia:

párrafos 5.4.3 y 5.5.12

párrafos FC5.227 a FC5.239, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 11, Ejemplos Ilustrativos]

Medición de las pérdidas crediticias esperadas

Pérdidas crediticias esperadas

B5.5.28 Las pérdidas crediticias esperadas son una estimación de la probabilidad ponderada de las pérdidas crediticias (es decir, el valor presente de todas las insuficiencias de efectivo) a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero. Una insuficiencia de efectivo es la diferencia entre los flujos de efectivo que se deben a una entidad de acuerdo con el contrato y los flujos de efectivo que la entidad espera recibir. Puesto que las pérdidas crediticias esperadas consideran el importe y calendario de los pagos, una pérdida crediticia surge incluso si la entidad espera que se le pague completamente pero más tarde que cuando se debe contractualmente.

B5.5.29 Para activos financieros, una pérdida crediticia es el valor presente de la diferencia entre:

(a) los flujos de efectivo contractuales que se deben a una entidad según el contrato; y

(b) los flujos de efectivo que la entidad espera recibir.

B5.5.30 Para compromisos de préstamo sin utilizar, una pérdida crediticia es el valor presente de la diferencia entre:

(a) los flujos de efectivo contractuales que se deben a la entidad si el tenedor del compromiso de préstamo dispone del préstamo; y

(b) los flujos de efectivo que la entidad espera recibir si dispone del préstamo.

B5.5.31 La estimación por una entidad de las pérdidas crediticias esperadas sobre compromisos de préstamo será congruente con sus expectativas de disposiciones de ese compromiso de préstamo, es decir, considerará la parte esperada del compromiso de préstamo de que se dispondrá dentro de los 12 meses de la fecha de presentación para estimar las pérdidas crediticias esperadas de 12 meses y la parte esperada del compromiso de préstamo de que se dispondrá a lo largo de la vida esperada del compromiso de préstamo para estimar las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. **[Referencia: párrafos FC5.244 a FC5.247, Fundamentos de las Conclusiones]**

B5.5.32 Para un contrato de garantía financiera, se requiere que la entidad realice pagos solo en el caso de un incumplimiento por el deudor de acuerdo con las condiciones del instrumento que está garantizado. Por consiguiente, las insuficiencias de efectivo son pagos esperados a reembolsar al tenedor por una pérdida crediticia en la que incurre menos los importes que la entidad espera recibir del tenedor, el deudor o un tercero. Si el activo está totalmente garantizado, la estimación de las insuficiencias de efectivo para el contrato de garantía financiera sería congruente con las estimaciones de las insuficiencias de efectivo para el activo sujeto a la garantía. **[Referencia: párrafo FC5.244, Fundamentos de las Conclusiones]**

B5.5.33 Para un activo financiero que tiene deteriorado el crédito en la fecha de presentación, pero que no es un activo financiero comprado u originado con deterioro crediticio, una entidad medirá las pérdidas crediticias esperadas como la diferencia entre el importe en libros bruto del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados descontados a la tasa de interés efectiva original del activo financiero. El ajuste se reconoce en el resultado del periodo como una ganancia o pérdida por deterioro de valor.

B5.5.34 Al medir una corrección valorativa por pérdidas para una cuenta por cobrar por arrendamiento, los flujos de efectivo utilizados para determinar las pérdidas crediticias esperadas deben ser congruentes con los flujos de efectivo utilizados para medir la cuenta por cobrar por arrendamientos de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*. **[Referencia: párrafo B5.5.46 y párrafo FC5.132, Fundamentos de las Conclusiones]**

B5.5.35 Una entidad puede utilizar soluciones prácticas para medir las pérdidas crediticias esperadas si son congruentes con los principios del párrafo 5.5.17 **[Referencia: párrafo FC5.266, Fundamentos de las Conclusiones]**. Un ejemplo, de una solución práctica es el cálculo de las pérdidas crediticias esperadas sobre cuentas por cobrar comerciales utilizando una matriz de provisiones. **[Referencia: párrafo FC5.225, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 12, Ejemplos Ilustrativos]** La entidad utilizaría su experiencia de pérdidas crediticias histórica (ajustada como proceda de acuerdo con los párrafos B5.5.51 y B5.5.52) para cuentas por cobrar comerciales para estimar las pérdidas crediticias de 12 meses o las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo sobre los activos financieros según

corresponda. Una matriz de provisiones puede, por ejemplo, especificar tasas de provisiones dependiendo del número de días que una cuenta comercial por cobrar está en mora (por ejemplo, 1 por ciento si no está en mora, 2 por ciento si lo está por menos de 30 días, 3 por ciento si lo está por más de 30 días pero menos de 90 días, 20 por ciento si está en mora entre 90 y 180 días etc.). En función de la diversidad de su base de clientes, la entidad utilizaría las agrupaciones apropiadas si su experiencia de pérdidas crediticias históricas muestra patrones de pérdidas diferentes significativas para distintos segmentos de clientes. Ejemplos de criterios que pueden utilizarse para agrupar activos incluyen región geográfica, tipo de producto, calificación del cliente, garantía colateral o seguro de crédito comercial y tipo de cliente (tal como mayorista o minorista).

Definición de incumplimiento

[Referencia: párrafos FC5.248 a FC5.253, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.5.36 El párrafo 5.5.9 requiere que para determinar si el riesgo crediticio de un instrumento financiero se ha incrementado significativamente, una entidad considerará el cambio en el riesgo de que ocurra un incumplimiento desde el reconocimiento inicial.

B5.5.37 Al definir incumplimiento a efectos de determinar el riesgo de que ocurra un incumplimiento, una entidad aplicará una definición de incumplimiento que sea congruente con la definición utilizada a efectos de gestión del riesgo crediticio interno para el instrumento financiero relevante y considerará indicadores cualitativos (por ejemplo, pactos financieros) cuando sea apropiado. Sin embargo, hay una presunción refutable de que un incumplimiento no ocurrirá después de que un activo financiero esté en mora 90 días, a menos que una entidad tenga información razonable y sustentable que un criterio de incumplimiento más aislado es más apropiado. La definición de incumplimiento utilizada a estos efectos deberá aplicarse de forma congruente a todos los instrumentos financieros, a menos que la información pase a estar disponible lo que demuestra que otra definición de incumplimiento es más adecuada para un instrumento financiero concreto.

Periodo a lo largo del cual se estiman las pérdidas crediticias esperadas

[Referencia:

párrafos 5.5.19 a 5.5.20

párrafos FC5.254 a FC5.261, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 10, Ejemplos Ilustrativos]

B5.5.38 De acuerdo con el párrafo 5.5.19, el periodo máximo a lo largo del cual las pérdidas crediticias esperadas deberán medirse es el máximo periodo contractual a lo largo del cual la entidad está expuesta al riesgo crediticio. Para compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera, este es el periodo contractual máximo a lo largo del cual una entidad tiene una obligación contractual presente de prolongar el crédito.

B5.5.39 Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 5.5.20 algunos instrumentos financieros incluyen un componente de préstamo y un componente de compromiso no utilizado y la capacidad contractual de la entidad para exigir el reembolso y cancelar el compromiso no utilizado no limita la exposición de la entidad a las pérdidas crediticias al periodo de aviso contractual. Por ejemplo, líneas de crédito automáticamente renovables, tales como tarjetas de crédito y sobregiros, pueden ser retiradas contractualmente por el prestamista con solo un día de notificación. Sin embargo, en la práctica los prestamistas continúan prolongando el crédito por un periodo mayor y pueden solo retirar el servicio después de que riesgo crediticio del prestatario se incremente, lo cual podría ser demasiado tarde para impedir algunas o todas las pérdidas crediticias esperadas. Estos instrumentos generalmente tienen las siguientes características como consecuencia de la naturaleza del instrumento financiero, la forma en que los instrumentos financieros se gestionan, y la naturaleza de la información disponible sobre incrementos significativos en el riesgo crediticio:

(a) los instrumentos financieros no tienen una condición fijada o estructura de reembolso y, habitualmente tienen un periodo de cancelación contractual corto (por ejemplo, un día);

(b) la capacidad contractual para cancelar el contrato no se hace cumplir en la gestión normal del día a día del instrumento financiero y el contrato puede solo cancelarse cuando la entidad pasar a ser consciente de un incremento en el riesgo crediticio a nivel del servicio; y

(c) los instrumentos financieros se gestionan sobre una base colectiva.

B5.5.40 Al determinar el periodo a lo largo del cual se espera que la entidad esté expuesta al riesgo crediticio, pero para el cual las pérdidas crediticias esperadas no se mitigarían por acciones de gestión del riesgo crediticio normal de la entidad, ésta debería considerar factores tales como información histórica y experiencia sobre:

 © IFRS Foundation

(a) el periodo a lo largo del cual la entidad estuvo expuesta al riesgo crediticio en instrumentos financieros similares;

(b) el plazo para que ocurran incumplimientos relacionados en instrumentos financieros después de un incremento significativo en el riesgo crediticio; y

(c) acciones de gestión del riesgo crediticio que una entidad espera tomar una vez se haya incrementado el riesgo crediticio sobre el instrumento financiero, tal como reducción o eliminación de límites no dispuestos.

Resultado probable ponderado

[Referencia:

párrafos 5.5.17(a) y 5.5.18

párrafos FC5.262 a FC5.266, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.5.41 El propósito de estimar pérdidas crediticias esperadas no es estimar el escenario más desfavorable ni estimar el escenario más favorable. En su lugar, una estimación de las pérdidas crediticias esperadas reflejará siempre la posibilidad de que ocurra o no ocurra una pérdida crediticia, incluso si el resultado más probable es que no haya pérdida crediticia.

B5.5.42 El párrafo 5.5.17(a) requiere la estimación de las pérdidas crediticias esperadas para reflejar un importe probable ponderado y no sesgado que se determina evaluando un rango de resultados posibles. En la práctica, esto puede no necesitar de un análisis complicado. En algunos casos, modelos relativamente simples pueden ser suficientes, sin la necesidad de un gran número de simulaciones detalladas de escenarios. Por ejemplo, las pérdidas crediticias promedio de un gran grupo de instrumentos financieros con características de riesgo compartidas pueden ser una estimación razonable del importe probable ponderado. En otras situaciones, será probablemente necesaria la identificación de escenarios que especifican el importe y calendario de los flujos de efectivo para resultados concretos y la probabilidad estimada de dichos resultados. En esas situaciones, las pérdidas crediticias esperadas reflejarán al menos dos resultado de acuerdo con el párrafo 5.5.18.

B5.5.43 Para pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, una entidad estimará el riesgo de que ocurra un incumplimiento en el instrumento financiero durante su vida esperada. Las pérdidas crediticias esperadas de 12 meses son una parte de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo y representan las insuficiencias de efectivo para toda su vida que resultarán si ocurre un incumplimiento en los 12 meses posteriores a la fecha de presentación (o periodo más corto si la vida esperada de un instrumento financiero es menor de 12 meses) ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento. Por ello, las pérdidas crediticias esperadas de 12 meses no son las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo en las que incurrirá una entidad sobre un instrumento financiero que predice que incumplirá en los próximos 12 meses ni las insuficiencias de efectivo predichas a lo largo de los próximos 12 meses.**[Referencia: párrafo 5.5.5 y párrafos FC5.195 a FC5.199, Fundamentos de las Conclusiones]**

Valor temporal del dinero

[Referencia:

párrafo 5.5.17(b)

párrafos FC5.267 a FC5.279, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.5.44 Las pérdidas crediticias esperadas se descontarán en la fecha de presentación, no en la fecha del incumplimiento esperado u otra fecha, utilizando la tasa de interés efectiva determinada en el momento del reconocimiento inicial o una aproximación de la misma. Si un instrumento financiero tiene una tasa de interés variable, las pérdidas crediticias esperadas deberán descontarse utilizando la tasa de interés efectiva real determinada de acuerdo con el párrafo B5.4.5.

B5.5.45 Para activos financieros comprados u originados con deterioro de valor crediticio, **[Referencia: párrafos 5.4.1(a), 5.5.13, 5.5.14 y B5.5.26 y párrafos FC5.214 a FC5.220 y FC5.230, Fundamentos de las Conclusiones]** las pérdidas crediticias esperadas se descontarán usando la tasa de interés efectiva crediticia ajustada determinada en el reconocimiento inicial.

B5.5.46 Las pérdidas crediticias esperadas sobre cuentas por cobrar por arrendamiento deberán descontarse utilizando la misma tasa de descuento utilizada en la medición de la cuenta por cobrar por arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16. **[Referencia: párrafo B5.5.34 y párrafo FC5.132, Fundamentos de las Conclusiones]**

B5.5.47 Las pérdidas crediticias esperadas sobre un compromiso de préstamo deberán descontarse utilizando la tasa de interés efectiva, o una aproximación de la misma, que se aplicará al reconocer el activo financiero procedente del compromiso de préstamo. Esto es así, porque el propósito de aplicar los requerimientos de deterioro de valor al activo financiero que se reconoce después de una disposición de un compromiso de préstamo deberá tratarse como una continuación de ese compromiso, en lugar de como un instrumento financiero nuevo. Las pérdidas crediticias esperadas de un activo financiero deberán, por ello, medirse considerando el riesgo crediticio inicial del compromiso de préstamo desde la fecha en que la entidad pasó a ser parte del compromiso irrevocable. **[Referencia: párrafos FC5.276 a FC5.279, Fundamentos de las Conclusiones]**

B5.5.48 Las pérdidas crediticias esperadas sobre contratos de garantía financiera o sobre compromisos de préstamo para los que la tasa de interés efectiva no puede determinarse deberán descontarse aplicando una tasa de descuento que refleje la evaluación real del mercado del valor temporal del dinero y los riesgos que son específicos de los flujos de efectivo, pero solo si, y en la medida en que, los riesgos se tengan en cuenta ajustando la tasa de descuento en lugar de ajustar las insuficiencias de efectivo que están siendo descontadas.

Información razonable y sustentable

[Referencia:

párrafos 5.5.4 y 5.5.17(c)

párrafos FC5.280 a FC5.286, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.5.49 A efectos de esta Norma, información razonable y sustentable es la que está razonablemente disponible en la fecha de presentación sin esfuerzo o costo desproporcionado, incluida la información sobre sucesos pasados, condiciones actuales y los pronósticos sobre condiciones económicas futuras. La información que está disponible a efectos de información financiera se considera que está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado.

B5.5.50 No se requiere que una entidad incorpore pronósticos de condiciones futuras a lo largo de la vida esperada completa de un instrumento financiero. El grado de juicio que se requiere para estimar las pérdidas crediticias esperadas estimadas depende de la disponibilidad de información detallada. A medida que se incrementa el horizonte del pronóstico, la disponibilidad de información detallada disminuye y el grado de juicio requerido para estimar las pérdidas crediticias esperadas se incrementa. La estimación de las pérdidas crediticias esperadas no requiere una estimación detallada para periodos que están alejadas en el futuro—para estos periodos, una entidad puede extrapolar proyecciones de la información detallada disponible.

B5.5.51 Una entidad no necesita llevar a cabo una búsqueda exhaustiva de información, sino que considerará toda la información razonable y sustentable que esté disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado y que sea relevante para estimar las pérdidas crediticias esperadas, incluido el efecto de los pagos anticipados esperados. La información utilizada incluirá factores que son específicos para el prestatario, las condiciones económicas generales y una evaluación de la dirección pronosticada y la actual de las condiciones en la fecha de presentación. Una entidad puede utilizar varias fuentes de información, que pueden ser internas (específicas de la entidad) y externas. Las fuentes de información disponibles incluyen la experiencia de pérdidas crediticias históricas, calificaciones internas, experiencia de pérdidas crediticias de otras entidades, y calificaciones, informes y estadísticas externas. Las entidades que no tienen fuentes, o son insuficientes, de información específica de la entidad, pueden utilizar experiencia de grupos similares para el instrumento financiero comparable (o grupo se instrumentos financieros).

B5.5.52 La información histórica es un sostén o base importante desde la cual medir las pérdidas crediticias esperadas. Sin embargo, una entidad ajustará la información histórica, tal como la experiencia de pérdidas crediticias, sobre la base de la información observable actual para reflejar los efectos de las condiciones actuales y su pronóstico de condiciones futuras que no afecten al periodo sobre el cual se basa la información histórica, y eliminar los efectos de las condiciones en el periodo histórico que no son relevantes para los flujos de efectivo contractuales futuros. En algunos casos, la mejor información razonable y sustentable podría ser información histórica no ajustada, dependiendo de la naturaleza de la información histórica y de cuándo se calculó, comparada con las circunstancias en la fecha de presentación y las características del instrumento financiero que está siendo considerado. Las estimaciones de los cambios en las pérdidas crediticias esperadas deberían reflejar y ser congruentes en la dirección con los cambios en la información observable relacionada de periodo a periodo (tal como cambios en las tasas de desempleo, precios de los inmuebles, precios de las materias primas cotizadas, estatus de los pagos u otros factores que son indicativos de la existencia de pérdidas crediticias esperadas sobre el instrumento financiero, en el grupo de instrumentos financieros y en la magnitud de esos cambios). Una entidad revisará regularmente la metodología y supuestos utilizados para estimar las pérdidas crediticias esperadas para reducir las diferencias entre las estimaciones y la experiencia real de pérdidas crediticias esperadas.

 © IFRS Foundation

B5.5.53 Al utilizar la experiencia sobre pérdidas crediticias históricas en la estimación de las pérdidas crediticias esperadas, es importante que la información sobre las tasas de pérdidas crediticias históricas se aplique a los grupos que se han definido, de manera congruente con los grupos para los cuales las tasas de pérdidas crediticias históricas han sido observadas. Por consiguiente, el método utilizado permitirá que cada grupo de activos financieros esté asociado con información sobre la experiencia de pérdidas crediticias pasadas en grupos de activos financieros con similares características de riesgo, así como con información relevante observable que refleje las condiciones actuales.

B5.5.54 Las pérdidas crediticias esperadas reflejan las expectativas propias de una entidad de pérdidas crediticias. Sin embargo, al considerar la información razonable y sustentable que esté disponible sin esfuerzo o costo desproporcionados para estimar las pérdidas crediticias esperadas, una entidad debería considerar la información del mercado observable sobre el riesgo crediticio del instrumento financiero concreto o instrumentos financieros similares.

Garantía colateral

[Referencia: ejemplo 3, Ejemplos Ilustrativos]

B5.5.55 Para los propósitos de medir pérdidas crediticias esperadas, la estimación de las insuficiencias de efectivo esperadas reflejará los flujos de efectivo esperados de las garantías colaterales y otras mejoras crediticias que son parte de las condiciones contractuales y no se reconocen por separado por la entidad. La estimación de las insuficiencias de efectivo esperadas sobre un instrumento financiero con garantía colateral refleja el importe y calendario de los flujos de efectivo que se esperan de la ejecución de la garantía colateral menos los costos de obtener y vender la garantía colateral, independientemente de si la ejecución es probable (es decir, la estimación de los flujos de efectivo futuros considera la probabilidad de una ejecución y los flujos de efectivo que procederían de ella). Por consiguiente, los flujos de efectivo que se espera de la realización de la garantía colateral más allá del vencimiento contractual del contrato deben incluirse en este análisis. La garantía colateral obtenida como resultado de la ejecución no se reconoce como un activo que esté separado del instrumento financiero con garantía colateral, a menos que cumpla los criterios de reconocimiento correspondientes a un activo en esta y otras Normas.[E36]

E36 [IFRIC® *Update*, marzo de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros*—Mejora Crediticia en la Medición de las Pérdidas Crediticias Esperadas».

El Comité recibió una solicitud sobre el efecto de una mejora crediticia sobre la medición de las pérdidas crediticias esperadas al aplicar los requerimientos de deterioro de valor de la NIIF 9. La solicitud preguntaba si los flujos de efectivo esperados de un contrato de garantía financiera o cualquier otra mejora crediticia pueden incluirse en la medición de las pérdidas crediticias esperadas si la mejora crediticia se requiere que se reconozca por separado aplicando las Normas NIIF.

Para los propósitos de medir pérdidas crediticias esperadas, el párrafo B5.5.55 de la NIIF 9 requiere que la estimación de las insuficiencias de efectivo esperadas «reflejará los flujos de efectivo esperados de las garantías colaterales y otras mejoras crediticias que son parte de las condiciones contractuales y no se reconocen por separado por la entidad.»

Por consiguiente, el Comité observó que los flujos de efectivo esperados de una mejora crediticia están incluidos en la medición de las pérdidas crediticias esperadas si la mejora crediticia es:

a. parte de los términos contractuales; y

b. y no se reconoce por separado por la entidad.

El Comité concluyó que, si se requiere por las Normas NIIF que una mejora crediticia se reconozca por separado, una entidad no puede incluir los flujos de efectivo esperados de ésta en la medición esperada de las pérdidas crediticias esperadas. Una entidad utilizará las Normas NIIF aplicables para determinar si se requiere que reconozca una mejora crediticia por separado. El párrafo B5.5.55 de la NIIF 9 no proporciona una exención de aplicar los requerimientos de reconocimiento separado de la NIIF 9 y otras Normas NIIF.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si incluir los flujos de efectivo esperados de una mejora crediticia en la medición de las pérdidas crediticias esperadas en los hechos descritos en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

Reclasificación de activos financieros (Sección 5.6)

[Referencia:

párrafos 4.4.1 a 4.4.3, 5.6.1 a 5.6.7 y B4.4.1 a B4.4.3

ejemplo 15, Ejemplos Ilustrativos]

B5.6.1 Si una entidad reclasifica los activos financieros de acuerdo con el párrafo 4.4.1, el párrafo 5.6.1 requiere que dicha reclasificación se aplique prospectivamente desde la fecha de reclasificación. La categoría de medición del costo amortizado y la del valor razonable con cambios en otro resultado integral requieren que la tasa de interés efectiva se determine en el momento del reconocimiento inicial. Las dos categorías de medición también requieren que los requerimientos de deterioro de valor se apliquen de la misma forma. Por consiguiente, cuando una entidad reclasifica un activo financiero entre la categoría de medición del costo amortizado y la del valor razonable con cambios en otro resultado integral:

(a) El reconocimiento de los ingresos por intereses no cambia y, por ello, la entidad continúa utilizando la misma tasa de interés efectiva.

(b) La medición de las pérdidas crediticias esperadas no cambiarán porque ambas categorías de medición aplican el mismo enfoque de deterioro de valor. Sin embargo, si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición del valor razonable con cambios en otro resultado integral a la del costo amortizado, se reconocería una corrección de valor por pérdidas como un ajuste al importe en libros bruto del activo financiero desde la fecha de reclasificación. Si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición del costo amortizado a la del valor razonable con cambios en otro resultado integral, la corrección de valor por pérdidas se daría de baja en cuentas (y por ello, dejaría de reconocerse como un ajuste al importe en libros bruto), pero, en su lugar, se reconocería como un importe por deterioro acumulado (de igual importe) en otro resultado integral y se revelaría desde la fecha de reclasificación.

B5.6.2 Sin embargo, no se requiere que una entidad reconozca por separado los ingresos por intereses o ganancias o pérdidas por deterioro de valor para un activo financiero medido a valor razonable con cambios en resultados. Por consiguiente, cuando una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del valor razonable con cambios en resultados, la tasa de interés efectiva se determina sobre la base del valor razonable del activo en la fecha de reclasificación. Además, a efectos de aplicar la Sección 5.5 al activo financiero desde la fecha de reclasificación, la fecha se trata como la del reconocimiento inicial.

Ganancias y pérdidas (Sección 5.7)

[Referencia:

párrafos 5.7.1 a 5.7.11

párrafos FC5.21 a FC5.64, Fundamentos de las Conclusiones

Guía de Implementación preguntas E.3.2 a E.3.4]

B5.7.1 El párrafo 5.7.5 permite a una entidad realizar una elección irrevocable de presentar en otro resultado integral los cambios en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que no se mantiene para negociar. Esta elección se realizará instrumento por instrumento (es decir acción por acción). Los importes presentados en otro resultado integral no serán transferidos posteriormente al resultado del periodo. Los dividendos de estas inversiones se reconocerán en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 5.7.6, a menos que el dividendo represente claramente una recuperación de parte del costo de la inversión. **[Referencia: párrafos 5.7.1A y 5.7.6 y párrafo FC5.25(a), Fundamentos de las Conclusiones]**

B5.7.1A A menos que se aplique el párrafo 4.1.5, el párrafo 4.1.2A requiere que un activo financiero se mida a valor razonable con cambios en otro resultado integral si los términos contractuales del activo financiero dan lugar a flujos de efectivo que son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente y el activo se mantiene en un modelo de negocio cuyo objetivo es lograr la obtención de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros. Esta categoría de medición reconoce la información en el resultado del periodo como si el activo financiero se midiera al costo amortizado, a la vez que se mide en el estado de situación financiera al valor razonable. Las ganancias o pérdidas, distintas de las que se reconocen en el resultado del periodo, de acuerdo con los párrafos 5.7.10 y 5.7.11 se reconocen en otro resultado integral. Cuando estos activos financieros se dan de baja, las ganancias o pérdidas acumuladas anteriormente reconocidas en otro resultado integral se reclasifican al resultado del periodo. Esto refleja la ganancia o pérdida que se habría reconocido en el resultado del periodo en el momento de la baja en cuentas si el activo financiero se hubiera medido al costo amortizado.

B5.7.2 Una entidad aplicará la NIC 21 a los activos financieros y pasivos financieros que sean partidas monetarias, de acuerdo con la NIC 21, y estén denominados en una moneda extranjera. La NIC 21 requiere que cualquier ganancia y pérdida por diferencias de cambio sobre activos monetarios y pasivos monetarios se

 © IFRS Foundation

reconozca en el resultado del periodo. Se produce una excepción en el caso de una partida monetaria que se designa como un instrumento de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo (véase el párrafo 6.5.11), en una cobertura de una inversión neta (véase el párrafo 6.5.13) o en una cobertura del valor razonable de un instrumento de patrimonio para el cual una entidad ha optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 (véase el párrafo 6.5.8).

B5.7.2A A efectos de reconocer las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio según la NIC 21, un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A se tratará como una partida monetaria. Por consiguiente, este activo financiero se tratará como un activo medido al costo amortizado en la moneda extranjera. Las diferencias de cambio en el costo amortizado se reconocerán en el resultado del periodo y otros cambios en el importe en libros se reconocerán de acuerdo con el párrafo 5.7.10.

B5.7.3 El párrafo 5.7.5 permite a una entidad realizar una elección irrevocable de presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio. Esta inversión no es una partida monetaria. Por consiguiente, la ganancia o pérdida que se presente en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 incluye los componentes de las diferencias de cambio de la moneda extranjera correspondientes.

B5.7.4 Si existe una relación de cobertura entre un activo monetario, que no sea un derivado, y un pasivo monetario que también sea distinto de un derivado, los cambios en el componente de la moneda extranjera de esos instrumentos financieros se presentarán en el resultado del periodo.

Pasivos designados como a valor razonable con cambios en resultados

[Referencia:

párrafos 5.7.1(c), y 5.7.7 a 5.7.9

párrafos FCZ5.29 a FC5.64, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.7.5 Cuando una entidad designa un pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, debe determinar si la presentación en otro resultado integral de los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo crearía o aumentaría una asimetría contable en el resultado del periodo. Se crearía o aumentaría una asimetría contable si la presentación de los efectos de los cambios en el riesgo crediticio de un pasivo en otro resultado integral daría lugar a una asimetría contable mayor en el resultado del periodo que si esos importes se presentaran en dicho resultado del periodo.

B5.7.6 Para llevar a cabo esa determinación, una entidad debe evaluar si espera que los efectos de los cambios en el riesgo de crédito del pasivo se compensarán en el resultado del periodo con un cambio en el valor razonable de otro instrumento financiero medido al valor razonable con cambios en resultados. Esta expectativa debe basarse en una relación económica entre las características del pasivo y las características del otro instrumento financiero.

B5.7.7 Esa determinación se realiza en el momento del reconocimiento inicial y no se vuelve a evaluar. A efectos prácticos, no es necesario que la entidad suscriba todos los activos y pasivos que den lugar a una asimetría contable exactamente al mismo tiempo. Se permite un retraso razonable siempre que se espere que tengan lugar el resto de transacciones. Una entidad debe aplicar de forma congruente su metodología para determinar si la presentación en otro resultado integral de los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo crearía o aumentaría una asimetría contable en el resultado del periodo. Sin embargo, una entidad puede utilizar metodologías diferentes cuando existen relaciones económicas distintas entre las características del pasivo designado como a valor razonable con cambios en resultados y las características de los otros instrumentos financieros. La NIIF 7 requiere que una entidad proporcione información a revelar cualitativa en las notas a los estados financieros sobre su metodología para realizar esa determinación.

[Referencia: párrafo FC5.42, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.7.8 Si se crearía o aumentaría esta asimetría contable, se requerirá que la entidad presente todos los cambios en el valor razonable (incluyendo los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo) en el resultado de periodo. **[Referencia: párrafo 5.7.8]** Si no se creara o aumentara esta asimetría contable, se requerirá que la entidad presente los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo en otro resultado integral.

[Referencia: párrafo 5.7.7(a)]

B5.7.9 Los importes presentados en otro resultado integral no serán transferidos posteriormente al resultado del periodo. Sin embargo, la entidad puede hacer transferencias de las ganancias o pérdidas acumuladas dentro del patrimonio.

[Referencia: párrafos FC5.52 a FC5.57, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.7.10 El siguiente ejemplo describe una situación en la que se crearía una asimetría contable en el resultado el periodo si los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo se presentaran en otro resultado integral. Un banco hipotecario otorga préstamos a clientes y financia esos préstamos vendiendo bonos con características iguales (por ejemplo, importes pendientes, perfil de reembolsos, condiciones y moneda) en el mercado. Las condiciones contractuales del préstamo permiten al cliente de la hipoteca pagar anticipadamente su préstamo (es decir satisfacer su obligación al banco) mediante la compra del bono correspondiente al valor razonable en el mercado y la entrega de ese bono al banco hipotecario. Como resultado de ese derecho contractual de pago anticipado, si la calidad del crédito del bono empeora (y, así, el valor razonable del pasivo del banco hipotecario disminuye), el valor razonable del activo por préstamos del banco hipotecario también disminuye. El cambio en el valor razonable del activo refleja el derecho contractual del cliente de la hipoteca a pagar anticipadamente el préstamo hipotecario mediante la compra del bono subyacente al valor razonable (que, en este ejemplo, ha disminuido) y entregar el bono al banco hipotecario. Por consiguiente, los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo (el bono) se compensará en el resultado del periodo con un cambio correspondiente en el valor razonable de un activo financiero (el préstamo). Si los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo se presentaran en otro resultado integral habría una asimetría contable en el resultado del periodo. Por consiguiente, se requiere que el banco hipotecario presente todos los cambios en el valor razonable del pasivo (incluyendo los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo) en el resultado del periodo.

B5.7.11 En el ejemplo del párrafo B5.7.10, existe una vinculación contractual entre los efectos de los cambios en el riesgo de crédito del pasivo y los cambios en el valor razonable del activo financiero (es decir, como un resultado del derecho contractual del cliente de la hipoteca a pagar anticipadamente el préstamo mediante la compra del bono al valor razonable y entregarlo al banco hipotecario). Sin embargo, también puede tener lugar una asimetría contable en ausencia de una vinculación contractual.

B5.7.12 A efectos de la aplicación de los requerimientos de los párrafos 5.7.7 y 5.7.8, una asimetría contable no tiene lugar únicamente por el método de medición que utilice una entidad para determinar los efectos de los cambios en el riesgo de crédito del pasivo. Una asimetría contable en el resultado del periodo surgiría solo cuando los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo (como se define en la NIIF 7) se espera que se compense con cambios en el valor razonable de otro instrumento financiero. Una asimetría que surge únicamente como consecuencia del método de medición (es decir, porque una entidad no aísla los cambios del riesgo de crédito de un pasivo de otros cambios en su valor razonable) no afecta a la determinación requerida en los párrafos 5.7.7 y 5.7.8. Por ejemplo, una entidad puede no aislar los cambios en el riesgo de crédito del pasivo de los cambios en el riesgo de liquidez. Si la entidad presenta el efecto combinado de ambos factores en otro resultado integral, puede ocurrir una asimetría porque los cambios en el riesgo de liquidez pueden estar incluidos en la medición del valor razonable de los activos financieros de la entidad y la totalidad del cambio del valor razonable de esos activos se presenta en el resultado del periodo. Sin embargo, esta asimetría se causa por la imprecisión de la medición, no de la relación de compensación descrita en el párrafo B5.7.6, por ello, no afecta a la determinación requerida en los párrafos 5.7.7 y 5.7.8.

El significado de "riesgo crediticio" (párrafos 5.7.7 y 5.7.8)

B5.7.13 La NIIF 7 define el riesgo crediticio como "el riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación". El requerimiento del párrafo 5.7.7(a) relaciona el riesgo de que el emisor no dé el rendimiento esperado de ese pasivo particular. Por ejemplo, si una entidad emite un pasivo garantizado con un colateral y un pasivo no garantizado con un colateral que son en todo lo demás idénticos, el riesgo crediticio de esos dos pasivos será diferente, aun cuando se emitan por la misma entidad. El riesgo de crédito del pasivo garantizado de forma colateral será menor que el riesgo de crédito del pasivo no garantizado de forma colateral. El riesgo de crédito de un pasivo garantizado de forma colateral puede estar próximo a cero.

B5.7.14 A efectos de aplicar los requerimientos del párrafo 5.7.7(a), el riesgo crediticio es diferente del riesgo de rendimiento del activo específico. El riesgo de rendimiento de un activo específico no está relacionado con el riesgo de que una entidad no cumpla con una obligación particular sino que, en su lugar, está relacionado con el riesgo de que un activo único o un grupo de activos tendrán rendimientos pobres (o ningún rendimiento).

[Referencia: párrafo FC5.63, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.7.15 Algunos ejemplos de riesgo de rendimiento de activos específicos son los siguientes:

(a) Un pasivo con un componente vinculado al resultado de las inversiones por medio del cual el importe debido a los inversores es determinado contractualmente sobre la base del rendimiento de activos especificados. El efecto de ese componente vinculado al resultado de las inversiones sobre el valor razonable del pasivo es el riesgo de rendimiento del activo específico, no el riesgo crediticio.

 © IFRS Foundation

(b) Un pasivo emitido por una entidad estructurada con las características siguientes. La entidad está legalmente aislada de forma que los activos en la entidad están protegidos en beneficio únicamente de sus inversores, incluso en el caso de quiebra. La entidad no realiza otras transacciones y los activos de la entidad no pueden hipotecarse. Los importes se deben a los inversores de la entidad solo si los activos protegidos generan flujos de efectivo. Por ello, los cambios en el valor razonable del pasivo reflejan principalmente los cambios en el valor razonable de los activos. El efecto del rendimiento de los activos sobre el valor razonable del pasivo es el riesgo de rendimiento del activo específico, no el riesgo crediticio.

Determinación de los efectos de cambios en el riesgo crediticio

[Referencia: párrafos FC5.58 a FC5.64, Fundamentos de las Conclusiones]

B5.7.16 A efectos de la aplicación del requerimiento del párrafo 5.7.7(a), una entidad determinará el importe del cambio en el valor razonable del pasivo financiero que es atribuible a cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo bien sea:

(a) como el importe de la variación en su valor razonable que no sea atribuible a cambios en las condiciones de mercado que dan lugar a riesgo de mercado (véanse los párrafos B5.7.17 y B5.7.18); o

(b) utilizando un método alternativo, que la entidad cree que representa más fielmente el importe del cambio del valor razonable del pasivo que sea atribuible a cambios en su riesgo crediticio.

B5.7.17 Los cambios en las condiciones de mercado que ocasionan riesgo de mercado incluyen las variaciones en una tasa de interés de referencia, en el precio de un instrumento financiero de otra entidad, en el precio de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio de la moneda extranjera de moneda extranjera o en un índice de precios o tasas.

B5.7.18 Si los únicos cambios relevantes en las condiciones de mercado para un pasivo fuesen los cambios que se producen en una tasa de interés (de referencia) observada, el importe del párrafo B5.7.16(a) puede ser estimado como sigue: **[Referencia: párrafo FC5.64, Fundamentos de las Conclusiones]**

(a) En primer lugar, la entidad computa la tasa interna de retorno del pasivo al comienzo del periodo, utilizando el valor razonable del pasivo sus flujos de efectivo contractuales en ese momento. Deducirá de esta tasa de rendimiento, la tasa de interés (de referencia) observada al comienzo del periodo, para obtener el componente específico para el instrumento de la tasa interna de retorno.

(b) A continuación, la entidad calculará el valor presente de los flujos de efectivo asociados con el pasivo utilizando los flujos de efectivo contractuales del pasivo al final del período y una tasa de descuento igual a la suma de (i) la tasa de interés (de referencia) observada al final del período y (ii) el componente específico para el instrumento de la tasa interna de retorno, calculado en (a).

(c) La diferencia entre el valor razonable del pasivo al final del período, y el importe determinado en (b) es la variación del valor razonable que no es atribuible a cambios en la tasa de interés (de referencia) observada. Este es el importe a presentar en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.7(a).

B5.7.19 El ejemplo del párrafo B5.7.18 supone que las variaciones en el valor razonable que surjan de factores distintos de los cambios en el riesgo crediticio del instrumento o en las tasas de interés (de referencia) observadas no son significativas. Este método no sería apropiado si los cambios en el valor razonable que surgen de otros factores son significativos. En esos casos, se requiere que una entidad utilice un método alternativo que mida con mayor fidelidad los efectos de los cambios en el riesgo de crédito del pasivo [véase el párrafo B5.7.16(a)]. Por ejemplo, si el instrumento del ejemplo contiene un derivado implícito, la variación del valor razonable de éste se excluirá al determinar el importe a ser presentado en otro resultado integral según el párrafo 5.7.7(a).

B5.7.20 Como en todas las mediciones del valor razonable, el método de medición de una entidad para determinar la porción del cambio en el valor razonable del pasivo que sea atribuible a cambios en su riesgo de crédito debe maximizar el uso de datos de entrada relevantes observables y minimizar el de datos de entrada no observables. **[Referencia: NIIF 13]**

Contabilidad de coberturas (Capítulo 6)

Instrumentos de cobertura (Sección 6.2)

Instrumentos que cumplen los requisitos

[Referencia:

párrafos 6.2.1 a 6.2.3 y 6.4.1(a)

párrafos FC6.117 a FC6.153, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.2.1 Los derivados que están implícitos en contratos híbridos, pero que no se contabilizan por separado, no pueden designarse como instrumentos de cobertura separados. **[Referencia: párrafos FC6.117 a FC6.122, Fundamentos de las Conclusiones]**

B6.2.2 Los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no son activos o pasivos financieros de la entidad, y por consiguiente no pueden ser designados como instrumentos de cobertura. **[Referencia: párrafo 6.2.2]**

B6.2.3 Para coberturas del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera, el componente del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero no derivado se determinará de acuerdo con la NIC 21.

[Referencia:

párrafo 6.2.2

párrafo FC6.124, Fundamentos de las Conclusiones]

Opciones emitidas

B6.2.4 Esta norma no restringe las circunstancias en las que un derivado que se mide al valor razonable con cambios en resultados puede designarse como un instrumento de cobertura, excepto en el caso de algunas opciones emitidas. Una opción emitida no cumple con los requisitos de instrumento de cobertura a menos que se designe para compensar una opción comprada, incluyendo una opción que esté implícita en otro instrumento financiero (por ejemplo, una opción de compra emitida utilizada para cubrir un pasivo rescatable).

[Referencia:

párrafos 6.2.1 y 6.2.6

párrafos FC6.151 a FC6.153, Fundamentos de las Conclusiones]

Designación de instrumentos de cobertura

[Referencia: párrafos 6.2.4 a 6.2.6 y 6.4.1(b)]

B6.2.5 Para coberturas distintas de las coberturas del riesgo de tasa de cambio, cuando una entidad designa un activo financiero no derivado o un pasivo financiero no derivado medido al valor razonable con cambios en resultados como un instrumento de cobertura, solo puede designar el instrumento financiero no derivado por su totalidad o por una parte del mismo. **[Referencia: párrafo 6.2.4(c)]**

B6.2.6 Un único instrumento de cobertura puede designarse como un instrumento de cobertura de más de un tipo de riesgo, siempre que exista una designación específica del instrumento de cobertura y de las diferentes posiciones de riesgo como partidas cubiertas. Esas partidas cubiertas pueden estar en relaciones de cobertura diferentes.

Partidas cubiertas (Sección 6.3)

Elementos que pueden ser partidas cubiertas

[Referencia:

párrafos 6.3.1 a 6.3.6 y 6.4.1(a)

párrafos FC6.154 a FC6.168, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.3.1 Un compromiso en firme para adquirir un negocio, en una combinación de negocios, no puede ser una partida cubierta, con la excepción del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera, porque los otros

 © IFRS Foundation

riesgos a cubrir no pueden ser identificados y medidos de forma específica. Esos otros riesgos son riesgos generales del negocio.

B6.3.2 Una inversión contabilizada por el método de la participación no puede ser una partida cubierta en una cobertura de valor razonable. Esto es así porque el método de la participación reconoce en el resultado del periodo la participación del inversor en los resultados de la entidad participada, en lugar de los cambios en el valor razonable de la inversión. Por razones similares, una inversión en una subsidiaria consolidada no puede ser una partida cubierta en una cobertura del valor razonable. Esto es así, porque la consolidación reconoce en el resultado del periodo los resultados de la subsidiaria, en lugar de los cambios en el valor razonable de la inversión. La cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero es diferente, porque se trata de una cobertura de la exposición a la tasa de cambio de la moneda extranjera de la moneda extranjera, no de una cobertura del valor razonable del cambio en el valor de la inversión.

B6.3.3 El párrafo 6.3.4 permite que una entidad designe como partidas cubiertas exposiciones agregadas que son una combinación de una exposición y un derivado. Al designar esta partida cubierta, una entidad evaluará si la exposición agregada combina una exposición con un derivado, de forma que crea una exposición agregada diferente que se gestiona como una exposición para un riesgo concreto (o riesgos). **[Referencia: párrafos FC6.160 a FC6.162, Fundamentos de las Conclusiones]** En ese caso, la entidad puede designar la partida cubierta sobre la base de la exposición agregada. Por ejemplo:

(a) Una entidad puede cubrir una cantidad dada de compras de café altamente probables en un plazo de 15 meses contra el riesgo de precio (sobre la base del dólar de los EE.UU.) utilizando un contrato de futuros de 15 meses para café. Las compras de café altamente probables y el contrato de futuros para el café en combinación pueden verse como una exposición al riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de importe fijo en dólares de los EE.UU. de 15 meses, para propósitos de gestión de riesgos (es decir, como cualquier salida de efectivo por un importe fijo en dólares de los EE.UU. en un plazo de 15 meses).

(b) Una entidad puede cubrir el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera para la totalidad del plazo de una deuda de tasa fija a diez años denominada en una moneda extranjera. Sin embargo, la entidad requiere que una exposición a la tasa fija en su moneda funcional únicamente para un plazo entre corto y medio (digamos dos años) y una exposición a la tasa de interés variable en su moneda funcional para el resto del plazo hasta el vencimiento. Al final de cada uno de los intervalos de dos años (es decir, sobre una base periódica de dos años) la entidad fija la exposición a la tasa de interés de los próximos dos años (si el nivel de interés es tal que la entidad quiere fijar las tasas de interés). En esta situación una entidad puede realizar una permuta de tasa de interés de diferentes tipos de moneda de fija a variable por 10 años, que permute la deuda en moneda extranjera a tasa fija por una exposición en moneda funcional a tasa variable. Esto se cubre con una permuta financiera de tasa de interés de dos años que —sobre la base de la moneda funcional—permute deuda de tasa variable por deuda de tasa fija. En efecto, a efectos de la gestión de riesgos, la deuda en moneda extranjera a tasa fija en combinación con la permuta de la tasa de interés de diferentes tipos de monedas de fija a variable de 10 años, se ven como una exposición de moneda funcional de deuda a tasa variable por 10 años.

B6.3.4 Al designar la partida cubierta sobre la base de la exposición agregada, una entidad considerará el efecto combinado de las partidas que constituyen la exposición agregada a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura y medir su ineficacia de la cobertura. Sin embargo, las partidas que constituyen la exposición agregada se mantienen contabilizadas por separado. **[Referencia: párrafos FC6.163 a FC6.166, Fundamentos de las Conclusiones]** Esto significa que, por ejemplo:

(a) los derivados que son parte de una exposición agregada se reconocen como activos o pasivos separados medidos al valor razonable; y

(b) si se designa una relación de cobertura entre las partidas que constituyen la exposición agregada, la forma en que un derivado se incluye como parte de una exposición agregada debe ser congruente con la designación de ese derivado como el instrumento de cobertura al nivel de la exposición agregada. Por ejemplo, si una entidad excluye el elemento a término de un derivado de su designación como instrumento de cobertura para la relación de cobertura entre las partidas que constituyen la exposición agregada, debe también excluir el elemento a término al incluir ese derivado como una partida cubierta como parte de la exposición agregada. De otro modo, la exposición agregada incluirá un derivado, en su totalidad o en parte.

[Referencia:

párrafo FC6.168(b), Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 16 a 18, Ejemplos Ilustrativos]

B6.3.5 El párrafo 6.3.6 establece que en los estados financieros consolidados, el riesgo de tasa de cambio de transacciones intragrupo previstas altamente probables, podría cumplir los requisitos para ser una partida cubierta en una cobertura de flujos de efectivo, siempre que la transacción se denomine en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad que la haya realizado y que el riesgo de tasa de cambio afecte al resultado consolidado. A estos efectos, una entidad podría ser una controladora, subsidiaria, asociada, acuerdo conjunto o sucursal. Si el riesgo de tasa de cambio de una transacción intragrupo prevista no afectase al resultado consolidado, la transacción intragrupo no puede cumplir los requisitos de una partida cubierta. Generalmente, este es el caso de los pagos por regalías, pagos por intereses o cargos por servicios de gestión entre entidades del mismo grupo, a menos que exista una transacción externa vinculada con estos pagos. No obstante, cuando el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de una transacción intragrupo prevista afecte al resultado consolidado, la transacción intragrupo podría cumplir los requisitos para ser una partida cubierta. Un ejemplo serían las compras o ventas de existencias previstas entre entidades del mismo grupo, si posteriormente se vendiesen a un tercero ajeno al grupo. De forma similar, una venta intragrupo prevista de elementos de planta y equipo por parte de una entidad del grupo que lo construye, a otra entidad del grupo que lo utiliza en sus actividades puede afectar al resultado consolidado. Esto podría ocurrir, por ejemplo, porque la planta y equipo serán depreciados por la entidad adquirente y el importe inicialmente reconocido para la planta y equipo pudiera variar si la transacción intragrupo prevista se denominase en una moneda distinta a la moneda funcional de la entidad adquirente.

B6.3.6 Si una cobertura de una transacción intragrupo prevista cumple los requisitos para emplear contabilidad de coberturas, cualquier ganancia o pérdida se reconocerá en otro resultado integral, o se eliminará de éste, de acuerdo con el párrafo 6.5.11. El periodo o periodos relevantes, durante los cuales el riesgo de tasa de cambio de la transacción cubierta afecta al resultado del periodo, son los mismos en los que afecta al resultado del periodo consolidado.

Designación de partidas cubiertas

[Referencia:

párrafos 6.3.7 y 6.4.1(b)

párrafos FC6.169 a FC6.229, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.3.7 Un componente es una partida cubierta que es menor que la partida completa. Por consiguiente, un componente refleja solo algunos de los riesgos de la partida de la cual es parte o refleja los riesgos solo en cierta medida (por ejemplo, al designar una parte de una partida).

Componentes del riesgo

[Referencia: párrafo 6.3.7(a)]

B6.3.8 A fin de ser elegible para la designación como una partida cubierta, un componente de riesgo debe ser un componente identificable y separable de la partida financiera o no financiera, y los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de la partida atribuibles a cambios en ese componente de riesgo deben ser medibles con fiabilidad. **[Enlace a los párrafos FC6.169 a FC6.191, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones para calificar los componentes del riesgo de elementos no financieros como partidas cubiertas]**

B6.3.9 Al identificar qué componentes de riesgo cumplen los requisitos para su designación como una partida cubierta, una entidad evaluará estos componentes de riesgo dentro del contexto de la estructura de mercado concreta con la que se relaciona el riesgo, o riesgos, y en la cual tiene lugar la actividad de cobertura. Esta determinación requiere una evaluación de los hechos y circunstancias relevantes, los cuales difieren según los riesgos y los mercados.

B6.3.10 Al designar los componentes del riesgo como partidas cubiertas, una entidad considerará si los componentes del riesgo están especificados en un contrato de forma explícita (componentes del riesgo especificados contractualmente) **[Referencia: párrafo FC6.174, Fundamentos de las Conclusiones]** o si están implícitos en el valor razonable o los flujos de efectivo de una partida de la cual forman parte (componente de riesgo no especificados contractualmente). **[Referencia: párrafos FC6.175 y FC6.176, Fundamentos de las Conclusiones]** Los componentes de riesgo no especificados contractualmente pueden estar relacionados con partidas que no están en un contrato (por ejemplo, transacciones previstas) o contratos, donde no se especifica de forma explícita el componente en cuestión (por ejemplo, un compromiso en firme que incluye solo un precio único en lugar de una fórmula de fijar el precio que hace referencia a diversos subyacentes). Por ejemplo:

(a) La Entidad A tiene un contrato de suministro a largo plazo de gas natural cuyo precio se fija utilizando una fórmula especificada contractualmente que está referida a materias primas

 © IFRS Foundation

cotizadas y a otros factores (por ejemplo, gasoil, fueloil y otros componentes, tales como cargos por transporte). La Entidad A cubre el componente de gasoil en ese contrato de suministro utilizando un contrato de gasoil a término. Puesto que el componente de gasoil está especificado en los términos y condiciones del contrato de suministro, este es un componente de riesgo especificado contractualmente. Por ello, debido a la fórmula de determinación del precio, la Entidad A concluye que la exposición al precio del gasoil es identificable de forma separada. Al mismo tiempo, existe un mercado para los contratos de gasoil a término. Por ello, la Entidad A concluye que la exposición al precio del gasoil es medible con fiabilidad. Por consiguiente, la exposición al precio del gasoil en el contrato de suministro es un componente del riesgo que es elegible para su designación como una partida cubierta.

(b) La Entidad B cubre sus compras de café futuras sobre la base de su producción prevista. La cobertura comienza hasta 15 meses antes de la entrega para parte del volumen de compra previsto. La Entidad B incrementa el volumen cubierto a lo largo del tiempo (a medida que se aproxima la fecha de entrega). La Entidad B utiliza dos tipos diferentes de contratos para gestionar su riesgo del precio del café:

(i) contratos de futuros de café negociados en mercados; y

(ii) contratos de suministro de café para café tipo Arábica de Colombia entregado en un lugar de procesamiento específico. Estos contratos determinan el precio de una tonelada de café sobre la base del precio de los contratos de futuros de café negociados en mercados, más un diferencial sobre un precio fijado más un cargo variable por servicios logísticos, utilizando una fórmula de determinación de precios. El contrato de suministro de café es un contrato pendiente de ejecución de acuerdo con el cual la Entidad B toma entregas reales de café.

Para entregas que se relacionan con la cosecha actual, la realización de contratos de suministro de café permiten a la Entidad B fijar el diferencial del precio entre la calidad de café real comprada (café Arábica de Colombia) y la calidad de referencia que es la que subyace en los contratos de futuros negociados en mercados. Sin embargo, para entregas que se relacionan con la próxima cosecha, los contratos de suministro de café no están todavía disponibles, de forma que el diferencial del precio no puede fijarse. La Entidad B utiliza los contratos de futuros de café negociados en mercados para cubrir el componente de calidad de referencia de su riesgo de precio del café para entregas relacionadas con la cosecha actual, así como con la cosecha próxima. La Entidad B determina que está expuesta a tres riesgos diferentes: el riesgo del precio del café que refleja la calidad de referencia, el riesgo del precio del café que refleja la diferencia (margen) entre el precio para el café de calidad de referencia y el café Arábica concreto de Colombia que realmente va a recibir, y los costos logísticos variables. Para entregas relacionadas con la cosecha actual, después de que la Entidad B haya realizado un contrato de suministro de café, el riesgo del precio del café que refleja la calidad de referencia es un componente de riesgo especificado contractualmente porque la fórmula de fijación del precio incluye una indexación del precio del contrato de futuros del café negociado en un mercado. La Entidad B concluye que este componente de riesgo es identificable de forma separada y medible con fiabilidad. Para entregas relacionadas con la cosecha próxima, la Entidad B no ha realizado, todavía, ningún contrato de suministro de café (es decir, las entregas son transacciones previstas). Por ello, el riesgo de precio del café que refleja la calidad de referencia es un componente de riesgo no especificado contractualmente. El análisis de la Entidad B de la estructura del mercado tiene en cuenta la forma en que se determinan los precios de las entregas posteriores del café concreto que reciba. Por ello, sobre la base de este análisis de la estructura de mercado, la Entidad B concluye que las transacciones previstas también involucran el riesgo de precio del café que refleja la calidad de referencia como un componente de riesgo que es identificable de forma separada y medible con fiabilidad aun cuando no esté especificado contractualmente. Por consiguiente, la Entidad B puede designar relaciones de cobertura sobre una base de los componentes de riesgo (para el riesgo de precio del café que refleja la calidad de referencia) para los contratos de suministro de café, así como para las transacciones previstas.

(c) La Entidad C cubre parte sus compras futuras de combustible para reactores sobre la base de su consumo previsto hasta 24 meses antes de la entrega e incrementa el volumen que cubre a lo largo del tiempo. La Entidad C cubre esta exposición utilizando tipos distintos de contratos dependiendo del horizonte temporal de la cobertura, lo cual afecta a la liquidez de mercado de los derivados. Para horizontes temporales más largos (12 a 24 meses) la Entidad C utiliza los contratos de petróleo crudo porque solo estos tienen suficiente liquidez de mercado. Para horizontes temporales de 6 a 12 meses, la Entidad C utiliza derivados del gasoil porque son suficientemente líquidos. Para horizontes temporales de hasta seis meses la Entidad C utiliza contratos de combustible para reactores. El análisis de la Entidad C de la estructura del mercado

para el petróleo y productos de petróleo y su evaluación de los hechos y circunstancias relevantes son los siguientes:

(i) La Entidad C opera en un área geográfica en la cual el Brent es el petróleo crudo de referencia. El petróleo crudo es una referencia de materia prima que afecta al precio de diversos productos refinados del petróleo como su insumo más básico. El gasoil es una referencia para productos refinados del petróleo, que se utiliza con mayor generalidad como referencia para determinar el precio de destilados del petróleo. Esto también se refleja en los tipos de instrumentos financieros derivados para los mercados del petróleo crudo y los productos refinados del petróleo del entorno en el que la Entidad C opera, tales como:

- el contrato de futuros del petróleo crudo de referencia, que es para el petróleo crudo Brent;
- el contrato de futuros de gasoil de referencia, que es utilizado para determinar el precio de referencia de los destilados—por ejemplo, los derivados basados en diferenciales del combustible para reactores cubren el diferencial del precio entre el combustible para reactores y el del gasoil de referencia; y
- el derivado del margen de refinamiento de referencia (es decir, el derivado para el diferencial del precio entre el petróleo crudo y el gasoil—un margen de refinamiento), que es indexado al petróleo crudo Brent.

(ii) la determinación del precio de productos refinados del petróleo no depende del petróleo crudo en concreto que se esté procesando por una refinería específica porque los productos refinados del petróleo (tales como gasoil o combustible para reactores) son productos estandarizados.

Por ello, la Entidad C concluye que el riesgo de precio de sus compras de combustible para reactores incluye un componente de riesgo de precio del petróleo crudo basado en el petróleo crudo Brent y un componente del riesgo de precio del gasoil, aun cuando el petróleo crudo y el gasoil no estén especificados en ningún acuerdo contractual. La Entidad C concluye que estos dos componentes de riesgo son identificables de forma separada y medibles con fiabilidad, aun cuando no estén especificados contractualmente. Por consiguiente, la Entidad C puede designar las relaciones de cobertura para las compras de combustible de reactores previstas sobre la base de los componentes de riesgo (para el petróleo crudo o el gasoil). Este análisis también significa que si, por ejemplo, la Entidad C utilizó derivados del petróleo crudo basados en el petróleo crudo West Texas Intermediate (WTI), los cambios en el diferencial de precio entre el petróleo crudo Brent y WTI causarían una ineficacia en la cobertura.

(d) La Entidad D posee un instrumento de deuda a tasa fija. Este instrumento se emite en un entorno con un mercado en el que se comparan una gran variedad de instrumentos de deuda similares por sus diferenciales a una tasa de referencia (por ejemplo, la LIBOR, por sus siglas en inglés) y los instrumentos de tasa variable en ese entorno habitualmente se indexan a esa tasa de referencia. Las permutas financieras de tasa de interés son utilizadas con frecuencia para gestionar el riesgo de la tasa de interés sobre la base de esa tasa de referencia, independientemente del diferencial de instrumentos de deuda con esa tasa de referencia. El precio de los instrumentos de deuda de tasa fija varía directamente en respuesta a los cambios en la tasa de referencia en el momento en que suceden. La Entidad D concluye que la tasa de referencia es un componente que puede identificarse por separado y medirse con fiabilidad. Por consiguiente, la Entidad D puede designar relaciones de cobertura para el instrumento de deuda a tasa fija sobre la base de un componente de riesgo para el riesgo de tasa de interés de referencia.

B6.3.11 Al designar un componente de riesgo como una partida cubierta, los requerimientos de la contabilidad de coberturas se aplican a ese componente de riesgo de la misma forma que se aplican a otras partidas cubiertas que no son componentes de riesgo. Por ejemplo, se aplican los criterios requeridos, incluyendo que la relación de cobertura debe cumplir los requerimientos de eficacia de la cobertura, y cualquier ineficacia de cobertura **[Referencia: párrafos FC6.187 a FC6.190, Fundamentos de las Conclusiones]** debe medirse y reconocerse.

B6.3.12 Una entidad puede también designar solo los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida cubierta por encima o por debajo de un precio especificado u otra variable (un “riesgo unilateral”). El valor intrínseco de un instrumento de cobertura del tipo de una opción comprada (suponiendo que tiene las mismas condiciones principales que el riesgo designado), pero no su valor temporal, refleja un riesgo unilateral en una partida cubierta. Por ejemplo, una entidad puede designar como cubierta la variabilidad de los flujos de efectivo futuros procedentes del incremento del precio de una

 © IFRS Foundation

compra prevista de una materia prima cotizada. El riesgo cubierto no incluye el valor temporal de una opción comprada, porque el valor temporal no es un componente de la transacción prevista que afecte al resultado del periodo. **[Referencia: párrafos FC6.194 a FC6.196, Fundamentos de las Conclusiones]**

B6.3.13 Existe una presunción refutable de que a menos que el riesgo de inflación esté especificado contractualmente, no es identificable de forma separada y medible con fiabilidad y, por ello, no se le puede designar como un componente de riesgo de un instrumento financiero. Sin embargo, en casos limitados, es posible identificar un componente de riesgo para el riesgo de inflación que sea identificable por separado y medible con fiabilidad, debido a las circunstancias concretas del entorno de la inflación y el mercado de deuda correspondiente[E37] **[Referencia: párrafos FC6.192 y FC6.193, Fundamentos de las Conclusiones]**

E37 [IFRIC® *Update*, Abril de 2021, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros*—Cobertura de la variabilidad de los flujos de efectivo debida a Tasas de Interés Reales»

El Comité recibió una petición sobre la aplicación de los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9 cuando el objetivo de la gestión del riesgo es "fijar" los flujos de efectivo en términos reales.

En la solicitud se preguntaba si una cobertura de la variabilidad de los flujos de efectivo derivada de las variaciones de la tasa de interés real, en lugar de la tasa de interés nominal, podía contabilizarse como una cobertura de los flujos de efectivo. Más concretamente, la solicitud describe unos hechos en los que una entidad con un instrumento de tasa variable referenciada a una tasa de interés de referencia, como la LIBOR, suscribe una permuta financiera de inflación (que permuta los flujos de efectivo de intereses variables del instrumento de tasa variable por flujos de efectivo variables basados en un índice de inflación). La solicitud preguntaba si la entidad puede designar la permuta financiera en una relación de cobertura de flujo de efectivo para cubrir los cambios en los pagos de intereses variables por cambios en el tipo de interés real.

Requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9

El párrafo 6.1.1 de la NIIF 9 señala que el objetivo de la contabilidad de coberturas es representar en los estados financieros el efecto de las actividades de gestión del riesgo de una entidad que utiliza instrumentos financieros para gestionar exposiciones que surgen de riesgos concretos que podrían afectar el resultado del periodo (u otro resultado integral). El párrafo 6.4.1 de la NIIF 9 establece los criterios de calificación para la contabilidad de coberturas.

Un tipo de relación de cobertura descrita en el párrafo 6.5.2 de la NIIF 9 es una cobertura de flujos de efectivo en la que la entidad cubre la exposición a la variabilidad de los flujos de efectivo que es atribuible a un riesgo particular asociado con la totalidad o un componente de un activo o pasivo reconocido y que podría afectar al resultado.

El párrafo 6.3.7 de la NIIF 9 especifica que una entidad puede designar una partida en su totalidad, o un componente de una partida, como una partida cubierta. Un componente del riesgo podría ser designado como una partida cubierta si, sobre la base de una evaluación dentro del contexto de la estructura de mercado concreta, el componente del riesgo es identificable por separado y medible con fiabilidad.

Con respecto al riesgo de inflación, el párrafo B6.3.13 de la NIIF 9 establece que "existe una presunción refutable de que, a menos que el riesgo de inflación se especifique contractualmente, no es identificable por separado ni medible de forma fiable y, por tanto, no puede designarse como un componente de riesgo de un instrumento financiero".

El párrafo B6.3.14 de la NIIF 9 señala que una entidad no puede simplemente imputar los términos y condiciones de un instrumento de cobertura de la inflación proyectando su plazo y condiciones en un instrumento de deuda de tipo de interés nominal. Esto se debe a que, al desarrollar la NIIF 9, el Consejo consideró específicamente el riesgo de inflación y estableció restricciones para responder a su preocupación de que las entidades pudieran imputar los términos y condiciones de un instrumento de cobertura a la partida cubierta "sin aplicar adecuadamente los criterios para designar los componentes de riesgo" como partida cubierta (párrafo FC6.193 de la NIIF 9). Para contabilizar adecuadamente la (in)eficacia de la cobertura, el párrafo B6.5.5 de la NIIF 9 requiere que la entidad mida el valor (presente) de la partida cubierta independientemente de la medición del valor del instrumento de cobertura.

Dado que la solicitud preguntaba si el componente de la tasa de interés real podía designarse como un componente de riesgo en una cobertura de flujo de efectivo, el análisis del Comité se centró en si un componente de riesgo de tasa de interés real no especificada contractualmente es identificable por separado y medible de forma fiable en el contexto de la relación de cobertura de flujo de efectivo propuesta descrita en la solicitud.

¿Puede designarse un componente de riesgo de tasa de interés real no especificada contractualmente como elemento cubierto en la relación de cobertura del flujo de efectivo

propuesta?

Al considerar los criterios de cualificación del párrafo 6.4.1 de la NIIF 9, el Comité observó que para aplicar la contabilidad de cobertura de flujos de efectivo en los hechos descritos en la solicitud, sería necesario determinar:

- **si ese componente de riesgo es identificable por separado y medible de forma fiable, tal como exige el párrafo 6.3.7 de la NIIF 9; y**
- **como resultado, que la entidad tenga una exposición a la variabilidad de los flujos de efectivo que sea atribuible al componente de riesgo de tasa de interés real del instrumento de tasa variable, tal como se requiere en el párrafo 6.5.2(b) de la NIIF 9.**

El Comité señaló que, para designar un componente de riesgo en una relación de cobertura, el componente de riesgo debe ser identificable por separado y medible de forma fiable en el contexto de cada relación de cobertura individual. El Comité también señaló que es la estructura de mercado—en la que se emite un instrumento de tasa variable y en la que tendrá lugar la actividad de cobertura—que necesita apoyar la admisibilidad de un componente de riesgo de tasa de interés real como componente de riesgo no especificado contractualmente, tal y como requiere el párrafo 6.3.7 de la NIIF 9. Para que la estructura del mercado respalde la admisibilidad de ese componente de riesgo en la relación de cobertura de flujos de efectivo propuesta, la tasa de interés real debe representar un elemento de fijación de precios identificable al establecer la tasa de interés de referencia variable, creando así una variabilidad de los flujos de efectivo identificable por separado y medible con fiabilidad en el instrumento de tasa variable.

Aunque la presunción refutable del párrafo B6.3.13 de la NIIF 9 se aplica tanto a las coberturas del valor razonable como a las del flujo de efectivo, el ejemplo del párrafo B6.3.14 de la NIIF 9 ilustra la refutación de la presunción en una cobertura del valor razonable. Por lo tanto, el Comité concluyó que, dado que las tasas nominales generalmente no cambian como resultado directo de los cambios en las tasas de interés reales, la existencia en el mercado de deuda correspondiente de una estructura de plazos de las tasas de interés reales de cupón cero no supera, por sí misma, la presunción refutable del párrafo B6.3.13 de la NIIF 9 en la relación de cobertura de flujos de efectivo propuesta.

El Comité observó que los flujos de efectivo, tal como se definen en el párrafo 6 de la NIC 7 *Estado de flujos de efectivo*, están denominados, por naturaleza, en términos nominales. El Comité también observó que la tasa de interés de los instrumentos financieros a tasa variable se define en términos nominales para una moneda determinada. Por lo tanto, para cumplir los requerimientos de la NIIF 9 para la designación de una cobertura de flujos de efectivo, la variabilidad de los flujos de efectivo del instrumento de tasa variable atribuible al componente de riesgo designado debe evaluarse en términos nominales. Una tasa de interés nominal (como la LIBOR) puede verse influida por la inflación prevista y la tasa de interés real a largo plazo. Sin embargo, las tasas de interés nominales no cambian como consecuencia directa de las variaciones de la inflación o de la tasa de interés real (es decir, no son elementos de fijación de precios identificables en la fijación de las tasas nominales).

Por lo tanto, el Comité concluyó que no existe una exposición a la variabilidad de los flujos de efectivo atribuible a cambios en la tasa de interés real en la relación de cobertura de flujos de efectivo propuesta y, por lo tanto, no se cumplen los requerimientos del párrafo 6.3.7 y del párrafo 6.5.2(b) de la NIIF 9. En consecuencia, el componente de riesgo de tasa de interés real en la relación de cobertura de flujos de efectivo propuesta no cumple los requerimientos de la NIIF 9 para ser designado como partida cubierta admisible, tal como requiere el párrafo 6.4.1 de la NIIF 9.

El Comité concluyó que los requerimientos de la NIIF 9 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si una cobertura de la variabilidad de los flujos de efectivo derivada de las variaciones de la tasa de interés real, en lugar de la tasa de interés nominal, puede contabilizarse como una cobertura del flujo de efectivo. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

B6.3.14 Por ejemplo, una entidad emite deuda en un entorno en el cual los bonos vinculados a la inflación tienen un volumen y una estructura de condiciones que dan lugar a un mercado suficientemente líquido que permite construir una estructura de condiciones de tasas de interés real de cupón cero. Esto significa que para la moneda respectiva, la inflación es un factor relevante que es considerado separadamente por los mercados de deuda. En esas circunstancias, el componente de riesgo de inflación podría determinarse discontinuando los flujos de efectivo del instrumento de deuda cubierto utilizando la estructura de condiciones de tasas de interés real de cupón cero [es decir, de una manera similar a la forma en que puede determinarse el componente de tasa de interés libre de riesgo (nominal)]. Por el contrario, en muchos casos un componente de riesgo de inflación no es identificable por separado y medible con fiabilidad. Por ejemplo, una entidad emite solo deuda a tasa de interés nominal en un entorno con un mercado para bonos vinculados a la inflación que no es suficientemente líquido para permitir la construcción de una estructura de condiciones

 © IFRS Foundation

de tasas de interés real de cupón cero. En este caso, el análisis de la estructura de mercado y de los hechos y circunstancias no sustenta que la entidad concluya que la inflación es un factor relevante que se considera por separado por los mercados de deuda. Por ello, la entidad no puede superar la presunción refutable de que el riesgo de inflación que no está especificado contractualmente no es identificable de forma separada y medible con fiabilidad.Por consiguiente, un componente de riesgo de inflación no sería elegible para su designación como la partida cubierta. Esto se aplica independientemente de cualquier instrumento de cobertura de inflación que la entidad haya empleado realmente. En concreto, la entidad no puede imputar simplemente los términos y condiciones del instrumento de cobertura de inflación real mediante la proyección de sus términos y condiciones sobre la deuda de tasa de interés nominal. **[Referencia: párrafos FC6.192 y FC6.193, Fundamentos de las Conclusiones]**

B6.3.15 Un componente de riesgo de inflación especificado contractualmente de los flujos de efectivo de un bono vinculado a la inflación reconocido (suponiendo que no existe el requerimiento de contabilizar por separado un derivado implícito) es identificable por separado y medible con fiabilidad en mientras otros flujos de efectivo del instrumento no se vean afectados por el componente de riesgo de inflación.

Componentes de un importe nominal

[Referencia:

párrafo 6.3.7(c)

párrafos FC6.200 a FC6.216, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.3.16 Existen dos tipos de componentes de importes nominales que pueden designarse como partida cubierta en una relación de cobertura: un componente que es una proporción de una partida entera o un componente de nivel. El tipo de componente cambia el resultado de la contabilización. Para los propósitos de la contabilidad, una entidad designará el componente de forma congruente con su objetivo de gestión de riesgos.

B6.3.17 Un ejemplo de un componente que es una proporción es el 50 por ciento de los flujos de efectivo contractuales de un préstamo.

B6.3.18 Un componente de nivel puede ser especificado a partir de una población definida pero sin cuantía limitada, o por un importe nominal definido. Algunos ejemplos incluyen:

(a) parte de un volumen de transacción monetaria, por ejemplo, los próximos flujos de efectivo, por importe de 10 u.m.e., procedentes de la ventas denominadas en una moneda extranjera después de superarse las primeras 20 u.m.e. en marzo de 201X;[5]

(b) una parte de un volumen físico, por ejemplo, el nivel inferior, con una medida de 5 millones de metros cúbicos de gas natural almacenado en la localización XYZ;

(c) una parte de un volumen físico u otra transacción, por ejemplo, los primeros 100 barriles de compras de petróleo en junio de 201X o los primeros 100 MWh de ventas de electricidad en junio de 201X; o

(d) un determinado nivel del importe nominal de la partida cubierta, por ejemplo, los últimos 80 millones de u.m. de un compromiso en firme de 100 millones de u.m., el nivel inferior de 20 millones de u.m. de un bono a tasa fija de 100 millones de u.m. o el nivel más alto de 30 millones de u.m. de un importe total de 100 millones de u.m. de deuda a tasa fija que puede pagarse por anticipado al valor razonable (el importe nominal definido es 100 millones de u.m.).

B6.3.19 Si se designa un componente de nivel en una cobertura del valor razonable, una entidad lo especificará a partir de un importe nominal definido. Para cumplir con los requerimientos fijados para las coberturas del valor razonable, una entidad medirá nuevamente la partida cubierta por cambios en el valor razonable (es decir, medirá nuevamente la partida por cambios en el valor razonable atribuibles al riesgo cubierto). El ajuste de cobertura del valor razonable debe reconocerse en el resultado del periodo antes de que la partida se dé de baja en cuentas. Por consiguiente, es necesario hacer un seguimiento de la partida a la cual hace referencia el ajuste de cobertura del valor razonable. Para un componente de nivel en una cobertura del valor razonable, esto requiere que una entidad siga el importe nominal a partir del cual está definido. Por ejemplo, en el párrafo B6.3.18(d), debe rastrearse el importe nominal total definido de 100 millones de u.m. para seguir el nivel inferior de 20 millones de u.m. o el nivel superior de 30 millones de u.m.

B6.3.20 Un componente de nivel que incluye una opción de pago por anticipado no es elegible para ser designada como una partida de cobertura en una cobertura del valor razonable si el valor razonable de la opción

[5] En esta Norma, los importes monetarios se expresan en “unidades monetarias” (u.m.) y en unidades de moneda extranjera (u.m.e).

pagable por anticipado se ve afectado por cambios en el riesgo cubierto, a menos que el nivel designado incluya el efecto relacionado con la opción pagable por anticipado al determinar el cambio en el valor razonable de la partida cubierta.

Relación entre componentes y los flujos de efectivo totales de una partida

[Referencia: párrafos FC6.217 a FC6.229, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.3.21 Si un componente de los flujos de efectivo de una partida financiera o no financiera se designa como partida cubierta, el componente debe ser menor, o igual, que los flujos de efectivo totales de la partida completa. Sin embargo, todos los flujos de efectivo de la partida completa pueden designarse como la partida cubierta y ser cubiertos solo para un riesgo concreto (por ejemplo, solo para los cambios que son atribuibles a cambios en la LIBOR o un precio de materia prima cotizada de referencia).

B6.3.22 Por ejemplo, en el caso de un pasivo financiero cuya tasa de interés efectiva está por debajo de la LIBOR, una entidad no puede designar:

(a) un componente del pasivo igual al interés de la LIBOR (más el importe principal en el caso de una cobertura del valor razonable); y

(b) un componente residual negativo.

B6.3.23 Sin embargo, en el caso de un pasivo financiero a tasa fija cuya tasa de interés efectiva sea (por ejemplo) de 100 puntos básicos por debajo de la LIBOR, una entidad puede designar como partida cubierta el cambio en el valor del pasivo completo (es decir, el principal más los intereses de la LIBOR menos 100 puntos básicos) que es atribuible a cambios en la LIBOR. Si se cubre un instrumento financiero a tasa de interés fija algún tiempo después del momento en que se originó, y las tasas de interés han cambiado desde entonces, la entidad puede designar un componente de riesgo igual a una tasa de referencia que sea mayor que la tasa contractual pagada por la partida. La entidad podría hacer esto siempre que la tasa de referencia sea menor que la tasa de interés efectiva calculada bajo el supuesto de que la entidad haya comprado el instrumento el día en que lo designa como partida cubierta. Por ejemplo, supóngase que la entidad origina un activo financiero a tasa fija por 100 u.m., que tiene una tasa de interés efectiva del 6 por ciento, en un momento en que la LIBOR está en el 4 por ciento. Comienza a cubrir ese activo algún tiempo después, cuando la LIBOR ha crecido hasta el 8 por ciento y el valor razonable del instrumento ha descendido hasta 90 u.m. La entidad calcula que si hubiere comprado el activo en la fecha en que por primera vez designa como partida cubierta al riesgo de tasa de interés LIBOR relacionado, el rendimiento efectivo del activo basado en su valor razonable, en ese momento, de 90 u.m. habría sido del 9,5 por ciento. Puesto que la LIBOR es menor que este rendimiento efectivo, la entidad puede designar un componente de la LIBOR del 8 por ciento, que comprende, por una parte, los flujos de efectivo de intereses contractuales, y por otra parte la diferencia entre el valor razonable actual (es decir, 90 u.m.) y el importe a reembolsar al vencimiento (es decir, 100 u.m.).

B6.3.24 Si un pasivo financiero a tasa variable soporta intereses de (por ejemplo) la LIBOR a tres meses menos 20 puntos básico (cuando el mínimo está en cero puntos básicos), una entidad puede designar como la partida cubierta el cambio en los flujos de efectivo del pasivo en su totalidad (es decir la LIBOR a tres meses menos 20 puntos básicos—incluyendo el mínimo) que es atribuible a cambios en la LIBOR. Por ello, en la medida en que la curva a término de la LIBOR a tres meses para el resto de la vida de ese pasivo no caiga por debajo de los 20 puntos básicos, la partida cubierta tiene la misma variabilidad de flujos de efectivo que un pasivo que devenga un interés a la LIBOR a tres meses con diferencial cero o positivo. Sin embargo, si la curva a término de la LIBOR a tres meses para el resto de la vida de ese pasivo (o una parte) cae por debajo de los 20 puntos básicos, la partida cubierta tiene menor variabilidad de flujos de efectivo que un pasivo que soporta un interés a la LIBOR a tres meses con diferencial cero o positivo.

B6.3.25 Un ejemplo similar de una partida no financiera es un tipo específico de petróleo crudo de un campo concreto de petróleo cuyo precio se determina utilizando el petróleo crudo de referencia correspondiente. Si una entidad vende ese petróleo crudo de acuerdo con un contrato que utiliza una fórmula de determinación del precio contractual que establece el precio por barril al precio del petróleo crudo de referencia menos 10 u.m. con un mínimo de 15 u.m., la entidad puede designar como partida cubierta la variabilidad completa de flujos de efectivo bajo el contrato de ventas que es atribuible al cambio en el precio del petróleo crudo de referencia. Sin embargo, la entidad no puede designar un componente que sea igual al cambio completo en el precio de petróleo crudo de referencia. Por ello, en la medida en que el precio a término (para cada entrega) no caiga por debajo de 25 u.m., la partida cubierta tiene la misma variabilidad de flujos de efectivo que una venta de petróleo crudo al precio del petróleo crudo de referencia (o con un diferencial positivo). Sin embargo, si el precio a término para cualquier entrega cae por debajo de 25 u.m., la partida cubierta tiene una menor variabilidad de flujos de efectivo que una venta de petróleo crudo al precio de referencia (o con un diferencial positivo).

 © IFRS Foundation

Criterios determinantes para usar contabilidad de coberturas (Sección 6.4)

Eficacia de la cobertura

[Referencia:

párrafo 6.4.1(c)

párrafos FC6.230 a FC6.255, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.4.1 La eficacia de la cobertura es la medida en que los cambios en el valor razonable o los flujos de efectivo del instrumento de cobertura compensa los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta (por ejemplo, cuando la partida cubierta es un componente de riesgo, el cambio correspondiente en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una partida es el atribuible al riesgo cubierto). La ineficacia de cobertura es la medida en que los cambios en el valor razonable o flujos de efectivo del instrumento de cobertura son mayores o menores que los de la partida cubierta.

B6.4.2 Al designar una relación de cobertura y sobre la base del negocio en marcha, una entidad analizará las fuentes de la ineficacia de cobertura que se espera que afecten a la relación de cobertura durante su periodo. **[Referencia: párrafo FC6.241, Fundamentos de las Conclusiones]** Este análisis (incluyendo las actualizaciones de acuerdo con el párrafo B6.5.21 que surgen del reequilibrio de la relación de cobertura) es la base para la evaluación de la entidad acerca del cumplimiento de los requerimientos de eficacia de la cobertura.

B6.4.3 Para evitar dudas, los efectos de la sustitución de la contraparte original por una contraparte compensadora y la realización de los cambios asociados tal como se describe en el párrafo 6.5.6 se reflejarán en la medición del instrumento de cobertura y, por ello, en la evaluación de la eficacia de la cobertura y la medición de ésta.

Relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura

[Referencia:

párrafos 6.4.1(c)(i), B6.4.14 y B6.4.16

párrafos FC6.252 a FC6.255, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.4.4 El requerimiento de que exista una relación económica significa que el instrumento de cobertura y la partida cubierta tienen valores que se mueven, generalmente, en la dirección opuesta debido al mismo riesgo, que es el riesgo cubierto. Por ello, debe haber una expectativa de que el valor del instrumento de cobertura y el valor de la partida cubierta cambiará de forma sistemática en respuesta a movimientos en el mismo subyacente o subyacentes que están económicamente relacionados de tal forma que responden de forma similar al riesgo que está siendo cubierto (por ejemplo, el petróleo crudo Brent y WTI).

B6.4.5 Si los subyacentes no son los mismos pero están relacionados económicamente, puede haber situaciones en las que los valores del instrumento de cobertura y de la partida cubierta se muevan en la misma dirección, por ejemplo, porque el diferencial del precio entre los dos subyacentes relacionados cambia mientras que los subyacentes en sí mismos no se muevan de forma significativa. Ello aún es congruente con una relación económica entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta si los valores del instrumento de cobertura y de la partida cubierta aún se espera que normalmente se muevan en dirección opuesta cuando se muevan los subyacentes.

B6.4.6 La evaluación de si existe una relación económica incluye un análisis del comportamiento posible de la relación de cobertura durante su duración para establecer si puede esperarse que esta relación cumpla el objetivo de gestión de riesgos. La mera existencia de una correlación estadística entre dos variables no apoya una conclusión válida de que existe una relación económica.

El efecto del riesgo crediticio

[Referencia:

párrafo 6.4.1(c)(ii)

párrafos FC6.252 a FC6.255, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.4.7 Puesto que el modelo de contabilidad de coberturas se basa en la idea general de compensación entre ganancias y pérdidas del instrumento de cobertura y la partida cubierta, la eficacia de la cobertura se determina no solo por la relación económica entre esas partidas (es decir, los cambios en sus subyacentes)

sino también por el efecto del riesgo crediticio sobre el valor del instrumento de cobertura y la partida cubierta. El efecto del riesgo crediticio significa que incluso si existe una relación económica entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta, el nivel de compensación puede convertirse en errática. Esto puede dar lugar a un cambio en el riesgo de crédito del instrumento de cobertura o de la partida cubierta que sea de tal magnitud que el riesgo de crédito predomine sobre el valor de los cambios que procedan de la relación económica (es decir, el efecto de los cambios en los subyacentes). Un nivel de magnitud que dé lugar al predominio es uno que daría lugar a la pérdida (o ganancia) procedente del riesgo crediticio frustrando el efecto de los cambios en los subyacentes sobre el valor del instrumento de cobertura o la partida cubierta, incluso si dichos cambios fueran significativos. Por el contrario, si durante un periodo concreto existen pocos cambios en los subyacentes, el hecho de que incluso cambios pequeños relacionados con el riesgo crediticio en el valor del instrumento de cobertura o la partida cubierta puedan afectar al valor más que los subyacentes no crea predominio.

B6.4.8 Un ejemplo de riesgo crediticio que predomina sobre una relación de cobertura es cuando una entidad cubre una exposición al riesgo de precio de una materia prima cotizada utilizando un derivado sin garantía colateral. Si la contraparte de ese derivado experimenta un deterioro grave en su posición de crédito, el efecto de los cambios en la posición de crédito de la contraparte podría ser mayor que el efecto de los cambios en el precio de la materia prima cotizada sobre el valor razonable del instrumento de cobertura, mientras que los cambios en el valor razonable de la partida cubierta dependerán en gran medida de los cambios en el precio de la materia prima cotizada.

Razón de cobertura

[Referencia:

párrafos 6.4.1(c)(iii) y B6.4.17

párrafos FC6.243 a FC6.251, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.4.9 De acuerdo con los requerimientos de la eficacia de cobertura, la razón de cobertura de la relación de cobertura debe ser la misma que la procedente de la cantidad de la partida cubierta que la entidad realmente cubre y de la cantidad del instrumento de cobertura que la entidad realmente utiliza para cubrir dicha cantidad de la partida cubierta. Por ello, si una entidad cubre menos del 100 por ciento de la exposición sobre una partida, tal como el 85 por ciento, designará la relación de cobertura utilizando la razón de cobertura que sea la misma que procede del 85 por ciento de la exposición y la cantidad del instrumento de cobertura que la entidad realmente utiliza para cubrir ese 85 por ciento. De forma análoga si, por ejemplo, una entidad cubre una exposición utilizando un importe nominal de 40 unidades de un instrumento financiero, designará la relación de cobertura utilizando una razón de cobertura que sea la misma que procede de esa cantidad de 40 unidades (es decir, la entidad no debe utilizar una razón de cobertura basada en una cantidad mayor de unidades que puede mantener en total o una cantidad menor de unidades) y la cantidad de partida cubierta que cubre realmente con esas 40 unidades.

B6.4.10 Sin embargo, la designación de la relación de cobertura utilizando la misma razón de cobertura que la procedente de las cantidades de la partida cubierta y del instrumento de cobertura que la entidad utiliza realmente no reflejará un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura que crearía, a su vez, ineficacia de cobertura (independientemente de si se reconoce o no) que podría dar lugar a un resultado de contabilización que sería incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas. Por ello, a efectos de la designación de una relación de cobertura, una entidad debe ajustar la razón de cobertura que proceda de cantidades de partida cubierta y el instrumento de cobertura que la entidad usa realmente si es necesario para evitar este desequilibrio.

B6.4.11 Ejemplos de consideraciones relevantes en la evaluación de si un resultado de contabilización es incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas son:

(a) si la razón de cobertura pretendida se establece para evitar el reconocimiento de una ineficacia de cobertura para coberturas de flujos de efectivo, o para lograr ajustes de cobertura del valor razonable para más partidas cubiertas con el objetivo de incrementar el uso de la contabilidad del valor razonable, pero sin compensar los cambios del valor razonable del instrumento de cobertura; y

(b) si existe una razón comercial para las ponderaciones concretas de la partida cubierta y el instrumento de cobertura, aun cuando eso cree ineficacia de cobertura. Por ejemplo, una entidad constituye y designa una cantidad de instrumento de cobertura que no es la cantidad que determinó como la mejor cobertura de la partida cubierta porque el volumen estándar de los instrumentos de cobertura no le permite constituir esa cantidad exacta de instrumento de cobertura (una "cuestión de tamaño del lote"). Un ejemplo es una entidad que cubre 100 toneladas de compras de café con contratos de futuros de café estándar que tienen un tamaño de contrato de 37.500 lbs (libras). La entidad podría solo utilizar cinco o seis contratos (equivalente

 © IFRS Foundation

a 85,0 y 102,1 toneladas respectivamente) para cubrir el volumen de compra de 100 toneladas. En ese caso, la entidad designa la relación de cobertura utilizando la razón de cobertura que procede del número de contratos de futuros de café que realmente usa, porque la ineficacia de la cobertura que procede de la asimetría en las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura no darían lugar a un resultado de contabilización que sea incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas.

Frecuencia de evaluación de si se cumplen los requerimientos de eficacia de la cobertura

[Referencia: párrafos FC6.262 a FC6.265, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.4.12 Una entidad evaluará al inicio de la relación de cobertura, y sobre una base de negocio en marcha, si una relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura. Como mínimo, una entidad realizará la evaluación de negocio en marcha en cada fecha de presentación o en el momento de un cambio significativo en las circunstancias que afectan a los requerimientos de la eficacia de la cobertura, la que tenga lugar primero. La evaluación se relaciona con las expectativas sobre la eficacia de la cobertura y es, por ello, solo con vistas al futuro.

Métodos de evaluación de si se cumplen los requerimientos de eficacia de la cobertura

[Referencia: párrafos FC6.266 a FC6.271, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.4.13 Esta Norma no especifica un método para evaluar si una relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura. Sin embargo, una entidad utilizará un método que capte las características relevantes de la relación de cobertura incluyendo las fuentes de ineficacia de la cobertura. Dependiendo de esos factores, el método puede ser una evaluación cuantitativa o cualitativa.

B6.4.14 Por ejemplo, cuando las condiciones fundamentales (tales como el importe nominal, vencimiento y subyacente) del instrumento de cobertura y la partida cubierta coinciden o están estrechamente alineadas, puede ser posible para una entidad concluir, sobre la base de una evaluación cualitativa de dichas condiciones fundamentales, que el instrumento de cobertura y la partida cubierta tienen valores que se moverán generalmente, en dirección opuesta debido al mismo riesgo y, por ello, que existe una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura (véanse los párrafos B6.4.4 a B6.4.6).

B6.4.15 El hecho de que un derivado tenga un precio favorable o desfavorable cuando se designa como un instrumento de cobertura, no significa por sí mismo que sea inapropiada una evaluación cualitativa. Depende de las circunstancias si la ineficacia de la cobertura que surge de ese hecho podría tener una magnitud que una evaluación cualitativa no capturase adecuadamente.

B6.4.16 Por el contrario, si las condiciones fundamentales del instrumento de cobertura y la partida cubierta no están estrechamente alineadas, hay un incremento en el nivel de incertidumbre sobre la magnitud de la compensación. Por consiguiente, la eficacia de la cobertura a lo largo de la duración de la relación de cobertura es más difícil de predecir. En esta situación puede ser solo posible para una entidad concluir sobre la base de una evaluación cuantitativa que existe una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura (véanse los párrafos B6.4.4 a B6.4.6). En algunas situaciones una evaluación cuantitativa puede ser necesaria también para evaluar si la razón de cobertura utilizada para la designación de la relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura (véanse los párrafos B6.4.9 a B6.4.11). Una entidad puede utilizar el mismo método u otros diferentes para esos dos propósitos.

B6.4.17 Si existen cambios en las circunstancias que afectan a la eficacia de la cobertura, una entidad puede tener que cambiar el método para evaluar si una relación de cobertura cumple los requerimientos de la eficacia de cobertura para asegurar que las características relevantes de la relación de cobertura, incluyendo las fuentes de ineficacia de la cobertura, se captan todavía.

B6.4.18 La gestión de riesgos de una entidad es la fuente principal de información para realizar la evaluación de si una relación de cobertura cumple los requerimientos de la eficacia de la cobertura. Esto significa que la información de la gerencia (o análisis) utilizada para propósitos de toma de decisiones puede ser utilizada como base para evaluar si una relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura.

B6.4.19 La documentación de una entidad de la relación de cobertura incluye la forma en que evaluará los requerimientos de eficacia de la cobertura, incluyendo el método o métodos utilizados. La documentación de la relación de cobertura se actualizará por cualquier cambio en los métodos (véase el párrafo B6.4.17).

Contabilización de las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos fijados (Sección 6.5)

B6.5.1 Un ejemplo de cobertura del valor razonable es una cobertura de exposición a los cambios en el valor razonable de un instrumento de deuda a tasa fija, surgida de cambios en las tasas de interés. Dicha cobertura puede ser contratada por el emisor o por el tenedor.

[Referencia:

párrafos 6.5.2(a), 6.5.8 a 6.5.10

párrafos FC6.353 a FC6.361 y

párrafos FC6.362 a FC6.370, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.5.2 El propósito de una cobertura de flujos de efectivo es diferir la ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura al periodo o periodos en los que los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos afecten al resultado. Un ejemplo de cobertura de flujos de efectivo es la utilización de una permuta financiera para cambiar deuda a tasa variable (tanto si está medida al costo amortizado como al valor razonable) por deuda a tasa fija (es decir, la cobertura de una transacción futura donde los flujos de efectivo futuros a cubrir son los pagos futuros por intereses). Por el contrario, una compra prevista de un instrumento de patrimonio que, una vez adquirido, se contabilizará al valor razonable con cambios en resultados, es un ejemplo de una partida que no puede ser la partida cubierta en una cobertura de flujos de efectivo, porque cualquier ganancia o pérdida sobre el instrumento de cobertura que se difiriera no podría reclasificarse apropiadamente al resultado del periodo durante un periodo en el cual se lograría compensar. Por la misma razón, una compra prevista de un instrumento de patrimonio que, una vez adquirido se contabilizará a valor razonable con cambios en el valor razonable presentados en otro resultado integral tampoco puede ser la partida cubierta en una cobertura de flujo de efectivo.

[Referencia:

párrafos 6.5.2(b), 6.5.11 y 6.5.12

párafos FC6.371 a FC6.382, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.5.3 Una cobertura de un compromiso en firme (por ejemplo, una cobertura del cambio en el precio del combustible relativo a un compromiso contractual no reconocido por una empresa eléctrica para comprar combustible a un precio fijo) es una cobertura de una exposición a cambios en el valor razonable. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 6.5.4, una cobertura del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un compromiso en firme puede ser contabilizada alternativamente como una cobertura de flujos de efectivo.**[Referencia: párrafos FC6.272 a FC6.277, Fundamentos de las Conclusiones]**

Medición de la ineficacia de la cobertura

B6.5.4 Al medir la ineficacia de la cobertura, una entidad considerará el valor temporal del dinero. Por consiguiente, la entidad determinará el valor de la partida cubierta sobre una base del valor actual y, por ello, el cambio en el valor de la partida cubierta también incluye el efecto del valor temporal del dinero. **[Referencia: párrafos FC6.280 a FC6.283, Fundamentos de las Conclusiones]**

B6.5.5 Para calcular el cambio en el valor de la partida cubierta a efectos de medir la ineficacia de la cobertura, una entidad puede utilizar un derivado que tenga condiciones que coincidan con las condiciones fundamentales de la partida cubierta (esto se conoce habitualmente como “derivado hipotético”), y, por ejemplo, para una cobertura de una transacción prevista, se calibraría utilizando el nivel del precio (o tasa) cubierta. Por ejemplo, si la cobertura era para un riesgo bilateral en el nivel de mercado actual, el derivado hipotético representaría un contrato a término hipotético que se ajusta al valor de cero en el momento de la designación de la relación de cobertura. Si la cobertura era, por ejemplo, para un riesgo unilateral, el derivado hipotético representaría el valor intrínseco de una opción hipotética que en el momento de la designación de la relación de cobertura es favorable si el nivel del precio cubierto es el nivel de mercado actual, o desfavorable si el nivel del precio cubierto está por encima (o, para una cobertura de una posición a largo, por debajo) del nivel de mercado actual. El uso de un derivado hipotético es una forma posible de calcular el cambio en el valor de la partida cubierta. El derivado hipotético reproduce la partida cubierta y, por ello, da lugar al mismo resultado que si ese cambio en el valor fuera determinado mediante un enfoque diferente. Por ello, el uso de un “derivado hipotético” no es un método en sí mismo, sino un recurso matemático que puede utilizarse únicamente para calcular el valor de la partida cubierta. Por consiguiente, un “derivado hipotético” no puede utilizarse para incluir características en el valor de la partida cubierta que solo existen en el instrumento de cobertura (pero no en la partida cubierta). Un ejemplo es la deuda denominada en una moneda extranjera (independientemente de si es deuda a tasa fija o variable). Al utilizar

 © IFRS Foundation

un derivado hipotético para calcular el cambio en el valor de esta deuda o el valor actual del cambio acumulado en sus flujos de efectivo, el derivado hipotético no puede simplemente imputar un cargo por cambio de diferentes monedas aun cuando los derivados reales bajo cuyas monedas distintas se intercambian puedan incluir este cargo (por ejemplo, permutas financieras de tasa de interés de diferentes tipos de monedas).**[Referencia: párrafos FC.6.284 a FC6.290, Fundamentos de las Conclusiones]**

B6.5.6 El cambio en el valor de la partida cubierta determinado utilizando un derivado hipotético puede también usarse a efectos de evaluar si una relación de cobertura cumple los requerimientos de eficacia de la cobertura.**[Referencia: párrafos FC.6.284 a FC6.290, Fundamentos de las Conclusiones]**

Reequilibrio de la relación de cobertura y cambios en la razón de cobertura

[Referencia:

párrafo 6.5.5

párrafos FC6.300 a FC6.313, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.5.7 El reequilibrio hace referencia a los ajustes realizados en las cantidades designadas de la partida cubierta o del instrumento de cobertura de una relación de cobertura ya existente a efectos de mantener la razón de cobertura que cumpla con los requerimientos de la eficacia de la cobertura. Los cambios en las cantidades designadas de una partida cubierta o de un instrumento de cobertura para un propósito diferente no constituyen un reequilibrio a efectos de esta Norma.

B6.5.8 El reequilibrio se contabiliza como una continuación de la relación de cobertura de acuerdo con los párrafos B6.5.9 a B6.5.21. En el momento del reequilibrio, la ineficacia de cobertura de la relación de cobertura se determina y reconoce de forma inmediata antes de ajustar la relación de cobertura.

B6.5.9 El ajuste de la razón de cobertura permite que una entidad responda a cambios en la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta que surge de sus subyacentes o variables de riesgo. Por ejemplo, una relación de cobertura en la cual el instrumento de cobertura y la partida cubierta tienen subyacentes diferentes pero relacionados cambia en respuesta a un cambio en la relación entre dichos dos subyacentes (por ejemplo, índices, tasas o precios de referencia distintos pero relacionados). Por ello, el reequilibrio permite la continuación de una relación de cobertura en situaciones en las cuales la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta cambia de un modo que puede compensarse mediante el ajuste de la razón de cobertura.

B6.5.10 Por ejemplo, una entidad cubre una exposición a la Moneda Extranjera A utilizando una moneda derivada que vincula las referencias de la Moneda Extranjera B y de la Moneda Extranjera A (es decir, la tasa de cambio se mantiene dentro de una banda o en una tasa de cambio establecida por un banco central u otra autoridad). Si se cambiase la tasa de cambio entre la Moneda Extranjera A y la Moneda Extranjera B (es decir, se estableciese una nueva banda o tasa), el reequilibrio de la relación de cobertura para reflejar la tasa de cambio nueva aseguraría que la relación de cobertura continuaría cumpliendo el requerimiento de eficacia de la cobertura para la razón de cobertura en las nuevas circunstancias. Por el contrario, si hubiera un incumplimiento en el derivado de moneda extranjera, el cambio de la razón de cobertura podría no asegurar que la relación de cobertura continuaría cumpliendo dicho requerimiento de eficacia de la cobertura. Por ello, el reequilibrio no facilita la continuación de una relación de cobertura en situaciones en las cuales la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta cambia de un modo que no puede compensarse mediante el ajuste de la razón de cobertura.

B6.5.11 No todo cambio en el alcance de la compensación entre los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura y el valor razonable o flujos de efectivo de la partida cubierta constituye un cambio en la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta. Una entidad analizará las fuentes de la ineficacia de cobertura que se espera que afecte a la relación de cobertura durante su duración y evaluará si los cambios en el alcance de la compensación son:

(a) fluctuaciones sobre la razón de cobertura, que se mantiene válida (es decir, continúa reflejando apropiadamente la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta); o

(b) una indicación de que la razón de cobertura ha dejado de reflejar apropiadamente la relación entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta.

Una entidad realizará esta evaluación contra el requerimiento de eficacia de la cobertura para la razón de cobertura, es decir para asegurar que la relación de cobertura no reflejará un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura que crearía ineficacia de cobertura (independientemente de si se reconoce o no). que podría dar lugar a un resultado de contabilización que sería incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas. Por ello, esta evaluación requiere juicio profesional.

B6.5.12 La fluctuación alrededor de una razón de cobertura constante (y, por ello, de la ineficacia de la cobertura relacionada) no puede reducirse ajustando la razón de cobertura en respuesta a cada resultado concreto. Por ello, en estas circunstancias, el cambio en el alcance de la compensación es una cuestión de medición y reconocimiento de la ineficacia de la cobertura, pero no requiere reequilibrio.

B6.5.13 Por el contrario, si cambios en el alcance de la compensación indican que la fluctuación es alrededor de una razón de cobertura que es diferente de la razón de cobertura que se usa actualmente para esa relación de cobertura, o que existe una tendencia que aleja de la razón de cobertura, la ineficacia de cobertura puede reducirse ajustando la razón de cobertura, mientras que mantener la razón de cobertura produciría de forma creciente una ineficacia de la cobertura. Por ello, en estas circunstancias, una entidad debe evaluar si la relación de cobertura refleja un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura que crearía una ineficacia de la cobertura (independientemente de si está reconocida o no) que podría dar lugar a una contabilización que sería incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas. Si se ajusta la razón de cobertura, también afecta a la medición y reconocimiento de la ineficacia de cobertura porque, en el momento del reequilibrio, la ineficacia de cobertura de la relación de cobertura debe determinarse y reconocerse de forma inmediata antes de ajustar la relación de cobertura de acuerdo con el párrafo B6.5.8.

B6.5.14 El reequilibrio significa que, a efectos de la contabilidad de coberturas, después del comienzo de una relación de cobertura una entidad ajustará las cantidades del instrumento de cobertura o la partida cubierta en respuesta a cambios en las circunstancias que afecten a la razón de cobertura de esa relación de cobertura. Habitualmente, ese ajuste debería reflejar ajustes en las cantidades del instrumento de cobertura y la partida cubierta que se utiliza actualmente. Sin embargo, una entidad debe ajustar la razón de cobertura que proceda de las cantidades de la partida cubierta o del instrumento de cobertura que se utilice actualmente si:

(a) la razón de cobertura que procede de cambios en las cantidades del instrumento de cobertura o de la partida cubierta que la entidad utiliza realmente reflejara un desequilibrio que creara ineficacia de cobertura que podría dar lugar a un resultado de contabilización que fuera incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas; o

(b) una entidad mantuviera cantidades del instrumento de cobertura y la partida cubierta que utiliza realmente, dando lugar una razón de cobertura que, en circunstancias nuevas, reflejara un desequilibrio que creara ineficacia de cobertura que podría dar lugar a un resultado de contabilización que fuera incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas (es decir, no debe crear un desequilibrio omitiendo el ajuste de la razón de cobertura).

B6.5.15 El reequilibrio no se aplica si ha cambiado el objetivo de gestión de riesgos para una relación de cobertura. En su lugar, la contabilidad de coberturas para esa relación de cobertura se discontinuará (sin perjuicio de que una entidad pueda designar una relación de cobertura nueva que involucre al instrumento de cobertura o partida cubierta de la relación de cobertura anterior tal como se describe en el párrafo B6.5.28).

B6.5.16 Si una relación de cobertura se reequilibra, el ajuste a la razón de cobertura puede verse afectado de distintas formas:

(a) la ponderación de la partida cubierta puede incrementarse (lo cual al mismo tiempo reduce la ponderación del instrumento de cobertura) mediante:

  (i) el incremento del volumen de la partida cubierta; o

  (ii) la disminución del volumen del instrumento de cobertura.

(b) la ponderación del instrumento de cobertura puede incrementarse (lo cual al mismo tiempo reduce la ponderación de la partida cubierta) mediante:

  (i) el incremento del volumen del instrumento de cobertura; o

  (ii) la disminución del volumen de la partida cubierta.

Los cambios en el volumen hacen referencia a las cantidades que son parte de la relación de cobertura. Por ello, las disminuciones en los volúmenes no significan necesariamente que las partidas o transacciones dejen de existir, o dejen de esperarse que tengan lugar, sino que no forman parte de la relación de cobertura. Por ejemplo, la disminución del volumen del instrumento de cobertura puede dar lugar a que la entidad mantenga un derivado, pero solo parte de éste puede mantener un instrumento de cobertura de la relación de cobertura. Esto podría ocurrir si el reequilibrio pudiera efectuarse solo mediante la reducción del volumen del instrumento de cobertura en la relación de cobertura, pero con la entidad manteniendo el volumen que no se necesita más. En ese caso, la parte no designada del derivado se contabilizaría al valor razonable con cambios en resultados (a menos que fuera designado como un instrumento de cobertura en una relación de cobertura diferente).

 © IFRS Foundation

B6.5.17 El ajuste de la razón de cobertura mediante la disminución del volumen de la partida cubierta no afecta a forma en que se miden los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura. La medición de los cambios en el valor de la partida cubierta relacionada con el volumen designado con anterioridad también permanece no afectada. Sin embargo, desde la fecha reequilibrio, los cambios en el valor de la partida cubierta también incluyen el cambio en el valor del volumen adicional de la partida cubierta. Estos cambios se miden comenzando desde la fecha del reequilibrio y por referencia a ésta, en lugar de la fecha en la cual fue designada la relación de cobertura. Por ejemplo, si una entidad originalmente cubría un volumen de 100 toneladas de una materia prima cotizada a un precio a término de 80 u.m. (el precio a término al comienzo de la relación de cobertura) y añadió un volumen de 10 toneladas en el momento del reequilibrio cuando el precio a término era de 90 u.m., la partida cubierta después del reequilibrio comprendería dos niveles: 100 toneladas cubiertas en 80 u.m. y 10 toneladas cubiertas en 90 u.m.

B6.5.18 El ajuste de la razón de cobertura mediante el incremento del volumen del instrumento de cobertura no afecta a la forma en que se miden los cambios en el valor razonable de la partida cubierta. La medición de los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura relacionado con el volumen que continúa siendo designado también permanece no afectada. Sin embargo, desde la fecha del reequilibrio, el volumen por el cual se disminuyó el instrumento de cobertura deja de ser parte de la relación de cobertura. Por ejemplo, si una entidad cubría originalmente el riesgo de precio de una materia prima cotizada utilizando un volumen derivado de 100 toneladas como el instrumento de cobertura y reduce ese volumen en 10 toneladas en el momento del reequilibrio, permanecería un importe nominal de 90 toneladas del volumen del instrumento de cobertura [véase el párrafo B6.5.16 sobre las consecuencias para el volumen derivado (es decir, 10 toneladas) que dejan de ser parte de la relación de cobertura].

B6.5.19 El ajuste de la razón de cobertura mediante el incremento del volumen del instrumento de cobertura no afecta a la forma en que se miden los cambios en el valor razonable de la partida cubierta. La medición de los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura relacionado con el volumen designado con anterioridad también permanece no afectada. Sin embargo, desde la fecha reequilibrio, los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura también incluyen los cambios en el valor del volumen adicional del instrumento de cobertura. Estos cambios se miden comenzando desde la fecha del reequilibrio y por referencia a ésta, en lugar de la fecha en la cual fue designada la relación de cobertura. Por ejemplo, si una entidad originalmente cubría el riesgo de precio de una materia prima cotizada utilizando un volumen derivado de 100 toneladas como el instrumento de cobertura y añadió un volumen de 10 toneladas en el momento del reequilibrio, el instrumento de cobertura después del reequilibrio comprendería un volumen de derivado total de 110 toneladas. El cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura es el cambio total en el valor razonable de los derivados que forman el volumen total de 110 toneladas. Estos derivados podrían tener (y probablemente tendrían) condiciones fundamentales diferentes, tales como sus tasas a término, porque se realizaron en momentos de tiempo distintos (incluyendo la posibilidad de designar derivados en relaciones de cobertura después de su reconocimiento inicial).

B6.5.20 El ajuste de la razón de cobertura mediante la disminución del volumen de la partida cubierta no afecta a forma en que se miden los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura. La medición de los cambios en el valor de la partida cubierta relacionada con el volumen que continúa siendo designado también permanece no afectada. Sin embargo, desde la fecha del reequilibrio, el volumen por el cual se disminuyó la partida cubierta deja de ser parte de la relación de cobertura. Por ejemplo, si una entidad originalmente cubrió un volumen de 10 toneladas de una materia prima cotizada en un precio a término de 80 u.m. y reduce ese volumen en 10 toneladas en el momento del reequilibrio, la partida cubierta después del reequilibrio sería de 90 toneladas en 80 u.m. Las 10 toneladas de la partida cubierta que dejan de ser parte de la relación de cobertura se contabilizarían de acuerdo con los requerimientos de discontinuación de la contabilidad de coberturas (véanse los párrafos 6.5.6 y 6.5.7 y B6.5.22 a B6.5.28).

B6.5.21 Al reequilibrar una relación de cobertura, una entidad actualizará su análisis de las fuentes de ineficacia de la cobertura que se espera que afecten a la relación de cobertura a lo largo de su duración (restante) (véase el párrafo B6.4.2). La documentación de la relación de cobertura se actualizará en consecuencia.

Discontinuación de la contabilidad de coberturas

B6.5.22 La discontinuación de la contabilidad de coberturas se aplica de forma prospectiva desde la fecha en que dejan de cumplirse los criterios requeridos.

B6.5.23 Una entidad no eliminará la designación y, de ese modo, discontinuará una relación de cobertura que:

(a) todavía cumpla el objetivo de gestión de riesgos sobre la base de que cumple los requisitos de la contabilidad de coberturas (es decir, todavía persigue ese objetivo de gestión de riesgos); y

(b) continúa cumpliendo todos los criterios requeridos (después de tener en cuenta cualquier reequilibrio de la relación de cobertura, si procede).

B6.5.24 A efectos de esta Norma, una estrategia de gestión de riesgos de una entidad se distingue de sus objetivos de gestión de riesgos. La estrategia de gestión de riesgos se establece al nivel más alto al cual una entidad determina la forma en que gestiona su riesgo. Las estrategias de gestión de riesgos habitualmente identifican los riesgos a los que la entidad está expuesta y establece la forma en que la entidad responde a ellos. Una estrategia de gestión de riesgos está habitualmente en vigor por un periodo largo y puede incluir alguna flexibilidad para reaccionar a cambios en la circunstancias de ocurran mientras la estrategia está en vigor (por ejemplo, tasa de interés diferente o niveles de precios de materias primas cotizadas que dan lugar a una amplitud diferente de la cobertura). Esto se establece normalmente en un documento general que cae en cascada a través de una entidad mediante políticas que contienen guías más específicas. Por el contrario, el objetivo de gestión de riesgos para una relación de cobertura se aplica al nivel de una relación de cobertura concreta. Éste relaciona la forma en que un instrumento de cobertura concreto que ha sido designado se utiliza para cubrir la exposición concreta que ha sido designada como partida cubierta. Por ello, una estrategia de gestión de riesgos puede involucrar numerosas relaciones de cobertura distintas cuyos objetivos de gestión de riesgos se relacionen con la ejecución de la estrategia global de gestión de riesgos. Por ejemplo:

(a) Una entidad tiene una estrategia de gestionar su exposición a la tasa de interés en la financiación por deuda que establece rangos para toda la entidad para la combinación entre financiación a tasa fija y variable. La estrategia es mantener entre el 20 y el 40 por ciento de la deuda a tasa fija. La entidad decide, cada cierto tiempo, la forma en que ejecuta esta estrategia (es decir, su posición entre el 20 y el 40 por ciento de exposición al interés de tasa fija) dependiendo del nivel de tasas de interés. Si las tasas de interés son bajas la entidad fija el interés para más deuda que cuando las tasas de interés están altas. La deuda de la entidad es de 100 u.m. a tasa variable de las cuales 30 u.m. se permutan a tasa fija. La entidad se aprovecha de las tasas de interés bajas para emitir 50 u.m. adicionales de deuda para financiar una inversión importante, mediante la emisión de bonos a tasa fija. A la luz de las tasas de interés bajas, la entidad decide establecer su exposición a la tasa de interés fija en el 40 por ciento de la deuda total mediante la reducción de 20 u.m. en la medida en que cubría anteriormente su exposición a la tasa variable, dando lugar a una exposición a la tasa fija de 60 u.m. En esta situación la estrategia de gestión de riesgos misma se mantiene sin cambios. Sin embargo, por el contrario la ejecución de la entidad de esa estrategia ha cambiado y esto significa que, para las 20 u.m. de exposición a la tasa variable que era anteriormente cubierta, el objetivo de gestión de riesgo ha cambiado (es decir, en el nivel de relación de cobertura). Por consiguiente, en esta situación la contabilidad de cobertura debe discontinuarse para las 20 u.m. de la exposición a la tasa variable cubierta con anterioridad. Esto podría involucrar la reducción de la posición de la permuta financiera por un importe nominal de 20 u.m. pero, dependiendo de las circunstancias, una entidad puede mantener ese volumen de permuta y, por ejemplo, utilizarlo para la cobertura de una exposición diferente o puede pasar a formar parte de una cartera de negociación. Por el contrario, si una entidad, en su lugar, permutó una parte de su deuda a tasa fija nueva por una exposición a tasa variable, la contabilidad de coberturas habría continuado para su exposición a tasa variable anteriormente cubierta.

(b) Algunas exposiciones proceden de posiciones que cambian con frecuencia, por ejemplo, el riesgo de tasa de interés de una cartera abierta de instrumentos de deuda. La adición de instrumentos de deuda nuevos y la baja en cuentas de instrumentos de deuda cambia, de forma continua, esa exposición (es decir, esto es diferente que dejar simplemente una posición que vence). Este es un proceso dinámico en el cual la exposición y los instrumentos de cobertura utilizados para gestionarla no se mantienen iguales por mucho tiempo. Por consiguiente, una entidad con esta exposición ajusta con frecuencia los instrumentos de cobertura utilizados para gestionar el riesgo de tasa de interés como cambios de exposición. Por ejemplo, los instrumentos de deuda a los que les quedan 24 meses hasta el vencimiento se designan como la partida cubierta para el riesgo de tasa de interés para 24 meses. El mismo procedimiento se aplicará a otros bloques de tiempo o periodos de vencimiento. Después de un corto periodo de tiempo, la entidad discontinúa todas, algunas o una parte de las relaciones de cobertura designadas con anterioridad para periodos de vencimiento y designa relaciones de cobertura nuevas para periodos de vencimiento sobre la base de su tamaño y los instrumentos de cobertura que existen en ese momento. La discontinuación de la contabilidad de coberturas en esta situación refleja que esas relaciones de cobertura se establecen de forma tal que la entidad busca un instrumento de cobertura nuevo y una partida cubierta nueva en lugar del instrumento de cobertura y la partida cubierta que estaban designadas con anterioridad. La estrategia de gestión de riesgos se mantiene igual, pero no existe objetivo de gestión de riesgos que continúe para las relaciones de cobertura designadas con anterioridad, que como tales dejan de existir. En esta situación, la discontinuación de la contabilidad de coberturas se aplica en la medida en que el objetivo de gestión de riesgos ha cambiado. Esto depende de la situación de una entidad y, por ejemplo, podría afectar a todas, o solo a algunas relaciones de cobertura de un periodo de vencimiento, o solo a una parte de una relación de cobertura.

 © IFRS Foundation

(c) Una entidad tiene una estrategia de gestión de riesgos por medio de la cual gestiona el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de las ventas previstas y las cuentas por cobrar correspondientes. Dentro de esa estrategia la entidad gestiona el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera como una relación de cobertura concreta solo hasta el punto del reconocimiento de la cuenta por cobrar. En su lugar, gestiona juntos el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de las cuentas por cobrar, cuentas por pagar y derivados (que no están relacionados con las transacciones previstas que están todavía pendientes) denominados en la misma moneda extranjera. A efectos de contabilidad, esto opera como una cobertura "natural" porque las ganancias y pérdidas del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de todas las partidas se reconocen de forma inmediata en el resultado del periodo. Por consiguiente, a efectos de contabilización, si la relación de cobertura se designa para el periodo hasta la fecha de pago, debe discontinuarse cuando la cuenta por cobrar se reconoce, porque el objetivo de gestión del riesgo de la relación de cobertura original deja de aplicarse. El riesgo de moneda extranjera se gestiona ahora dentro de la misma estrategia, pero sobre diferente base. Por el contrario, si una entidad tenía un objetivo de gestión de riesgos diferente y gestionó el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera como una relación de cobertura continua de forma específica para ese importe de ventas previstas y para la cuenta por cobrar resultante hasta la fecha de liquidación, la contabilidad de coberturas continuaría hasta esa fecha.

[Referencia: párrafos FC6.329 a FC6.330, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.5.25 La discontinuación de la contabilidad de coberturas puede afectar:

(a) a una relación de cobertura en su totalidad; o

(b) a una parte de una relación de cobertura (lo cual significa que la contabilidad de coberturas continúa para la relación de cobertura restante).

B6.5.26 Una relación de cobertura se discontinúa en su totalidad cuando, como un todo, deja de cumplir los criterios requeridos. Por ejemplo:

(a) la relación de cobertura deja de cumplir el objetivo de gestión de riesgos sobre la base de que cumple los requisitos de la contabilidad de coberturas (es decir, deja de perseguir ese objetivo de gestión de riesgos);

(b) el instrumento, o instrumentos, de cobertura han sido vendidos o resueltos (en relación con el volumen total que fue parte de la relación de cobertura); o

(c) deja de existir una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura o el efecto del riesgo crediticio comienza a predominar sobre los cambios de valor que proceden de la relación económica.

B6.5.27 Una parte de la relación de cobertura se discontinúa (y la contabilidad de coberturas continúa para lo restante) cuando solo una parte de la relación de cobertura deja de cumplir los criterios requeridos. Por ejemplo:

(a) en el momento del reequilibrio de la relación de cobertura, la razón de cobertura puede ajustarse de forma que algo del volumen de la partida cubierta deje de ser parte de la relación de cobertura (véase el párrafo B6.5.20); por ello, la contabilidad de coberturas se discontinúa solo para el volumen de la partida cubierta que deja de ser parte de la relación de cobertura;

(b) cuando la materialización de una parte del volumen de la partida cubierta que es una transacción prevista (o es un componente de ésta) deja de ser altamente probable, la contabilidad de coberturas se discontinúa solo para el volumen de la partida cubierta cuya materialización deja de ser altamente probable. Sin embargo, si una entidad tiene un historial de haber designado coberturas de transacciones previstas y haber determinado posteriormente que las transacciones previstas no se espera que tengan lugar, se cuestiona la capacidad de la entidad para predecir las transacciones previstas de forma exacta cuando realiza predicciones de transacciones similares. Esto afecta a la evaluación de si transacciones previstas similares son altamente probables (véase el párrafo 6.3.3) y, por ello, si son elegibles como partidas cubiertas.

B6.5.28 Una entidad puede designar un relación de cobertura nueva que involucra el instrumento de cobertura o partida cubierta de una relación de cobertura anterior para la cual se discontinuó la contabilidad de coberturas (en parte o en su totalidad). Esto no constituye una continuación de una relación de cobertura, sino un nuevo comienzo. Por ejemplo:

(a) Un instrumento de cobertura experimenta un deterioro crediticio grave que la entidad sustituye con un instrumento de cobertura nuevo. Esto significa que la relación de cobertura original no ha conseguido el objetivo de gestión de riesgos y se discontinúa, por ello, en su totalidad. El instrumento de cobertura nuevo se designa como la cobertura de la misma exposición que era

cubierta anteriormente y forma una relación de cobertura nueva. Por ello, los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta se miden comenzando en la fecha de designación de la relación de cobertura nueva, y por referencia a ésta, en lugar de la fecha en la cual se designó la relación de cobertura original.

(b) Una relación de cobertura se discontinúa antes del final de su duración. El instrumento de cobertura en que puede designarse la relación de cobertura como el instrumento de cobertura en otra relación de cobertura (por ejemplo, al ajustar la razón de cobertura en el momento del reequilibrio mediante el incremento del volumen del instrumento de cobertura o al designar una relación de cobertura nueva completa).

Contabilización del valor temporal de las opciones

[Referencia:

párrafos 6.2.4(a) y 6.5.15

párrafos FC6.386 a FC6.409, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.5.29 Una opción puede considerarse como relacionada con un periodo de tiempo porque su valor temporal representa un cargo para proporcionar protección para el tenedor de la opción a lo largo de un periodo de tiempo. Sin embargo, el aspecto relevante a efectos de evaluar si una opción cubre una transacción o una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo son las características de esa partida cubierta, incluyendo la forma y el momento en que afecta al resultado del periodo. Por ello, una entidad evaluará el tipo de partida cubierta [véanse los párrafos 6.5.16 y 6.5.15(a)] sobre la base de la naturaleza de la partida cubierta (independientemente de si la relación de cobertura es una cobertura de flujo de efectivo o una cobertura de valor razonable):

(a) el valor temporal de una opción se relaciona con una partida cubierta relacionada con una transacción, si la naturaleza de la partida cubierta es una transacción para la cual el valor temporal tiene el carácter de costos de esa transacción. Un ejemplo es cuando el valor temporal de una opción se relaciona con una partida cubierta que da lugar al reconocimiento de una partida cuya medición inicial incluye costos de transacción costos de transacción (por ejemplo, una entidad cubre una compra de materias primas cotizadas, si es una transacción prevista o un compromiso en firme, contra el riesgo de precio de la materia prima cotizada e incluye los costos de transacción en la medición inicial del inventario). Como consecuencia de incluir el valor temporal de la opción en la medición inicial de la partida cubierta concreta, el valor temporal afecta al resultado del periodo al mismo tiempo que a la partida cubierta. De forma análoga, una entidad que cubre una venta de una materia prima cotizada, si es una transacción prevista o un compromiso en firme, incluiría el valor temporal de la opción como parte del costo relativo a esa venta (por ello, el valor temporal se reconocería en el resultado del periodo en el mismo periodo que el ingreso de actividades ordinarias procedente de la venta cubierta).

(b) El valor temporal de una opción relativa a una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo, si la naturaleza de la partida cubierta es tal que el valor temporal tiene el carácter de costo para la obtención de protección contra un riesgo a lo largo de un periodo de tiempo concreto [pero la partida cubierta no da lugar a una transacción que involucra la idea de un costo de transacción de acuerdo con (a)]. Por ejemplo, si se cubre durante seis meses el inventario de una materia prima cotizada contra una disminución del valor razonable, utilizando una opción de materia prima cotizada con una vida correspondiente, el valor temporal de la opción se distribuiría al resultado del periodo (es decir, amortizada sobre una base sistemática y racional) a lo largo del periodo de seis meses. Otro ejemplo es una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero que se cubre por 18 meses utilizando una opción de cambio de moneda extranjera, la cual podría dar lugar a distribuir el valor temporal de la opción a lo largo del periodo de 18 meses.

B6.5.30 Las características de la partida cubierta, incluyendo la forma y momento en que la partida cubierta afecta al resultado del periodo, también afectan al periodo a lo largo del cual el valor temporal de una opción que cubre un partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo se amortiza, lo cual es congruente con el periodo a lo largo del cual el valor intrínseco de la opción puede afectar al resultado del periodo de acuerdo con la contabilidad de coberturas. Por ejemplo, si una opción de tasa de interés (un límite máximo) se utiliza para proporcionar protección contra el incremento en los gastos por intereses de un bono a tasa variable, el valor temporal de ese límite máximo se amortiza en el resultado del periodo a lo largo del mismo periodo durante el cual cualquier valor intrínseco del límite máximo afecta al resultado del periodo:

(a) si el límite máximo cubre incrementos en las tasas de interés para los tres primeros años de la vida total del bono a tasa variable de cinco años, el valor temporal de ese límite máximo se amortiza a lo largo de los tres primeros años; o

 © IFRS Foundation

(b) si el límite máximo es una opción inicial a plazo que cubre incrementos en las tasas de interés para los años segundo y tercero de la vida total del bono a tasa variable de cinco años, el valor temporal de ese límite máximo se amortiza a lo largo de los años segundo y tercero.

B6.5.31 La contabilización del valor temporal de las opciones de acuerdo con el párrafo 6.5.15 también se aplica a una combinación de una opción emitida y comprada (una siendo una opción de venta y otra siendo una opción de compra) que en la fecha de designación como un instrumento de cobertura tiene un valor temporal neto de cero (comúnmente denominado "un precio máximo y mínimo de ejercicio con un costo de cero"). **[Referencia: párrafos FC6.410 a FC6.413, Fundamentos de las Conclusiones]** En ese caso, una entidad reconocerá los cambios en el valor temporal en otro resultado integral, aun cuando el cambio acumulado en el valor temporal a lo largo del periodo total de la relación de cobertura sea cero. Por ello, si el valor temporal de la opción se relaciona con:

(a) Una partida cubierta relacionada con una transacción, el importe del valor temporal al final de la relación de cobertura que ajusta la partida cubierta o que se reclasifica al resultado del periodo [véase el párrafo 6.5.15(b)] sería cero.

(b) Una partida cubierta vinculada a un periodo de tiempo, el gasto por amortización relativo al valor temporal es cero.

B6.5.32 La contabilización del valor temporal de opciones de acuerdo con el párrafo 6.5.15 se aplica solo en la medida en que el valor temporal se relaciona con la partida cubierta (valor temporal alineado). El valor temporal de una opción se relaciona con la partida cubierta, si las condiciones fundamentales de la opción (tales como el importe nominal, vida y subyacente) están alineadas con la partida cubierta. Por ello, si las condiciones fundamentales de la opción y la partida cubierta no están totalmente alineadas, una entidad determinará el valor temporal alineado, es decir, cuánto valor temporal incluido en la prima (valor temporal real) se relaciona con la partida cubierta (y, por ello, debe tratarse de acuerdo con el párrafo 6.5.15). Una entidad determinará el valor temporal alineado utilizando la valoración de la opción que tuviera las condiciones fundamentales que coinciden perfectamente con la partida cubierta.

B6.5.33 Si el valor temporal real y el valor temporal alineado difieren, una entidad determinará el importe que se acumula en un componente separado del patrimonio de acuerdo con el párrafo 6.5.15, de la forma siguiente:

(a) Si al inicio de la relación de cobertura, el valor temporal real es mayor que el valor temporal alineado, la entidad:

(i) determinará el importe que se acumula en un componente separado de patrimonio sobre la base del valor temporal alineado; y

(ii) contabilizará las diferencias en los cambios en el valor razonable entre los dos valores en el tiempo en el resultado del periodo.

(b) Si al comienzo de la relación de cobertura, el valor temporal real es menor que el valor temporal alineado, la entidad determinará el importe que se acumula en un componente separado de patrimonio por referencia al cambio acumulado en el valor razonable menor de:

(i) el valor temporal real; y

(ii) el valor temporal alineado.

Cualquier resto del cambio en el valor razonable de valor temporal real se reconocerá en el resultado del periodo.

Contabilización del elemento a término de los contratos a término y diferenciales de la tasa de cambio de instrumentos financieros

[Referencia:

párrafo 6.2.4(b)

párrafos FC6.414 a FC6.426, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.5.34 Un contrato a término puede considerarse como relacionado con un periodo de tiempo porque su elemento a término representa cargos para un periodo de tiempo (que es el plazo de vencimiento para el cual se determina). Sin embargo, el aspecto relevante a efectos de evaluar si un instrumento de cobertura cubre una transacción o una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo son las características de esa partida cubierta incluyendo la forma y el momento en que afecta al resultado del periodo. Por ello, una entidad evaluará el tipo de partida cubierta [véanse los párrafos 6.5.16 y 6.5.15(a)] sobre la base de la naturaleza de la partida cubierta (independientemente de si la relación de cobertura es una cobertura de flujo de efectivo o una cobertura de valor razonable):

(a) el elemento a término de un contrato a término se relaciona con una partida cubierta relacionada con una transacción, si la naturaleza de la partida cubierta es una transacción para la cual el elemento a término tiene el carácter de costos de esa transacción. Un ejemplo es cuando el elemento a término se relaciona con una partida cubierta que da lugar al reconocimiento de una partida cuya medición inicial incluye costos de transacción (por ejemplo, una entidad cubre una compra inventarios denominados en una moneda extranjera, si es una transacción prevista o un compromiso en firme, contra el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera e incluye los costos de transacción en la medición inicial del inventario). Como una consecuencia de incluir el elemento a término en la medición inicial de la partida cubierta concreta, el elemento a término afecta al resultado del periodo al mismo tiempo que a la partida cubierta. De forma análoga, una entidad que cubre una venta de una materia prima cotizada denominada en una moneda extranjera contra el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera, si es una transacción prevista o un compromiso en firme, incluiría el elemento a término como parte del costo relativo a esa venta (por ello, el elemento a término se reconocería en el resultado del periodo en el mismo periodo que el ingreso de actividades ordinarias procedente de la venta cubierta).

(b) El elemento a término de un contrato a término se relaciona con una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo, si la naturaleza de la partida cubierta es tal que el elemento a término tiene el carácter de costo para la obtención de protección contra un riesgo a lo largo de un periodo de tiempo concreto [pero la partida cubierta no da lugar a una transacción que involucra la idea de un costo de transacción de acuerdo con (a)]. Por ejemplo, si se cubre durante seis meses el inventario de una materia prima cotizada contra cambios en el valor razonable, utilizando un contrato a término con una vida correspondiente, el elemento a término del contrato a término se distribuiría al resultado del periodo (es decir, amortizado sobre una base sistemática y racional) a lo largo del periodo de seis meses. Otro ejemplo es una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero que se cubre por 18 meses utilizando un contrato a término de cambio de moneda extranjera, el cual daría lugar a distribuir el elemento a término del contrato a término a lo largo del periodo de 18 meses.

B6.5.35 Las características de la partida cubierta, incluyendo la forma y momento en que la partida cubierta afecta al resultado del periodo, también afectan al periodo a lo largo del cual el elemento a término del contrato a término que cubre un partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo se amortiza, lo cual es el periodo a lo largo del cual el elemento a término está relacionado. Por ejemplo, si un contrato a término cubre la exposición a la variabilidad de las tasas de interés a tres meses para un periodo de tres meses que comenzará en seis meses, el elemento a término se amortizará durante el intervalo de tiempo entre los meses séptimo y noveno.

B6.5.36 La contabilización del elemento a término de un contrato a término de acuerdo con el párrafo 6.5.16 también se aplicará si, en la fecha en la cual el contrato a término se designa como un instrumento de cobertura, el elemento a término es cero. En ese caso, una entidad reconocerá los cambios en el valor razonable atribuibles al elemento a término en otro resultado integral, aun cuando el cambio acumulado en el valor razonable atribuible al elemento a término a lo largo del periodo total de la relación de cobertura sea cero. Por ello, si el elemento a término de un contrato a término se relaciona con:

(a) Una partida cubierta relacionada con una transacción, el importe con respecto al elemento a término al final de la relación de cobertura que ajusta la partida cubierta o que se reclasifica al resultado del periodo [véanse los párrafos 6.5.15(b) y 6.5.16] sería cero.

(b) Una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo, el importe por amortización relativo al elemento a término es cero.

B6.5.37 La contabilización del elemento a término de un contrato a término de acuerdo con el párrafo 6.5.16 se aplica solo en la medida en que el elemento a término se relaciona con la partida cubierta (elemento a término alineado). El elemento a término de un contrato a término se relaciona con la partida cubierta, si las condiciones fundamentales del contrato a término (tales como el importe nominal, vida y subyacente) están alineadas con la partida cubierta. Por ello, si las condiciones fundamentales del contrato a término y la partida cubierta no están totalmente alineadas, una entidad determinará el elemento a término alineado, es decir, cuánto elemento a término incluido en el contrato a término (elemento a término real) se relaciona con la partida cubierta (y, por ello, debe tratarse de acuerdo con el párrafo 6.5.16). Una entidad determinará el elemento a término alineado utilizando la valoración del contrato a término que tuviera las condiciones fundamentales que coinciden perfectamente con la partida cubierta.

B6.5.38 Si el elemento a término real y el elemento a término alineado difieren, una entidad determinará el importe que se acumula en un componente separado del patrimonio de acuerdo con el párrafo 6.5.16, de la forma siguiente:

(a) Si al inicio de la relación de cobertura, el importe absoluto del elemento a término real es mayor que el elemento a término alineado, la entidad:

 © IFRS Foundation

(i) determinará el importe que se acumula en un componente separado de patrimonio sobre la base del elemento a término alineado; y

(ii) contabilizará las diferencias en los cambios en el valor razonable entre los dos elementos a término en el resultado del periodo.

(b) Si al comienzo de la relación de cobertura, el importe absoluto del elemento a término real es menor que el del elemento a término alineado, la entidad determinará el importe que se acumula en un componente separado de patrimonio por referencia al cambio acumulado en el valor razonable menor de:

(i) el importe absoluto del elemento a término real; y

(ii) el importe absoluto del elemento a término alineado.

Cualquier resto del cambio en el valor razonable del elemento a término real se reconocerá en el resultado del periodo.

B6.5.39 Cuando una entidad separa el diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera del instrumento financiero y lo excluye de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura [véase el párrafo 6.2.4(b)], se aplicarán los párrafos B6.5.34 a B6.5.38 de la guía de aplicación al diferencial de la tasa cambio de la misma forma que se apliquen al elemento a término de un contrato a término.

Coberturas de un grupo de partidas (Sección 6.6)

[Referencia:

párrafos 6.6.1 a 6.6.6

párrafos FC6.427 a FC6.468, Fundamentos de las Conclusiones]

Coberturas de una posición neta

Elegibilidad para la contabilidad de coberturas y designación de una posición neta

[Referencia:

párrafo 6.6.1

párrafos FC6.435 a FC6.437, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.6.1 Una posición neta es elegible para la contabilidad de coberturas solo si una entidad se cubre en términos netos a efectos de la gestión de riesgos. Si una entidad se cubre de esta forma es una cuestión de hechos (no meramente de afirmación o documentación). Por ello, una entidad no puede aplicar la contabilidad de coberturas en términos netos solo para lograr un resultado de contabilización concreto si eso no reflejara su enfoque de gestión de riesgos. La posición neta de cobertura debe formar parte de una estrategia establecida de gestión de riesgos. Normalmente, esto se aprobaría por el personal clave de la gerencia, como se define en la NIC 24.

B6.6.2 Por ejemplo, la Entidad A, cuya moneda funcional es su moneda local, tiene un compromiso en firme de pagar 150.000 u.m.e. por gastos de publicidad dentro de nueve meses y un compromiso en firme de vender bienes terminados por 150.000 u.m.e. dentro de 15 meses. La Entidad A contrata un derivado en moneda extranjera que liquidará dentro de nueve meses según el cual recibirá 100 u.m.e. y pagará 70 u.m. Por ello, la Entidad A no puede aplicar la contabilidad de coberturas para una relación de cobertura entre el derivado de moneda extranjera y una posición neta de 100 u.m. [que consiste en 150.000 u.m.e. de un compromiso en firme de compra—es decir, servicios de publicidad—y de 149.000 u.m.e. (de las 150.000 u.m.) del compromiso en firme de venta] para un periodo de nueve meses.

B6.6.3 Si la Entidad A gestionó el riesgo de moneda extranjera en términos netos y no contrató el derivado de moneda extranjera (porque incrementa su exposición al riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en lugar de reducirlo), entonces la entidad estaría en una posición cubierta natural para nueve meses. Normalmente, esta posición cubierta no se reflejaría en los estados financieros porque las transacciones se reconocen en periodos de presentación diferentes en el futuro. La posición neta nula sería elegible para la contabilidad de coberturas solo si se cumplen las condiciones del párrafo 6.6.6.**[Referencia: párrafos FC6.464 a FC6.468, Fundamentos de las Conclusiones]**

B6.6.4 Cuando se designa un grupo de partidas que constituyen una posición neta como una partida cubierta, una entidad designará el grupo en conjunto de partidas que incluye las partidas que puedan formar la posición neta. No se permite que una entidad designe un importe teórico no especificado de una posición neta. Por ejemplo, una entidad tiene un grupo de compromisos en firme de venta dentro de nueve meses por 100 u.m.

y un grupo de compromisos en firme de compras dentro de 18 meses por 120 u.m. La entidad no puede designar un importe teórico de una posición neta hasta de 20 u.m. En su lugar, debe designar un importe bruto de compras y un importe bruto de ventas que juntos dan lugar a la posición neta cubierta. Una entidad designará posiciones brutas que dan lugar a la posición neta, de forma que la entidad sea capaz de cumplir con los requerimientos de la contabilidad de coberturas para las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos fijados.

Aplicación de los requerimientos de la eficacia de cobertura a una cobertura de una posición neta

B6.6.5 Cuando una entidad determina si se cumplen los requerimientos de la eficacia de cobertura del párrafo 6.4.1(c) al cubrir una posición neta, considerará los cambios en el valor en las partidas de la posición neta que tienen un efecto similar que el instrumento de cobertura en combinación con el cambio en el valor razonable sobre el instrumento de cobertura. Por ejemplo, una entidad tiene un grupo de compromisos en firme de venta dentro de nueve meses por 100 u.m. y un grupo de compromisos en firme de compras dentro de 18 meses por 120 u.m. Cubre el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de la posición neta de 20 u.m. utilizando un contrato de cambio a término por 20 u.m. Al determinar si se cumplen los requerimientos de eficacia de cobertura del párrafo 6.4.1(c), la entidad considerará la relación entre:

(a) el cambio del valor razonable sobre el contrato de cambio a término junto con los cambios relacionados con el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en el valor de los compromisos de venta en firme; y

(b) los cambios relacionados con el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en el valor de los compromisos de compra en firme.

B6.6.6 De forma análoga, si en el ejemplo del párrafo B6.6.5 la entidad tenía una posición neta nula consideraría la relación entre el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera relacionado con cambios en el valor del compromiso de venta en firme y el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera relacionado con cambios en el valor del compromiso de compra en firme al determinar si se cumplen los requerimientos de eficacia de cobertura del párrafo 6.4.1(c).

Coberturas de flujo de efectivo que constituyen una posición neta

B6.6.7 Cuando una entidad cubre un grupo de partidas con posiciones de riesgo compensadas (es decir, una posición neta), la elegibilidad para la contabilidad de coberturas depende del tipo de cobertura. Si la cobertura es una cobertura del valor razonable, entonces la posición neta puede ser elegible para una partida cubierta. Sin embargo, si la cobertura es una cobertura de flujo de efectivo, entonces la posición neta solo puede ser elegible como una partida cubierta si es una cobertura del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera y la designación de esa posición neta especifica el periodo de presentación en el cual se espera que las transacciones previstas afecten al resultado del periodo y también especifica su naturaleza y volumen. **[Referencia: párrafo 6.6.1(c) y párrafos FC6.442 a FC6.455, Fundamentos de las Conclusiones]**

B6.6.8 Por ejemplo, una entidad tiene una posición neta que consiste en un nivel inferior de 100 u.m.e. de ventas y un nivel inferior de compras de 150 u.m.e. Tanto las compras como las ventas están denominadas en la misma moneda extranjera. Para especificar suficientemente la designación de la posición neta cubierta, la entidad especifica en la documentación original de la relación de cobertura que las ventas pueden ser del Producto A o del Producto B y las compras pueden ser de Maquinaria del Tipo A, Maquinaria del Tipo B y Materia Prima A. La entidad también especifica los volúmenes de transacciones de cada naturaleza. La entidad documenta que el nivel inferior de ventas (100 u.m.e.) está formado hasta por un volumen de ventas previstas de las primeras 70 u.m.e. del Producto A y de las primeras 30 u.m.e. del Producto B. Si se espera que esos volúmenes de ventas afecten al resultado del periodo en periodos de presentación distintos, la entidad incluiría eso en la documentación, por ejemplo, las primeras 70 u.m.e. de ventas del Producto A que se espera que afecten al resultado del primer periodo de presentación y las primeras 30 u.m.e. de ventas del Producto B que se espera que afecten al resultado del segundo periodo de presentación. La entidad también documenta que el nivel inferior de las compras (150 u.m.e.) está formado por compras de las primeras 60 u.m.e. de Maquinaria de Tipo A, las primeras 40 u.m.e. de Maquinaria de Tipo B y las primeras 50 u.m.e. de Materia Prima A. Si se espera que esos volúmenes de compras afecten al resultado de periodos de presentación distintos, la entidad incluiría en la documentación una desagregación de los volúmenes de compra por periodos de presentación en los cuales se espera que afecten al resultado del periodo (de forma análoga a la forma en que documenta los volúmenes de ventas). Por ejemplo, la transacción prevista se especificará como:

 © IFRS Foundation

(a) las primeras 60 u.m.e. de compra de Maquinaria Tipo A que se espera que afecten al resultado del tercer periodo de presentación a lo largo de los próximos diez periodos de presentación;

(b) las primeras 40 u.m.e. de compra de Maquinaria Tipo B que se espera que afecten al resultado del cuarto periodo de presentación a lo largo de los próximos 20 periodos de presentación; y

(c) las primeras 50 de compra de Materia Prima A que se espera recibir y vender en el tercer periodo de presentación, es decir afectan al resultado, en ese y el próximo periodo de presentación.

La especificación de la naturaleza de los volúmenes de transacción previstos incluirían aspectos tales como la estructura de depreciación para elementos de propiedades, planta y equipo del mismo tipo, si la naturaleza de esos elementos es tal que la estructura de depreciación pudiera variar dependiendo de la forma en que la entidad utiliza esos elementos. Por ejemplo, si la entidad utiliza elementos de la Maquinaria Tipo A en dos procesos de producción diferentes que dan lugar a una depreciación lineal a lo largo de diez periodos de presentación y a un método de depreciación de unidades de producción respectivamente, su documentación del volumen de compra previsto para la Maquinaria Tipo A desagregaría ese volumen según el tipo de estructura de depreciación que aplicará.

[Referencia:

párrafo 6.6.1(c)

párrafos FC6.442 a FC6.455, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.6.9 Para una cobertura de flujos de efectivo de una posición neta, los importes determinados de acuerdo con el párrafo 6.5.11 incluirán los cambios en el valor en las partidas de la posición neta que tienen un efecto similar que el instrumento de cobertura en combinación con el cambio en el valor razonable sobre el instrumento de cobertura. Sin embargo, los cambios en el valor de las partidas en la posición neta que tienen un efecto similar que el instrumento de cobertura se reconocen solo una vez que se hayan reconocido las transacciones con las que se relacionan, tal como cuando un venta prevista se reconoce como ingreso de actividades ordinarias. Por ejemplo, una entidad tiene un grupo de ventas previstas altamente probables dentro de nueve meses por 100 u.m. y un grupo de compras previstas altamente probables dentro de 18 meses por 120 u.m. Cubre el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de la posición neta de 20 u.m. utilizando un contrato de cambio a término por 20 u.m. Al determinar los importes que se reconocen en la reserva de cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con los párrafos 6.5.11(a) y 6.5.11(b), la entidad comparará:

(a) el cambio del valor razonable sobre el contrato de cambio a término junto con los cambios relacionados con el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en el valor de las ventas previstas altamente probables; con

(b) los cambios relacionados con riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en el valor de las compras previstas altamente probables.

Sin embargo, la entidad reconocerá solo los importes relacionados con el contrato de cambio a término hasta que se reconozcan en los estados financieros las transacciones de ventas previstas altamente probables, en cuyo momento se reconocerán las ganancias o pérdidas sobre esas transacciones previstas (es decir, en el valor atribuible al cambio en la tasa de cambio entre la designación de la relación de cobertura y el reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias).

B6.6.10 De forma análoga, si en el ejemplo la entidad tenía una posición neta nula compararía los cambios relacionados con el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en el valor de las ventas previstas altamente probables con los cambios relacionados con el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera del valor de las compras previstas altamente probables. Sin embargo, esos importes se reconocerán solo una vez se reconozcan en los estados financieros las transacciones prevista relacionadas.

Niveles de grupos de elementos designados como partidas cubiertas

[Referencia:

párrafos 6.6.2 a 6.6.3

párrafos FC6.438 a FC6.441, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.6.11 Por las mismas razones destacadas en el párrafo B6.3.19, la designación de los componentes de nivel de los grupos de partidas existentes requiere la identificación específica del importe nominal del grupo de partidas a partir de las cuales se define el componente de nivel cubierto.

B6.6.12 Una relación de cobertura puede incluir niveles de varios grupos de partidas diferentes. Por ejemplo, en una cobertura de una posición neta de un grupo de activos y un grupo de pasivos, la relación de cobertura puede

comprender, en combinación, un componente de nivel del grupo de activos y un componente de nivel del grupo de pasivos.

Presentación de ganancias o pérdidas del instrumento de cobertura

[Referencia:

párrafos 6.6.4 a 6.6.5

párrafos FC6.456 a FC6.461, Fundamentos de las Conclusiones]

B6.6.13 Si las partidas están cubiertas juntas como un grupo en una cobertura de flujo de efectivo, pueden afectar a distintas partidas del estado del resultado y otro resultado integral. La presentación de las ganancias o pérdidas de cobertura en ese estado dependerá del grupo de partidas.

B6.6.14 Si el grupo de partidas no tiene posiciones de riesgo compensadas (por ejemplo, un grupo de gastos de diferencias de cambio que afecta a distintas partidas en el estado del resultado y otro resultado integral que están cubiertos por el riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera) entonces las ganancias o pérdidas del instrumento de cobertura reclasificadas se distribuirán entre las partidas afectadas por las partidas cubiertas. Esta distribución se realizará sobre una base sistemática y racional y no dará lugar a una incorporación de las ganancias o pérdidas netas que surjan de un único instrumento de cobertura.

B6.6.15 Si el grupo de partidas tiene posiciones de riesgo compensadas (por ejemplo, un grupo de ventas y gastos denominados en una moneda extranjera cubiertos juntos a efectos del riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera) entonces una entidad presentará las ganancias o pérdidas de cobertura en una partida separada del estado del resultado y otro resultado integral. Considérese, por ejemplo, una cobertura de un riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de una posición neta de ventas en moneda extranjera de 100 u.m.e. y gastos de moneda extranjera de 80 u.m.e. utilizando un contrato de cambio a término para 20 u.m.e. La ganancia o pérdida sobre el contrato de cambio a término que se reclasifica de la reserva de cobertura de flujos de efectivo al resultado del periodo (cuando la posición neta afecta al resultado del periodo) se presentará en una partida separada de las ventas y gastos cubiertos. Más aún, si las ventas tienen lugar en un periodo anterior que los gastos, los ingresos de actividades ordinarias por ventas todavía se miden a la tasa de cambio al contado de acuerdo con la NIC 21. La ganancia o pérdida de cobertura relacionada se presentará en una partida separada, de forma que el resultado del periodo reflejará el efecto de la cobertura de la posición neta con un ajuste correspondiente a la reserva de cobertura de flujos de efectivo. Cuando los gastos cubiertos afectan al resultado del periodo en un periodo posterior, la ganancia o pérdida de cobertura anteriormente reconocida en la reserva de cobertura de flujos de efectivo se reclasificará al resultado del periodo y se presentará como una partida separada de las que incluyen los gastos cubiertos, que se miden a la tasa de cambio al contado de acuerdo con la NIC 21. **[Referencia: párrafos FC6.456 a FC6.458, Fundamentos de las Conclusiones]**

B6.6.16 Para algunos tipos de coberturas del valor razonable, el objetivo de la cobertura no es principalmente compensar el cambio en el valor razonable de la partida cubierta, sino en su lugar, transformar los flujos de efectivo de la partida cubierta. Por ejemplo, una entidad cubre el riesgo de tasa de interés del valor razonable de un instrumento de deuda a tasa fija utilizando una permuta financiera de tasa de interés. El objetivo de cobertura de la entidad es transformar los flujos de efectivo de interés fijo en flujos de efectivo de interés variable. Este objetivo se reflejará en la contabilidad de la relación de cobertura mediante la acumulación (o devengo) del interés neto acumulado (o devengado) en la permuta financiera de tasa de interés en el resultado del periodo. En el caso de una cobertura de una posición neta (por ejemplo, una posición neta de un activo a tasa fija y un pasivo a tasa fija), este interés neto acumulado (devengado) debe presentarse en una partida separada del estado del resultado y otro resultado integral. Esto es para evitar la incorporación de las ganancias o pérdidas netas de un único instrumento a importes brutos compensados y reconociéndolos en partidas diferentes (por ejemplo, esto evita la incorporación de un cobro de interés neto sobre una sola permuta financiera de tasa de interés a ingresos por intereses brutos y gastos por intereses brutos). **[Referencia: párrafo FC6.459, Fundamentos de las Conclusiones]**

Fecha de vigencia y transición (Capítulo 7)

Transición (Sección 7.2)

[Referencia:

párrafos 7.2.1 a 7.2.28

párrafos FC7.10 a FC7.85, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

Activos financieros mantenidos para negociar

B7.2.1 a la fecha de la aplicación inicial **[Referencia: párrafo 7.2.2]** de esta Norma, una entidad debe determinar si el objetivo del modelo de negocio de la entidad para gestionar cualquiera de sus activos financieros cumple la condición del párrafo 4.1.2(a) o la condición del párrafo 4.1.2A(a) o si un activo financiero reúne los requisitos necesarios para la elección del párrafo 5.7.5. A estos efectos, una entidad determinará si los activos financieros cumplen la definición de mantenido para negociar como si la entidad hubiera comprado los activos en la fecha de la aplicación inicial.

Deterioro del valor

[Referencia:

párrafos 7.2.17 a 7.2.20

párrafos FC7.72 a FC7.85, Fundamentos de las Conclusiones]

B7.2.2 En el momento de la transición, una entidad debería buscar una aproximación al riesgo crediticio en el momento del reconocimiento inicial, considerando toda la información razonable y sustentable que esté disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado. No se requiere que una entidad lleve a cabo una búsqueda exhaustiva de información para determinar en la fecha de transición, si ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial. Si una entidad no puede realizar esta determinación sin esfuerzo o costo desproporcionado se aplicará el párrafo 7.2.20.

B7.2.3 Para determinar la corrección de valor por pérdidas de los instrumentos financieros reconocidos inicialmente (o compromisos de préstamo o contratos de garantía financiera de los que la entidad pasa a ser parte del contrato) con anterioridad a la fecha de aplicación inicial, en la transición y hasta la baja en cuentas de esas partidas, una entidad considerará la información que sea relevante para determinar o aproximar el riesgo crediticio en el momento del reconocimiento inicial. Para determinar o aproximar el riesgo crediticio inicial, una entidad puede considerar información interna y externa, incluida la información de cartera de acuerdo con los párrafos B5.5.1 a B5.5.6.

B7.2.4 Una entidad con poca información histórica puede utilizar información de informes internos y estadísticas (que pueden haber sido generadas para decidir si lanzar un producto nuevo), información sobre productos similares o experiencia de grupos del mismo nivel para instrumentos financieros comparables, si ello fuera relevante.

[Referencia: párrafo FC7.81, Fundamentos de las Conclusiones]

Definiciones (Apéndice A)

Derivados

BA.1 Los ejemplos típicos de derivados son contratos de futuros, contratos a término, permutas financieras y contratos de opción. Un derivado tiene normalmente un importe nocional, que es un importe en divisas, un número de acciones, un número de unidades de peso o volumen u otras unidades especificadas en el contrato. Sin embargo, un instrumento derivado no requiere que el tenedor o el emisor inviertan o reciban el importe nocional al comienzo del contrato. De forma alternativa, un derivado puede requerir un pago fijo o el pago de un importe que puede cambiar (pero no proporcionalmente con un cambio en el subyacente) como resultado de un suceso futuro que no está relacionado con el importe nocional. Por ejemplo, un contrato puede requerir el pago de 1.000 u.m. si la tasa de interés LIBOR a seis meses se incrementa en 100 puntos básicos. Dicho contrato será un derivado aunque no se especifique un importe nocional.

BA.2 En esta Norma, la definición de derivado incluye contratos que se liquidan en términos brutos mediante la entrega del elemento subyacente (por ejemplo, un contrato a término para adquirir un instrumento de deuda a interés fijo). Una entidad puede tener un contrato de compra o venta de un elemento no financiero, que puede ser liquidado por el neto en efectivo u otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos financieros (por ejemplo, un contrato de compra o venta de una materia prima cotizada a un precio fijo en una fecha futura). Este contrato está dentro del alcance de esta Norma a menos que se haya realizado, y se mantenga, con el objetivo de entregar un elemento no financiero de acuerdo con los requerimientos de compras, ventas o necesidades de utilización esperadas de la entidad. Sin embargo, esta Norma se aplicará a estos contratos para los requerimientos de compra, venta o uso esperados de una entidad si ésta realiza una designación de acuerdo con el párrafo 2.5 (véanse los párrafos 2.4 a 2.7).

BA.3 Una de las características definitorias de un derivado es que tiene una inversión neta inicial inferior que la que se requeriría para otros tipos de contrato que se espera tengan una respuesta similar a cambios en las

condiciones de mercado. Un contrato de opción cumple la definición porque la prima es un importe menor que la inversión que se requeriría para obtener el instrumento financiero subyacente al que está vinculada la opción. Una permuta de divisas, que requiera un intercambio inicial de divisas diferentes con valores razonables iguales, cumple también la definición porque tiene una inversión neta inicial de nula.[E38]

E38 [IFRIC® *Update*, marzo de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*—contabilización de transacciones de acuerdos de recompra reestructuradas en plazos»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración: (Cuestión 1) si una entidad (Entidad A) debería contabilizar tres transacciones por separado o agregado y tratarlas como un derivado único; y (Cuestión 2) cómo aplicar el párrafo B.6 de la Guía de Implementación de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* ("GI B.6 de la NIC 39") [párrafo B.6 de la Guía de Implementación, NIIF 9] al abordar la Cuestión 1. Algunas características clave de las tres transacciones son las siguientes:

a. Transacción 1 (compra de bonos): La Entidad A compra un bono (el bono) a otra entidad (Entidad B).

b. Transacción 2 (tasa de interés de la permuta): La Entidad A realiza un contrato (o contratos) de permuta de tasa de interés con la Entidad B. La Entidad A paga una tasa fija de interés igual a la tasa de cupón fija del bono comprado en la Transacción 1 y recibe una tasa variable de interés.

c. Transacción 3 (acuerdo de recompra): La Entidad A realiza un acuerdo de recompra con la Entidad B, en el cual la Entidad A vende el mismo bono de la Transacción 1 en el mismo día que compra el bono y acuerda volverlo a comprar en su fecha de vencimiento.

El Comité de Interpretaciones destacó que para determinar si la Entidad A debería agregar y contabilizar las tres transacciones anteriores como un derivado único, debería hacerse referencia a los párrafos B.6 y C.6 de la Guía de Implementación de la NIC 39 y al párrafo GA39 de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*.

El Comité de Interpretaciones también analizó la Cuestión 2, es decir, cómo aplicar el párrafo GI.B.6 de la NIC 39 al abordar la Cuestión 1. El Comité de Interpretaciones destacó que la aplicación del párrafo GI.B.6 de la NIC 39 de la guía requiere juicio profesional. También destacó que los indicadores del párrafo GI.B.6 de la NIC 39 podrían ayudar a que una entidad determine la esencia de la transacción, pero que la presencia o ausencia de cualquier indicador único específico aisladamente podría no ser concluyente.

El Comité de Interpretaciones destacó que proporcionar guías adicionales daría lugar a que el Comité de Interpretaciones intentara especificar la contabilización para una transacción específica, y que eso no sería apropiado.

Sobre la base del análisis anterior, el Comité de Interpretaciones determinó que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes, no era necesaria ni una interpretación ni una modificación a Normas y, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

BA.4 Una compra o venta convencional a lugar a un compromiso a precio fijo, entre la fecha de compra y la fecha de liquidación, que cumple la definición de derivado. Sin embargo, a causa de la breve duración del compromiso, no se lo reconoce como instrumento financiero derivado. En su lugar, esta Norma contempla una contabilización especial para dichos contratos convencionales (véanse los párrafos 3.1.2 y B3.1.3 a B3.1.6).

BA.5 La definición de derivado hace referencia a variables no financieras que no sean específicas para una de las partes del contrato. Entre ellas se incluirán un índice de pérdidas por terremotos en una región particular o un índice de temperaturas en una ciudad concreta. Entre las variables no financieras específicas para una de las partes del contrato se incluye, por ejemplo, que ocurra o no un fuego que dañe o destruya un activo que pertenezca a una de las partes del contrato. Un cambio en el valor razonable de un activo no financiero será específico para el propietario si este valor razonable refleja no sólo cambios en los precios de mercado de tales activos (una variable financiera), sino también el estado del activo no financiero en cuestión (una variable no financiera). Por ejemplo, si la garantía del valor residual de un automóvil específico expone al garante al riesgo de cambios en su estado físico, el cambio en ese valor residual es específico para el propietario del automóvil.

Activos y pasivos financieros mantenidos para negociar

[Referencia: Guía de Implementación pregunta B.11]

 © IFRS Foundation

BA.6 Negociar generalmente refleja compras y ventas activas y frecuentes, y los instrumentos financieros mantenidos para negociar habitualmente se utilizan con el objetivo de generar una ganancia por las fluctuaciones a corto plazo en el precio o por el margen de intermediación.

BA.7 Los pasivos financieros mantenidos para negociar incluyen:

(a) los pasivos derivados que no se contabilizan como instrumentos de cobertura;

(b) obligaciones que un vendedor en corto tiene de entregar activos financieros que le han sido prestados (es decir una entidad que vende activos financieros que había recibido en préstamo y que todavía no posee);

(c) pasivos financieros en los que se incurre con la finalidad de volver a comprarlos en un futuro cercano (por ejemplo, un instrumento de deuda cotizado que el emisor puede volver a comprar en un futuro cercano, dependiendo de los cambios en su valor razonable); y

(d) pasivos financieros que son parte de una cartera de instrumentos financieros identificados, que se gestionan conjuntamente y para la cual existe evidencia de un comportamiento reciente de toma de ganancias a corto plazo.

[Referencia:

Apéndice A

Guía de Implementación pregunta B.11]

BA.8 El hecho de que un pasivo se utilice para financiar actividades de negociación no conlleva por sí mismo que el pasivo esté mantenido para negociar.

Norma Internacional de Información Financiera 15
Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Objetivo

1 **El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los *ingresos de actividades ordinarias* y flujos de efectivo que surgen de un *contrato* con un *cliente*.**

[Enlace a párrafos FC22 a FC24, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones por las que los consejos no desarrollaron un modelo de actividades]

Cumplimiento del objetivo

2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, el principio básico de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios. **[Referencia: párrafos FC12, FC19 a FC21 y FC25 a FC27, Fundamentos de las Conclusiones]**

[Nota:

Paso 1: Identificación del contrato con el cliente.

Paso 2: Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato.

Paso 3: Determinar el precio de la transacción.

Paso 4: Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato.

Paso 5: Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño.]

3 Una entidad considerará los términos del contrato y todos los hechos y circunstancias relevantes cuando aplique esta Norma. Una entidad aplicará esta Norma, incluyendo el uso de cualquier solución práctica, de forma congruente a los contratos con características similares y en circunstancias parecidas.

4 Esta Norma especifica la contabilización de un contrato individual con un cliente. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de contratos (u *obligaciones de desempeño*) con características similares, si la entidad espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera no diferirían de forma significativa de su aplicación a cada contrato individual (u obligación de desempeño) de la cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

[Referencia:

párrafos FC69 y FC70 Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 22, Ejemplos Ilustrativos]

Alcance

5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

(a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 *Arrendamientos*;

(b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 17 *Contratos de Seguros*.**[Referencia: párrafo 7(a), (c) y (d), NIIF 17 para contratos dentro del alcance de la NIIF 15, no la NIIF 17]**No obstante, una entidad puede elegir aplicar esta Norma a contratos de seguro que tienen como propósito principal la prestación de servicios a una comisión fija de acuerdo con el párrafo 8 de la NIIF 17. **[Referencia: párrafos FC95 a FC97, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 17]**;

(c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, NIC 27 *Estados Financieros Separados* y NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; y

(d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad. **[Referencia: párrafos FC58 y FC59, Fundamentos de las Conclusiones]**

[Referencia: párrafos FC28 y FC60 a FC63, Fundamentos de las Conclusiones]

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto a un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contraparte del contrato es un cliente. **[Referencia: párrafos FC52 a FC57, Fundamentos de las Conclusiones]** Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

7 Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta Norma y en parte dentro del alcance de otras Normas enumeradas en el párrafo 5.

(a) Si las otras Normas especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad aplicará en primer lugar los requerimientos de separación o medición de dichas Normas. Una entidad excluirá del *precio de la transacción* el importe de la parte (o partes) del contrato que se midan inicialmente de acuerdo con otras Normas y aplicará los párrafos 73 a 86 para asignar el importe del precio de la transacción pendiente (si lo hubiera) a cada obligación de desempeño dentro del alcance de esta Norma y a cualesquiera otras partes del contrato identificadas en el párrafo 7(b).

(b) Si las otras Normas no especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces la entidad aplicará esta Norma para medir o separar inicialmente la parte (o partes) del contrato.

[Referencia: párrafos FC64 a FC66, Fundamentos de las Conclusiones]

8 Esta Norma especifica la contabilización de los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente y de los costos incurridos para cumplir con un contrato con un cliente, si dichos costos no quedan dentro del alcance de otra Norma (véanse los párrafos 91 a 104). Una entidad aplicará dichos párrafos solo a los costos incurridos que estén relacionados con un contrato con un cliente (o parte de ese contrato) que queda dentro del alcance de esta Norma.

Reconocimiento

Identificación del contrato

[Referencia: ejemplos 1 a 4, Ejemplos Ilustrativos]

9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes: [Referencia: párrafos FC33 y FC34, Fundamentos de las Conclusiones]

(a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones; [Referencia: párrafos FC35 y FC36, Fundamentos de las Conclusiones]

(b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir; [Referencia: párrafo FC37, Fundamentos de las Conclusiones]

(c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir; [Referencia: párrafos FC38 y FC39, Fundamentos de las Conclusiones]

(d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); [Referencia: párrafos FC40 y FC41, Fundamentos de las Conclusiones] y

 © IFRS Foundation

(e) Es probable [Referencia: párrafo FC44, Fundamentos de las Conclusiones] que cobre la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que transferirá al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio (véase el párrafo 52).[Referencia: párrafos FC42 a FC46E y FC265, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 1 y 2, Ejemplos Ilustrativos]

[Referencia: ejemplo 3, Ejemplos Ilustrativos]

10 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión del sistema legal. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad. Las prácticas y procesos para establecer contratos con clientes varían entre jurisdicciones legales, sectores industriales y entidades. Además, pueden variar dentro de una entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios comprometidos). Una entidad considerará esas prácticas y procesos para determinar sí y cuándo un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles.

11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por una de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté especificada en el contrato. Una entidad aplicará esta Norma a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles.

12 A efectos de la aplicación de esta Norma, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes). Un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y

(b) la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

[Referencia: párrafos FC50 y FC51, Fundamentos de las Conclusiones]

13 Si un contrato con un cliente cumple los criterios del párrafo 9 al comienzo de éste, una entidad no evaluará nuevamente dichos criterios a menos que haya una indicación de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si se deteriora de forma significativa la capacidad de un cliente para pagar la contraprestación, una entidad evaluaría nuevamente la probabilidad de recaudar la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios pendientes que va a transferir al cliente.

[Referencia: ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos]

14 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, una entidad continuará evaluando el contrato para determinar si los criterios del párrafo 9 se cumplen con posterioridad.

15 Cuando un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, y una entidad recibe la contraprestación del cliente, dicha entidad reconocerá la contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias solo cuando hayan tenido lugar los sucesos siguientes:

(a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no reembolsable; o

(b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable.

[Referencia:

párrafos FC47, FC48, FC46A y FC46F a FC46H, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 1, Ejemplos Ilustrativos]

16 Una entidad reconocerá la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra uno de los sucesos del párrafo 15 o hasta que los criterios del párrafo 9 se cumplan con posterioridad (véase el párrafo 14). Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir bienes o servicios en el futuro o reembolsar la contraprestación recibida. En cualquier caso, el pasivo se medirá al importe de la contraprestación recibida del cliente.

Combinación de contratos

[Referencia: párrafos FC71 a FC75, Fundamentos de las Conclusiones]

17 Una entidad combinará dos o más contratos realizados aproximadamente al mismo tiempo **[Referencia: párrafo FC72, Fundamentos de las Conclusiones]** con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) **[Referencia: párrafo FC74, Fundamentos de las Conclusiones]** y contabilizará los contratos como uno único, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

(a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;

(b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o

(c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una obligación de desempeño única de acuerdo con los párrafos 22 a 30).**[Referencia: párrafo FC73, Fundamentos de las Conclusiones]**

Modificaciones del contrato

[Referencia:

párrafo 90

párrafos FC76 a FC81, Fundamentos de las Conclusiones

Ejemplos 5 a 9, Ejemplos Ilustrativos]

18 La modificación de un contrato es un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) de un contrato que se aprueba por las partes. En algunos sectores industriales y jurisdicciones, la modificación de un contrato puede describirse como una orden de cambio, una variación o una modificación. Existe la modificación de un contrato cuando las partes aprueban un cambio que les crea nuevos derechos y obligaciones exigibles en el contrato, o bien cambios en los existentes. **[Referencia: párrafo FC81(a), Fundamentos de las Conclusiones(a)]** La modificación de un contrato podría aprobarse por escrito, por acuerdo oral o de forma implícita por las prácticas tradicionales del negocio. Si las partes del contrato no han aprobado la modificación, una entidad continuará aplicando esta Norma al contrato existente hasta que la modificación sea aprobada.

19 La modificación de un contrato puede existir aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) de la modificación o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el correspondiente cambio en el precio. Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, **[Referencia: párrafo FC81(a), Fundamentos de las Conclusiones(a)]** una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del contrato y cualquier otra evidencia. Si las partes de un contrato han aprobado un cambio en el alcance pero no han determinado todavía el cambio correspondiente en el precio, una entidad estimará el cambio en el precio de la transacción que surge **[Referencia: párrafo FC81(b), Fundamentos de las Conclusiones(b)]** de la modificación de acuerdo con los párrafos 50 a 54 sobre la estimación de la contraprestación variable y los párrafos 56 a 58 sobre las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

20 Una entidad contabilizará la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:

(a) el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios comprometidos que son distintos (de acuerdo con los párrafos 26 a 30); y

(b) el precio del contrato se incrementa por un importe de la contraprestación que refleja los *precios de venta independientes* de la entidad de los bienes o servicios prometidos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un contrato específico. Por ejemplo, una entidad puede ajustar el precio de venta independiente de un bien o servicio adicional mediante un descuento que recibe el cliente, porque no es necesario que la entidad incurra en los costos relacionados con la venta que tendrían lugar al vender un bien o servicio similar a un cliente nuevo.

[Referencia:

párrafo FC77, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 5 Caso A, Ejemplos Ilustrativos]

 © IFRS Foundation

21 Si la modificación de un contrato no se contabiliza como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad contabilizará los bienes o servicios comprometidos no transferidos todavía a la fecha de su modificación (es decir, los bienes o servicios comprometidos pendientes) de cualquiera de las formas siguientes, según lo que resulte aplicable:

(a) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera la rescisión de uno existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su modificación o con anterioridad. El importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones de desempeño pendientes (o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación de desempeño única identificada de acuerdo con el párrafo 22(b)) es la suma de:

(i) la contraprestación prometida por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos del cliente) que se incluyó en la estimación del precio de la transacción y que no había reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias;

(ii) contraprestación prometida como parte de la modificación del contrato.

[Referencia:

párrafos FC78, FC79 y FC81(c), Fundamentos de las Conclusiones

Ejemplos Ilustrativos, ejemplo 5 Caso B y ejemplos 6 y 7]

(b) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera una parte del ya existente si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación de desempeño única que se satisfizo parcialmente a la fecha de la modificación del contrato. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la entidad hace del progreso hacia el cumplimiento completo de la obligación de desempeño, se reconoce como un ajuste a los ingresos de actividades ordinarias (como un incremento o una reducción en éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos de actividades ordinarias se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas).**[Referencia: párrafos FC80 y FC81(c), Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 8 y 9, Ejemplos Ilustrativos]**

(c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos (a) y (b), entonces la entidad contabilizará los efectos de la modificación sobre las obligaciones de desempeño no satisfechas (incluyendo las parcialmente no satisfechas) en el contrato modificado de forma que sea congruente con los objetivos de este párrafo.

Identificación de las obligaciones de desempeño

[Referencia:

párrafos FC94 a FC116U, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 10 a 12, Ejemplos Ilustrativos]

22 Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

(a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; [Referencia: párrafo FC95, Fundamentos de las Conclusiones] o

(b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23). [Referencia: párrafos FC113 a FC116, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 7 párrafo EI34, Ejemplos Ilustrativos y ejemplo 13]

23 Una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si se cumplen los dos siguientes criterios:

(a) cada bien o servicio distinto en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente cumpliría los criterios del párrafo 35 para ser una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo; y

(b) de acuerdo con los párrafos 39 y 40, el mismo método se utilizaría para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño de transferir cada bien o servicio distinto de la serie al cliente.

Compromisos en contratos con clientes

[Referencia: párrafos FC87 a FC93 y FC116A a FC116E, Fundamentos de las Conclusiones]

24 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente. Sin embargo, las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato. Esto es porque un contrato con un cliente puede incluir también compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio. **[Referencia: párrafo FC87, Fundamentos de las Conclusiones]**

[Referencia: ejemplo 12, Ejemplos Ilustrativos]

25 Las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran un bien o servicio al cliente. Por ejemplo, un suministrador de servicios puede necesitar realizar varias tareas administrativas para establecer un contrato. La realización de dichas tareas no transfiere ningún servicio al cliente a medida que se van realizando. Por ello, dichas tareas para establecer un contrato no son una obligación de desempeño.[E1] **[Referencia: párrafo FC93, Fundamentos de las Conclusiones]**

E1 [IFRIC® *Update*, enero de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*—Evaluación de bienes o servicios comprometidos»

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por un mercado de valores que proporciona un servicio de cotización a un cliente. De forma específica, la solicitud preguntaba si el mercado de valores se compromete a transferir un servicio de admisión que es distinto del servicio de cotización. En los hechos descritos en la solicitud, el mercado de valores carga al cliente un pago inicial no reembolsable en el momento de la cotización inicial y una cuota de cotización regular. El pago inicial se relaciona con las actividades que el mercado de valores lleva a cabo en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste.

El párrafo 22 de la NIIF 15 requiere que una entidad evalúe los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identifique las obligaciones de desempeño. Una obligación de desempeño es un compromiso de transferir al cliente:

a. un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o

b. una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

En el párrafo FC87 de la NIIF 15, el Consejo destacó que antes de que una entidad pueda identificar sus obligaciones de desempeño en un contrato con un cliente, necesitaría primero identificar todos los bienes o servicios comprometidos en ese contrato.

El párrafo 25 de la NIIF 15 especifica que las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran un bien o servicio al cliente.

El párrafo B49 de la NIIF 15 señala que para identificar las obligaciones de desempeño en contratos en los que una entidad carga un pago inicial no reembolsable, la entidad evalúa si el pago se relaciona con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, aun cuando un pago inicial no reembolsable se relacione con una actividad que la entidad esté obligada a realizar en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste para cumplir el contrato, esa actividad no da lugar a la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente.

Por consiguiente, el Comité destacó que cuando una entidad carga a un cliente un pago inicial no reembolsable, la entidad considerará si transfiere un bien o servicio comprometido al cliente en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste o, en su lugar, por ejemplo, si las actividades que realiza en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste representan tareas de establecer un contrato.

Aplicación de la NIIF15 al hecho de la solicitud

La evaluación de los bienes y servicios comprometidos en un contrato y la identificación de las obligaciones de desempeño requieren una evaluación de los hechos y circunstancias del contrato.

Por consiguiente, el resultado de la evaluación de una entidad depende de las circunstancias y hechos.

En los hechos descritos en la solicitud, el mercado de valores carga al cliente un pago inicial no reembolsable en el momento de la cotización inicial y una cuota de cotización regular. El mercado

 © IFRS Foundation

de valores lleva a cabo varias actividades en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste para permitir la admisión al mercado, tales como:

- ***realización con la debida diligencia de las nuevas solicitudes;***
- ***revisión de la solicitud de cotización del cliente (incluyendo la evaluación de si aceptar o no la solicitud);***
- ***emisión de los números y tableros de referencia para el nuevo valor;***
- ***proceso de cotización y admisión al mercado;***
- ***publicidad del valor en la cartera de órdenes; y***
- ***emisión del aviso de negociación en la fecha de admisión.***

El Comité observó que las actividades realizadas por la entidad en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste son requeridas para transferir los bienes o servicios que ha contratado el cliente—es decir, el servicio de cotizar en el mercado. Sin embargo, el desempeño de la entidad de esas actividades no transfiere un servicio al cliente.

El Comité también observó que el servicio de cotización transferido al cliente es el mismo en el momento de la cotización inicial y en todos los días posteriores en los que el cliente permanece cotizado.

Sobre la base de los hechos descritos en la solicitud, el Comité concluyó que el mercado de valores no se compromete a transferir ningún bien o servicio al cliente distinto del servicio de estar cotizado en el mercado.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 proporcionan una base adecuada para que una entidad evalúe los bienes y servicios comprometidos en un contrato con un cliente. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.]

Distintos bienes o servicios

26 Dependiendo del contrato, los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no limitarse a lo siguiente:

(a) venta de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, inventarios de un fabricante);

(b) reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, mercancía de un minorista);

(c) reventa de derechos, previamente adquiridos por una entidad, sobre bienes o servicios (por ejemplo, una entrada revendida por una entidad que actúa por su propia cuenta, como se describe en los párrafos B34 a B38);

(d) realización de una tarea (o tareas) contractualmente acordada para un cliente;

(e) suministro de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están disponibles) o de poner a disposición bienes o servicios para un cliente para utilizarlos cómo y cuándo el cliente decida; **[Referencia: párrafo FC91, Fundamentos de las Conclusiones]**

(f) suministro de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como un agente de otra parte, tal como se describe en los párrafos B34 a B38);

(g) concesión de derechos a bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un minorista promete transferir un bien o servicio adicional a un individuo que compra el producto al minorista); **[Referencia: párrafos FC91 y FC92, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 12 Caso A y B, Ejemplos Ilustrativos]**

(h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;

(i) concesión de licencias (véanse los párrafos B52 a B63B); y

(j) concesión de opciones a comprar bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo, tal como se describe en los párrafos B39 a B43).

[Referencia: párrafos FC116R a FC116U, Fundamentos de las Conclusiones]

27 Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto[E2] si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); **[Referencia: párrafos FC97 a FC101, Fundamentos de las Conclusiones]** y

(b) el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el compromiso de transferir el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato). **[Referencia: párrafos FC102 a FC105, y FC116F a FC116Q, Fundamentos de las Conclusiones]**

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos, ejemplos 5, 7 párrafo EI34, 11, 44, 50, 52, 56 Caso B, 57 y 63]

[Enlace a ejemplos 8, párrafo EI40, 10, 55, 56 Caso A y 58, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos en los que los bienes y servicios no son distintos]

E2 [IFRIC® *Update*, marzo de 2018, Decisión de Agenda, «Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario que incluye la transferencia de terreno (NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)»

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en un contrato para la venta del terreno y de un edificio a construir en el terreno. De forma específica, la solicitud preguntaba (a) sobre la identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato y (b) para cada obligación de desempeño identificada, si el desarrollador del inmueble (entidad) reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

…

El texto de la Decisión de Agenda completa se reproduce al final de la NIIF 15]

28 Un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio de acuerdo con el párrafo 27(a), si el bien o servicio podría utilizarse, consumirse, venderse por un importe que es mayor que el valor del material de descarte o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos. Para algunos bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo. Para otros bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse del bien o servicio solo junto con otros recursos ya disponibles. Un recurso ya disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ha obtenido ya de la entidad (incluyendo bienes o servicios que la entidad haya ya transferido al cliente según el contrato) o procedente de otras transacciones o sucesos. Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

[Referencia: párrafos FC99 a FC101, Fundamentos de las Conclusiones]

29 Al evaluar si los compromisos de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b), el objetivo es determinar si la naturaleza del compromiso, dentro del contexto del contrato, es transferir cada uno de esos bienes o servicios de forma individual o, en su lugar, un elemento o elementos combinados para los que los bienes o servicios comprometidos son insumos. Factores que indican que dos o más compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente no son identificables por separado incluyen, pero no se limitan a los siguientes: **[Referencia: párrafos FC106, FC116F a FC116L y FC116N, Fundamentos de las Conclusiones]**

(a) La entidad proporciona un servicio significativo para la integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como un recurso para producir o entregar el producto o productos combinados especificado por el cliente. Un producto o productos combinados pueden incluir más de una fase, elemento o unidad. **[Referencia: párrafos FC107, FC108 y FC116M, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) uno o más de los bienes o servicios modifican o personalizan, o son modificados o personalizados de forma significativa, por uno o más de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. **[Referencia: párrafos FC109 y FC110, Fundamentos de las Conclusiones]**

(c) los bienes o servicios son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios está afectado de forma significativa por uno o más de los otros bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios afectan de forma significativa el uno al otro porque la entidad no podría cumplir su

 © IFRS Foundation

compromiso transfiriendo cada uno de los bienes o servicios de forma independiente. **[Referencia: párrafos FC111 y FC112, Fundamentos de las Conclusiones]**

30 Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, eso daría lugar a que la entidad contabilizase todos los bienes o servicios comprometidos en un contrato como una obligación de desempeño única.

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

[Referencia: párrafos FC117 a FC119, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace al párrafo FC148, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones para rechazar el derecho al pago como un criterio de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por separado]

32 Para cada obligación de desempeño identificada de acuerdo con los párrafos 22 a 30, una entidad determinará al comienzo del contrato, si satisface la obligación de desempeño a lo largo del tiempo (de acuerdo con los párrafos 35 a 37) o satisface la obligación de desempeño en un momento determinado (de acuerdo con el párrafo 38). Si una entidad no satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo, dicha obligación de desempeño se satisface en un momento determinado.

33 Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. **[Referencia: párrafos FC120 y FC121, Fundamentos de las Conclusiones]** El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante:

(a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos);

(b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos;

(c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;

(d) la venta o intercambio del activo;

(e) la pignoración del activo para garantizar un préstamo; y

(f) conservar el activo.

34 Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, una entidad considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo (véanse los párrafos B64 a B76).

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

[Referencia:

párrafos FC122 a FC124, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 13 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:[E3,E4]

(a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 y B4); **[Referencia: párrafos FC125 a FC128, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 13, 18, 55, 57, 58 y 61, Ejemplos Ilustrativos]**

(b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); **[Referencia: párrafos FC129 a FC131, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 8 párrafo EI37, Ejemplos Ilustrativos]** o

(c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo **[Referencia: párrafos FC134 a FC141, Fundamentos de las Conclusiones]** para la entidad (véase el párrafo 36) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 37).[E5] **[Referencia: párrafos FC142 a FC147, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 14 a 17, Ejemplos Ilustrativos]**

[Enlace a los párrafos FC149 a FC152, Fundamentos de las Conclusiones sobre los acuerdos para la construcción de un inmueble]

E3 [IFRIC® *Update*, marzo de 2018, Decisión de Agenda, «Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario (NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)»

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en un contrato para la venta de una unidad en un complejo residencial de unidades múltiples. Concretamente, la solicitud preguntaba sobre la aplicación del párrafo 35 de la NIIF 15, que especifica cuándo una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo.

…

El texto de la Decisión de Agenda completa se reproduce al final de la NIIF 15]

E4 [IFRIC® *Update*, marzo de 2018, Decisión de Agenda, «Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario que incluye la transferencia de terreno (NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)»

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en un contrato para la venta del terreno y de un edificio a construir en el terreno. De forma específica, la solicitud preguntaba (a) sobre la identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato y (b) para cada obligación de desempeño identificada, si el desarrollador del inmueble (entidad) reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

…

El texto de la Decisión de Agenda completa se reproduce al final de la NIIF 15]

E5 [IFRIC® *Update*, marzo de 2018, Decisión de Agenda, «Derecho al Pago por el Desempeño Completado hasta la Fecha (NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)»

El Comité recibió una solicitud sobre si reconocer ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo o en un momento determinado en relación con un contrato para la venta de un inmueble en una complejo residencial de unidades múltiples (inmueble). Concretamente, la solicitud preguntaba si, en el hecho descrito en la solicitud, el desarrollador del inmueble (entidad) tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha descrita en el párrafo 35(c) de la NIIF 15.

Con la aplicación del párrafo 35(c), una entidad reconoce un ingreso de actividades ordinarias a lo largo del tiempo si (i) el activo creado por el desempeño de la entidad no tiene un uso alternativo para la entidad y (ii) la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. El objetivo subyacente del criterio del párrafo 35(c) es determinar si la entidad transfiere el control de los bienes o servicios al cliente a medida que se está creando un activo para ese cliente (párrafo FC143).

El párrafo 37 señala que, para tener un derecho exigible al pago en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso.

Un importe que compensase a una entidad por el desempeño completado hasta la fecha sería un importe que se aproxime al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha, en lugar de solo la compensación por la pérdida de la potencial ganancia si el contrato fuera a darse por rescindido.

El Comité observó que es el pago a que tiene derecho la entidad a recibir según el contrato con el cliente relacionado con el desempeño según ese contrato que es relevante al determinar si la

 © IFRS Foundation

entidad si la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha.

El Comité ha incluido también información explicativa sobre la aplicación del párrafo 35(c) a contratos inmobiliarios en su Decisión de agenda «*Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato Inmobiliario*» publicada en marzo de 2018.

Aplicación del párrafo 35(c) al hecho de la solicitud

La evaluación de si una entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha requiere que una entidad considere los derechos y obligaciones creados por el contrato, teniendo en cuenta el entorno legal dentro del que es exigible el contrato. Por consiguiente, el Comité observó que el resultado de la evaluación de una entidad depende de las circunstancias y hechos concretos del contrato.

En el hecho descrito en la solicitud, el contrato incluye las siguientes características:

a. ***La entidad y el cliente firman un contrato para la venta de un inmueble en un complejo residencial de unidades múltiples antes de que la entidad construya el inmueble. La obligación de la entidad según el contrato es construir y entregar el inmueble como se especifica en el contrato. La entidad conserva la titularidad legal del inmueble (y el terreno atribuible a este) hasta que el cliente haya pagado el precio de compra una vez terminada la construcción.***

b. ***El cliente paga el 10% del precio de compra por el inmueble al comienzo del contrato, y paga el resto una vez la construcción está terminada.***

c. ***El cliente tiene el derecho de cancelar el contrato en cualquier momento antes de que se complete la construcción. Si el cliente cancela el contrato, le requiere legalmente que la entidad haga esfuerzos razonables para revender el inmueble a un tercero. En el momento de la reventa, la entidad suscribe un nuevo contrato con el tercero—es decir, el contrato original no es novado al tercero. Si el precio de reventa a obtener del tercero es menor que el precio de compra original (más los costos de venta), el cliente está legalmente obligado a pagar la diferencia a la entidad.***

Se supone que la entidad identifica una obligación de desempeño única aplicando los párrafos 22 a 30. Se supone también que (i) la entidad ha determinado que el contrato no cumple los criterios del párrafo 35(a) y 35(b); y (ii) el contrato cumple la primera parte del criterio del párrafo 35(c) porque el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad.

El Comité observó que el principio del párrafo 31 de la NIIF 15 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias requiere que el cliente haya obtenido el control de bien o servicio comprometido. Por consiguiente y como se destacó anteriormente. el objetivo subyacente del párrafo 35(c) es determinar si la entidad está transfiriendo el control de los bienes o servicios al cliente a medida que un activo se está creando para ese cliente. En línea con este objetivo, es el pago a que tiene derecho la entidad a recibir según el contrato existente con el cliente relacionado con el desempeño según ese contrato que es relevante al determinar si la entidad si la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. La contraprestación recibida por la entidad del tercero en el contrato de reventa es la relacionada con ese contrato de reventa—no el pago por el desempeño según el contrato existente con el cliente.

En el hecho descrito en la solicitud, el pago al que tiene derecho la entidad según el contrato existente con el cliente es un pago por la diferencia entre el precio de reventa del inmueble, si lo hubiera, y su precio de compra original (más los costos de venta). Ese pago no da derecho a la entidad, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, a un importe que al menos se aproxime al precio de venta de la parte construida del inmueble y, por ello, no compensa a la entidad por el desempeño completado hasta la fecha. Por consiguiente, la entidad no tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha tal como describe el párrafo 35(c) de la NIIF 15.

Sobre la base del hecho descrito en la solicitud, el Comité concluyó que no se cumple ninguno de los criterios del párrafo 35 de la NIIF 15. Por consiguiente, la entidad reconocería ingresos de actividades ordinarias en un momento determinado aplicando el párrafo 38 de la NIIF 15.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si tiene un derecho exigible al pago del desempeño completado hasta la fecha. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

36 Un activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para esa entidad si tiene contractualmente restringida la posibilidad de redirigir fácilmente el activo a otro uso durante la creación o mejora de ese activo o tiene limitado en la práctica redirigir fácilmente el activo, una vez haya sido terminado, hacia otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso alternativo para la entidad se realiza al comienzo del contrato. Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la evaluación del uso

alternativo de un activo, a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación de desempeño. Los párrafos B6 a B8 proporcionan guías para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad.

37 Al evaluar si tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con el párrafo 35(c), una entidad considerará los términos del contrato, así como cualquier ley aplicable a dicho contrato. El derecho al pago por el desempeño que haya completado hasta la fecha no necesita ser un importe fijo. Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso. Los párrafos B9 a B13 proporcionan guías para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago, así como si éste le otorgaría el derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento concreto

[Referencia: párrafos FC153 a FC157, Fundamentos de las Conclusiones]

38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad la satisfará en un momento determinado. **[Referencia: ejemplos 16, 17 Caso A y 59, Ejemplos ilustrativos]** Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, **[Referencia: párrafo FC155, Fundamentos de las Conclusiones]** que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo—si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

(b) El cliente tiene el derecho legal al activo—el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.

(c) La entidad ha transferido la posesión física del activo—la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente. **[Referencia: ejemplo 63, Ejemplos Ilustrativos]** Los párrafos B64 a B76, B77 y B78 y B79 a B82 proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, acuerdos de depósito y acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente.

(d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo—la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Sin embargo, al evaluar los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de desempeño separada, además de la obligación de desempeño de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente pero no haber satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.

(e) El cliente ha aceptado el activo—la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Para evaluar el efecto de una cláusula contractual de aceptación del cliente sobre cuándo se transfiere el control de un activo, una entidad considerará las guías de los párrafos B83 a B86.

[Enlace a párrafo FC385L, Fundamentos de las Conclusiones sobre un análisis del por qué los indicadores del párrafo 38 son diferentes de los del párrafo B37]

 © IFRS Foundation

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

[Referencia: párrafos FC158 a FC180, Fundamentos de las Conclusiones]

39 Para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño. El objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (es decir, la satisfacción de una obligación de desempeño de una entidad).

[Referencia: párrafo 58 y ejemplos 18, 19, 57 y 58, Ejemplos Ilustrativos]

40 Una entidad aplicará un método único de medir el progreso de cada obligación de desempeño ssatisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo de presentación, una entidad medirá nuevamente su progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo. **[Referencia: párrafos FC159 y FC161, Fundamentos de las Conclusiones]**

Métodos para medir el progreso

41 Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos. **[Referencia: párrafo FC162, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 18, 19, 31 y 57, Ejemplos Ilustrativos]** Los párrafos B14 a B19 proporcionan guías para utilizar los métodos de productos y los métodos de recursos para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño. Para determinar el método apropiado para medir el progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente.

42 Al aplicar un método para medir el progreso, una entidad excluirá los bienes o servicios para los que no transfiera el control a un cliente. Por el contrario, una entidad incluirá en la medida del progreso los bienes o servicios para los que transfiere el control al cliente al satisfacer esa obligación de desempeño.

43 A medida que las circunstancias cambien a lo largo del tiempo, una entidad actualizará su medición del progreso para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación de desempeño. Estos cambios en la medición del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Medidas razonables del progreso

44 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo solo si puede medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de dicha obligación de desempeño. Una entidad no sería capaz de medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño si carece de la información fiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de medición.

[Referencia: párrafo FC179, Fundamentos de las Conclusiones]

45 En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), una entidad puede no ser capaz de medir razonablemente el cumplimiento de una obligación de desempeño, aunque la entidad espere recuperar los costos incurridos para satisfacer dicha obligación de desempeño. En esas circunstancias, la entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias solo en la medida de los costos incurridos hasta el momento que pueda medir razonablemente el cumplimiento de la obligación de desempeño.

[Referencia: párrafo FC180, Fundamentos de las Conclusiones]

Medición

46 Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 56 a 58) que se asigna a esa obligación de desempeño. [Referencia: párrafos FC25 a FC27 y FC181 a FC183, Fundamentos de las Conclusiones]

Determinación del precio de la transacción

[Referencia: párrafos FC184 a FC188D, Fundamentos de las Conclusiones]

47 **Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas) [Referencia: párrafos FC188A a FC188D, Fundamentos de las Conclusiones]. La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.**

[Referencia: párrafos FC385X a FC385Z, Fundamentos de las Conclusiones]

48 La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

(a) contraprestación variable (véanse los párrafos 50 a 55 y 59);

(b) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (véanse los párrafos 56 a 58);

(c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (véanse los párrafos 60 a 65);

(d) contraprestaciones distintas al efectivo (véanse los párrafos 66 a 69);

(e) contraprestación por pagos a realizar al cliente (véanse los párrafos 70 a 72).

[Referencia: párrafo FC188, Fundamentos de las Conclusiones]

49 A efectos de determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará.

Contraprestación variable

[Referencia: ejemplos 20 y 21, Ejemplos Ilustrativos]

50 Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

[Referencia: ejemplo 40, Ejemplos Ilustrativos]

51 El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares.[E6] La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

[Referencia: párrafos FC190 a FC191, Fundamentos de las Conclusiones]

E6 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*—Compensación por Retrasos o Cancelaciones»

El Comité recibió una solicitud sobre la obligación de una aerolínea de compensar a los clientes por retrasos o cancelaciones de vuelos. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

a. La legislación otorga a un pasajero de un vuelo (cliente) el derecho a ser compensado por el proveedor del vuelo (entidad) por retrasos y cancelaciones sujeto a las condiciones especificadas en la legislación. La legislación estipula el importe de compensación, que no está relacionado con el importe que paga el cliente por un vuelo.

b. La legislación crea derechos y obligaciones exigibles, y forma parte de los términos de un contrato entre la entidad y un cliente.

c. Al aplicar la NIIF 15 a un contrato con un cliente, la entidad identifica como una obligación de desempeño su compromiso de transferir un servicio de vuelo al cliente.

La solicitud preguntaba si la entidad contabilizará su obligación de compensar a los clientes: (a) como una contraprestación variable aplicando los párrafos 50 a 59 de la NIIF 15; o (b) aplicando la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, de forma separada de su

 © IFRS Foundation

obligación de desempeño de transferir un servicio de vuelo al cliente.

El párrafo 47 de la NIIF 15 requiere que una entidad «considere los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente...La contraprestación comprometida en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos». El párrafo 51 de la NIIF 15 enumera ejemplos de tipos comunes contraprestación variable—"descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares".

El párrafo B33 de la NIIF 15 especifica los requerimientos para la obligación de una entidad de pagar compensaciones a un cliente si sus productos causan daño o perjuicios. Una entidad contabilizará esta obligación aplicando la NIC 37 por separado de su obligación de desempeño en el contrato con el cliente.

El Comité observó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad se compromete a transportar al cliente de una localización especificada a otra dentro del tiempo establecido después del momento de programación del vuelo. Si la entidad no cumple en hacerlo, el cliente tiene derecho a la compensación. Por consiguiente, cualquier compensación por retrasos o cancelaciones forma parte de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir al cliente el servicio comprometido; no representa una compensación por daños o perjuicios causados por los productos de la entidad como se describe en el párrafo B33. El hecho de que la legislación, en lugar del contrato, estipule la compensación pagadera no afecta la determinación del precio de transacción por parte de la entidad—la compensación da lugar a una contraprestación variable de la misma forma que las penalizaciones por el retraso en la transferencia de un activo dan lugar a una contraprestación variable, como se ilustra en el Ejemplo 20 de los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 15.

Por consiguiente, el Comité concluyó que la compensación por retrasos o cancelaciones, como se describen en la solicitud, es una contraprestación variable en el contrato. Por consiguiente, la entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 50 a 59 de la NIIF 15 al contabilizar su obligación de compensar a los clientes por retrasos o cancelaciones. El Comité no consideró la cuestión de si el importe de la compensación reconocida como una reducción de los ingresos de actividades ordinarias se limita a la reducción del precio de la transacción a cero.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine su contabilización de las obligaciones para compensar a los clientes por retrasos o cancelaciones. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

52 La variabilidad relacionada con la contraprestación prometida por un cliente puede señalarse de forma explícita en el cliente puede señalarse de forma explícita en el contrato. Además de los términos del contrato, la contraprestación acordada es variable si existe alguna de las siguientes circunstancias:

(a) El cliente tiene una expectativa válida de que surja de las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad que la entidad aceptará un importe de contraprestación que es menor que el precio señalado en el contrato. Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio. Dependiendo de la jurisdicción, sector industrial o cliente, esta oferta puede denominarse descuento, devolución, reembolso o crédito.**[Referencia: párrafo FC192, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) Otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio. **[Referencia: ejemplos 2 y 3, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafo FC194, Fundamentos de las Conclusiones]

53 Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de contraprestación al que tendrá derecho:

(a) El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.

(b) El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la

contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra).

[Referencia:

párrafos FC195 a FC201 y FC214, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 21 a 23, Ejemplos Ilustrativos]

54 Una entidad aplicará un método de forma congruente a todo el contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad. Además, una entidad considerará toda la información (histórica, actual y pronosticada) que esté razonablemente disponible para la entidad e identificará un número razonable de importes de contraprestación posibles. La información que utiliza una entidad para estimar el importe de la contraprestación variable sería habitualmente similar a la información que la gerencia de la entidad utiliza durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer precios para los bienes o servicios comprometidos. **[Referencia: párrafo FC202, Fundamentos de las Conclusiones]**

Pasivos por reembolsos

55 Una entidad reconocerá un pasivo por reembolsos si la entidad recibe contraprestaciones de un cliente y espera reembolsarle toda o parte de la contraprestación. Un pasivo por reembolso se mide al importe de la contraprestación recibida (o por recibir) a la cual la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en el precio de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en el precio de la transacción y, por ello, el *pasivo del contrato*) se actualizará al final de cada periodo de presentación para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará las guías de los párrafos B20 a B27.

[Referencia: ejemplos 22 y 40, Ejemplos Ilustrativos]

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

[Referencia:

párrafos FC214 a FC219, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 22 a 25, Ejemplos Ilustrativos]

56 Una entidad incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada de acuerdo con el párrafo 53 solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

[Referencia:

párrafos FC203 a FC206, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 6, 8 y 22 a 26, Ejemplos Ilustrativos]

57 Al evaluar si es altamente probable **[Referencia: párrafos FC208 a FC211, Fundamentos de las Conclusiones]** que no ocurra una reversión significativa en el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos, una vez que se resuelva posteriormente la incertidumbre sobre la contraprestación variable, una entidad considerará la probabilidad y la magnitud de la reversión de los ingresos de actividades ordinarias. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos de actividades ordinarias incluyen, pero no se limitan a, cualquiera de los siguientes aspectos:

(a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Dichos factores pueden incluir la volatilidad en un mercado, el juicio o las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.

(b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.

(c) La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de contratos es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.

(d) La entidad tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.

 © IFRS Foundation

(e) El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles.

[Referencia:

párrafos FC212 y FC213, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 8 párrafos EI38 y EI40 y ejemplo 42 Contrato C, Ejemplos Ilustrativos]

58 Una entidad aplicará el párrafo B63 para contabilizar la contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso que se promete a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

[Referencia:

párrafo FC219, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 4, 35, 57, 60, y 61, Ejemplos Ilustrativos]

Nueva evaluación de la contraprestación variable

59 Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará el precio de la transacción estimado (incluida la actualización de su evaluación acerca de si una estimación de la contraprestación variable está restringida) para representar fielmente las circunstancias existentes al final del periodo de presentación y los cambios en las circunstancias durante dicho periodo de presentación. La entidad contabilizará los cambios en el precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 87 a 90.

[Referencia: ejemplo 24, Ejemplos Ilustrativos]

Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

[Referencia: ejemplo 26 a 30, Ejemplos Ilustrativos]

60 Al determinar el precio de la transacción, una entidad ajustará el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordado por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación de la transferencia de bienes o servicios al cliente. En esas circunstancias, el contrato contiene un componente de financiación significativo. Un componente de financiación significativo puede existir independientemente de si el compromiso de financiación se estipula de forma explícita en el contrato, o bien está implícita en las condiciones de pago acordadas por las partes del contrato.

[Referencia: párrafo FC231, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace al párrafo FC238, Fundamentos de las Conclusiones sobre razones para no eximir a una entidad de contabilizar los efectos de un componente financiero significativo de los pagos anticipados]

[Enlace adicional a ejemplos 27 y 30, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos en los que no existe un componente financiero significativo]

61 El objetivo de ajustar el importe que se ha comprometido en la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo es que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias por un importe que refleje el precio que un cliente habría pagado por los bienes o servicios comprometidos si hubiera pagado en efectivo por dichos bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente (es decir, el precio de venta en efectivo). Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes en la evaluación de si un contrato contiene un componente de financiación y si ese componente de financiación es significativo en relación con el contrato, incluyendo los dos aspectos siguientes:

(a) la diferencia, si la hubiera, entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y

(b) el efecto combinado de:

  (i) el periodo de tiempo esperado entre el momento en que la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos con cliente y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios; y

  (ii) las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente.

[Referencia:

párrafo FC232, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 26, 29 y 63, Ejemplos Ilustrativos]

62 A pesar de la evaluación mencionada en el párrafo 61, un contrato con un cliente no tendría un componente de financiación significativo si se diesen cualquiera de los siguientes factores:

(a) El cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de la transferencia de dichos bienes o servicios es a discreción del cliente.

(b) Una parte sustancial de la contraprestación comprometida por el cliente es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está sustancialmente dentro del control del cliente o de la entidad (por ejemplo, si la contraprestación es una regalía basada en ventas).

(c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio (como se describe en el párrafo 61) surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la entidad, y la diferencia entre dichos importes es proporcional al motivo de la diferencia. Por ejemplo, las condiciones de pago pueden proporcionar a la entidad o al cliente protección de que la otra parte no cumpla adecuadamente todas o una parte de sus obligaciones según el contrato. **[Referencia: ejemplos 27 y 30, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafo FC233, Fundamentos de las Conclusiones]

63 Como solución práctica, una entidad no necesita ajustar el importe que se ha comprometido como contraprestación para dar cuenta de los efectos de un componente de financiación significativo si la entidad espera, al comienzo del contrato, que el periodo entre el momento en que la entidad transfiere un bien o servicio comprometido con el cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio sea de un año o menos. **[Referencia: párrafos FC235 a FC236, Fundamentos de las Conclusiones]**

64 Para cumplir el objetivo del párrafo 61 al ajustar el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo, una entidad utilizará la tasa de descuento que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al comienzo del contrato. Esa tasa reflejaría las características del crédito de la parte que recibe financiación en el contrato, así como cualquier garantía o garantía colateral proporcionada por el cliente o la entidad, incluidos los activos transferidos en el contrato. Una entidad podría determinar esa tasa identificándola con la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente. **[Referencia: párrafos FC239 a FC241, Fundamentos de las Conclusiones]** Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la tasa de descuento por cambios en las tasas de interés u otras circunstancias (tales como un cambio en la evaluación del riesgo de crédito del cliente).**[Referencia: párrafos FC242 a FC243, Fundamentos de las Conclusiones]**

[Referencia: ejemplo 28, Ejemplos Ilustrativos]

65 Una entidad presentará los efectos de la financiación por separado (ingresos por intereses o gastos por intereses) de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes en el estado del resultado integral. Los ingresos por intereses o gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un *activo del contrato* (o cuenta por cobrar) o un pasivo del contrato en la contabilización de un contrato con un cliente. **[Referencia: párrafos FC244 a FC247, Fundamentos de las Conclusiones]**

Contraprestación distinta al efectivo

[Referencia: párrafos FC248 a FC254H, Fundamentos de las Conclusiones]

66 Para determinar el precio de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al efectivo, una entidad medirá la contraprestación distinta al efectivo (o compromiso de contraprestación distinta al efectivo) al valor razonable.

[Referencia:

párrafos FC254B a FC254E, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 31, Ejemplos Ilustrativos]

67 Si una entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (o clase de cliente) a cambio de la contraprestación. **[Referencia: párrafo FC249, Fundamentos de las Conclusiones]**

68 El valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo puede variar debido a la forma de la contraprestación (por ejemplo, un cambio en el precio de una acción a la que una entidad tiene derecho a recibir de un cliente). Si el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo comprometida por un cliente varía por razones distintas a la forma de la contraprestación (por ejemplo, el valor razonable podría

 © IFRS Foundation

variar debido al desempeño de la entidad), una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 56 a 58.**[Referencia: párrafos FC250 a FC252 y FC254F a FC254H, Fundamentos de las Conclusiones]**

69 Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, equipo o empleados) para facilitar a una entidad el cumplimiento del contrato, ésta evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios aportados. Si es así, la entidad contabilizará los bienes o servicios aportados como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.

Contraprestación pagadera a un cliente

[Referencia: párrafos FC255 a FC258, Fundamentos de las Conclusiones]

70 La contraprestación pagadera al cliente incluye importes de efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al cliente (u otras partes que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). La contraprestación pagadera al cliente también incluye el crédito u otros elementos (por ejemplo, un cupón o vale) que puede aplicarse contra los importes adeudados a la entidad (o a terceros que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). Una entidad contabilizará la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción y, por ello, de los ingresos de actividades ordinarias, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto (como se describe en los párrafos 26 a 30) que el cliente transfiere a la entidad. Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un importe variable, una entidad estimará el precio de la transacción (incluida la evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está restringida) de acuerdo con los párrafos 50 a 58.

[Referencia: ejemplo 32, Ejemplos Ilustrativos]

71 Si la contraprestación pagadera al cliente es un pago por un bien o servicio distinto procedente del cliente, entonces una entidad contabilizará la compra del bien o servicio de la misma forma que contabiliza otras compras procedentes de proveedores. **[Referencia: párrafo FC256, Fundamentos de las Conclusiones]** Si el importe de la contraprestación pagadera al cliente supera el valor razonable del bien o servicio distinto vaque la entidad recibe del cliente, entonces la entidad contabilizará el exceso como una reducción del precio de la transacción. **[Referencia: párrafo FC257, Fundamentos de las Conclusiones]** Si la entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable del bien o servicio recibido del cliente, contabilizará toda la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción.

72 Por consiguiente, si la contraprestación pagadera al cliente se contabiliza como una reducción del precio de la transacción, una entidad reconocerá la reducción de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) ocurra el último de los siguientes sucesos:

(a) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados; y

(b) la entidad paga o se compromete a pagar la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro). Ese compromiso puede estar implícito en las prácticas comerciales tradicionales de la entidad.

[Referencia: párrafo FC258, Fundamentos de las Conclusiones]

Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

73 El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

74 Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad distribuirá el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta independiente **[Referencia: párrafo FC266, Fundamentos de las Conclusiones]** de acuerdo con los párrafos 76 a 80, excepto por lo especificado en los párrafos 81 a 83 (para distribuir descuentos) y párrafos 84 a 86 (para asignar la contraprestación que incluye importes variables).

[Referencia: párrafos B42 y B43 ejemplo 51, Ejemplos Ilustrativos]

75 Los párrafos 76 a 86 no se aplican si un contrato tiene solo una obligación de desempeño. Sin embargo, los párrafos 84 a 86 pueden aplicarse si una entidad se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) y la contraprestación acordada incluye importes variables.

Asignación basada en precios de venta independientes

[Referencia:

párrafos FC268 a FC276, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 33 y 49, Ejemplos Ilustrativos]

[Referencia: párrafos FC287 a FC293, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones para no trasladar los requerimientos del límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingentes]

76 Para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio de venta independiente relativo, una entidad determinará al comienzo del contrato **[Referencia: ejemplo 52, Ejemplos Ilustrativos]** el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

77 El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos. Un precio establecido de forma contractual o el precio de cotización de un bien o servicio pueden ser (pero no se supondrá necesariamente que sean) precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

78 Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad lo estimará por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación del párrafo 73. Al estimar un precio de venta independiente, una entidad considerará toda la información (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente) que esté razonablemente al alcance de la entidad. Para hacerlo así, una entidad maximizará el uso de los datos de entrada observables y aplicará métodos de estimación de forma congruente cuando se encuentre con circunstancias similares.

[Referencia: párrafos FC268 y FC269, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace a párrafos FC274 a FC276, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones para no especificar una jerarquía de evidencia para determinar el precio de venta independiente]

79 Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:

(a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.

(b) Enfoque del costo esperado más un margen—una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.

(c) Enfoque residual—una entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar, de acuerdo con el párrafo 78, el precio de venta independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes: **[Referencia: párrafos FC270 a FC273, Fundamentos de las Conclusiones]**

(i) la entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de importes (es decir, que el precio de venta es altamente variable, porque no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable); o

(ii) la entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto).

[Referencia: ejemplo 34 Casos B y C, Ejemplos Ilustrativos]

80 Puede ser necesario utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos en el contrato si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta independientes inciertos o altamente variables. Por ejemplo, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para aquellos bienes o servicios comprometidos cuyos precios de venta independientes son inciertos o altamente variables y, a continuación,

 © IFRS Foundation

utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales en comparación con dicho precio de venta independiente agregado estimado, que se ha determinado mediante el enfoque residual. Cuando una entidad utiliza una combinación de métodos para estimar el precio de venta independiente de cada bien o servicio comprometido en el contrato, evaluará si la asignación del precio de la transacción a esos precios de venta independientes sería congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 y los requerimientos para estimar los precios de venta independientes del párrafo 78.

Asignación de un descuento

[Referencia: párrafos FC277 a FC283, Fundamentos de las Conclusiones]

81 Un cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada. Excepto cuando una entidad tenga evidencia observable, de acuerdo con el párrafo 82, de que el descuento en su totalidad está relacionado solo con una o más, pero no con todas, las obligaciones de desempeño de un contrato, la entidad asignará el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño del contrato. **[Referencia: párrafo FC280, Fundamentos de las Conclusiones]** La asignación proporcional del descuento en esas circunstancias es consecuencia de que la entidad distribuye el precio de la transacción a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de los distintos bienes o servicios subyacentes.

[Referencia: ejemplo 33, Ejemplos Ilustrativos]

82 Una entidad asignará un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato si se cumplen todos los criterios siguientes:

(a) la entidad vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente;

(b) la entidad también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo; y

(c) el descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el párrafo 82(b) es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de desempeño (u obligaciones de desempeño) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

[Referencia: ejemplo 34 Caso A, Ejemplos Ilustrativos]

83 Si un descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones de desempeño del contrato, de acuerdo con el párrafo 82, una entidad distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio, de acuerdo con el párrafo 79(c).

[Referencia: ejemplo 34 Caso B, Ejemplos Ilustrativos]

Asignación de la contraprestación variable

[Referencia:

párrafos FC278, FC284 y FC285, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 25 y 35, Ejemplos Ilustrativos]

84 La contraprestación variable que se compromete en un contrato puede atribuirse al contrato en su totalidad o a una parte específica del mismo, de cualquiera de las formas siguientes:

(a) a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato (por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad que transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado); o

(b) a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) (por ejemplo, la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).

85 Una entidad asignará, de acuerdo con el párrafo 22(b), un importe variable (y los cambios posteriores en ese importe) en su totalidad a una obligación de desempeño o a un bien o servicio distinto al que forma parte de una obligación de desempeño única si cumple los dos criterios siguientes:

(a) los términos de un pago variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de desempeño o transferir el bien o servicio distinto (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación de desempeño o de la transferencia del bien o servicio distinto); y

(b) la distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación de desempeño o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73, al considerar todas las obligaciones de desempeño y términos relativos al pago del contrato.

[Referencia:

ejemplo 6, Ejemplos Ilustrativos

ejemplo 57, Ejemplos Ilustrativos]

86 Los requerimientos de asignación de los párrafos 73 a 83 se aplicarán para distribuir el importe pendiente del precio de la transacción que no cumpla los criterios del párrafo 85.

Cambios en el precio de la transacción

[Referencia: párrafos FC224 a FC228, Fundamentos de las Conclusiones]

87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

88 Una entidad asignará a las obligaciones de desempeño del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al comienzo del contrato. **[Referencia: párrafo FC286, Fundamentos de las Conclusiones]** Por consiguiente, una entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato. Los importes asignados a una obligación de desempeño satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en que el precio de la transacción cambie.

[Referencia: ejemplo 24, Ejemplos Ilustrativos]

89 Una entidad asignará un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño o a bienes o servicios distintos prometidos en una serie que forma parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) solo si se cumplen los criterios del párrafo 85 al distribuir la contraprestación variable.

90 Una entidad contabilizará un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación de un contrato, de acuerdo con los párrafos 18 a 21. **[Referencia: párrafo FC82, Fundamentos de las Conclusiones]** Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, una entidad aplicará los párrafos 87 a 89 para asignar el cambio en el precio de la transacción en cualquiera de las siguientes formas que sea procedente:

(a) Una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el párrafo 21(a). **[Referencia: párrafos FC83, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 6 párrafo EI30, Ejemplos Ilustrativos]**

(b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato modificado (es decir, las obligaciones de desempeño que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

Costos del contrato

Incrementos de costos por la obtención de un contrato

[Referencia:

párrafos FC297 a FC303, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 36 y 37, Ejemplos Ilustrativos]

 © IFRS Foundation

91 **Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.**

92 Los costos incrementales de obtener un contrato son los costos en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).

93 Los costos de obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no, se reconocerán como un gasto cuando tengan lugar, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.

94 Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos incrementales de obtener un contrato como un gasto cuando tengan lugar si el periodo de amortización del activo que la entidad hubiera reconocido en cualquier caso es de un año o menos.

Costos de cumplir un contrato

[Referencia:

párrafos FC304 a FC308, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 37, Ejemplos Ilustrativos]

95 **Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 *Inventarios*, NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* o NIC 38 *Activos Intangibles*), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:[E7]**

(a) **los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);**

(b) **los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro;[E8] y**

(c) **se espera recuperar los costos.**

E7 **[IFRIC® *Update*, marzo de 2020, Decisión de Agenda, «NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*—Costos de Formación para Cumplir un Contrato»**

El Comité recibió una solicitud sobre los costos de formación incurridos para cumplir un contrato con un cliente. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

a. Una entidad suscribe un contrato con un cliente que está dentro del alcance de la NIIF 15. El contrato es para el suministro de servicios externalizados.

b. Para poder proporcionar los servicios al cliente, la entidad incurre en costos de formación de sus empleados para que conozcan el equipo y los procesos del cliente. Los costos de formación son como los que describe el párrafo 15 de la NIC 38 *Activos Intangibles*—la entidad tiene control insuficiente sobre los beneficios económicos futuros esperados que surgen de la formación para cumplir la definición de un activo intangible porque los empleados pueden abandonar el empleo en la entidad. Al aplicar la NIIF 15, la entidad no identifica las actividades de formación como una obligación de desempeño.

c. El contrato permite a la entidad cargar al cliente los costos de formación i) de los empleados de la entidad al comienzo del contrato, y ii) de los nuevos empleados que la entidad contrate como resultado de cualquier ampliación de las operaciones del cliente.

La solicitud preguntaba si la entidad reconoce los costos de formación como un activo o un gasto cuando se incurra en ellos.

¿Qué Norma NIIF se aplica a los costos de formación?

El párrafo 95 de la NIIF 15 requiere que una entidad reconozca un activo por los costos en que se incurra para cumplir un contrato con un cliente si los costos no están dentro del alcance de otra Norma de la NIIF, y sólo si esos costos cumplen los tres criterios especificados en el párrafo 95. Por consiguiente, antes de evaluar los criterios del párrafo 95, la entidad considerará en primer lugar si los costos de formación incurridos para cumplir el contrato están dentro del alcance de otra Norma NIIF.

Los párrafos 2 a 7 de la NIC 38 describen el alcance de esa norma—el párrafo 5 incluye explícitamente los desembolsos por formación dentro del alcance de la NIC 38, estableciendo que

la NIC 38 «se aplica, entre otras cosas, a los desembolsos de publicidad, formación, puesta en marcha y actividades de investigación y desarrollo». Por consiguiente, el Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad aplicará la NIC 38 para la contabilización de los costos de formación en que se incurre para cumplir el contrato con el cliente.

Aplicación de la NIC 38

El párrafo 69(b) de la NIC 38 incluye desembolsos por actividades de formación como un ejemplo de desembolsos en los que se incurre «para proporciona beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere o crea un activo intangible u otro activo que pueda reconocerse». Por consiguiente, el párrafo 69 señala que este desembolso por actividades de formación se reconoce como gasto cuando se incurre en él. El párrafo 15 de la NIC 38 explica que «una 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».

Además al explicar los requerimientos de la NIIF 15 con respecto a los costos para cumplir un contrato, el párrafo FC307 de la NIIF 15 señala que «si las otras Normas prohíben el reconocimiento de un activo que surja de un costo concreto, entonces, un activo no puede reconocerse según la NIIF 15».

Por consiguiente, el Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad reconoce los costos de formación para cumplir el contrato con el cliente como un gasto cuando se incurra en ellos. El Comité destacó que la capacidad de entidad de cargar al cliente los costos de formación no afectan esa conclusión.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 y la NIC 38 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine su contabilización de los costos de formación incurridos para cumplir un contrato con un cliente. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

E8 [IFRIC® *Update*, junio de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*—Costos de cumplir un contrato»

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de los costos incurridos para cumplir un contrato a medida que una entidad satisface una obligación de desempeño incluida en el contrato a lo largo del tiempo. En la estructura de hechos descrita en la solicitud, la entidad (a) transfiere el control de un bien a lo largo del tiempo [es decir, se cumple uno (o más) de los criterios del párrafo 35 de la NIIF 15] y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo; y (b) mide el progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño usando un método del producto aplicando los párrafos 39 a 43 de la NIIF 15. La entidad incurre en costos al construir el bien. En la fecha de presentación, los costos incurridos relacionados con el trabajo de construcción realizado sobre el bien que se está transfiriendo al cliente a medida que se construye el bien.

El Comité destacó en primer lugar los principios y requerimientos de la NIIF 15 en relación con la medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño culminada a lo largo del tiempo. El párrafo 39 señala que «el objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente». El Comité también observó que al evaluar si aplicar un método de producto para medir el progreso, el párrafo B15 requiere que una entidad «considere si el producto seleccionado representaría razonablemente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño».

Al considerar el reconocimiento de los costos, el Comité destacó que el párrafo 98(c) de la NIIF 15 requiere que una entidad reconozca como gastos cuando se incurre en ellos los «costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados)».

El Comité observó que los costos de construcción descritos en la solicitud son costos que se relacionan con la obligación de desempeño parcialmente satisfecha en el contrato—es decir, son costos que se relacionan con el desempeño pasado de la entidad. Por ello, dichos costos, no generan o mejoran los recursos de la entidad que se utilizarán al continuar con la satisfacción de la obligación de desempeño en el futuro [párrafo 95(b)]. Por consiguiente, dichos costos no cumplen los criterios del párrafo 95 de la NIIF 15 para reconocerse como un activo.

El Comité concluyó que, en la estructura de hechos descritos en la solicitud, los principios y requerimientos de la Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la forma de reconocer los costos incurridos para cumplir un contrato. Por consiguiente,

 © IFRS Foundation

el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

96 En el caso de costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente que están dentro del alcance de otra Norma, una entidad los contabilizará de acuerdo con esas otras Normas.

97 Los costos están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:

(a) mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);

(b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);

(c) distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas, equipo y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);

(d) costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y

(e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

98 Una entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

(a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);

(b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;

(c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados); y

(d) costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas).

Amortización y deterioro de valor

[Referencia: párrafos FC309 a FC311, Fundamentos de las Conclusiones]

99 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 se amortizará de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo. El activo puede relacionarse con bienes o servicios a transferir según un contrato esperado específico [como se describe en el párrafo 95(a)].

[Referencia: ejemplo 37 párrafo EI193, Ejemplos Ilustrativos]

100 Una entidad actualizará la amortización para reflejar un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de la entidad al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

101 Una entidad reconocerá un deterioro de valor en el resultado del periodo en la medida en que el importe en libros de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 supere:

(a) el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos

(b) los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos (véase el párrafo 97).

102 A efectos de la aplicación del párrafo 101, para determinar el importe de la contraprestación que una entidad espera recibir, una entidad utilizará los principios para la determinación del precio de la transacción (excepto por los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable) y ajustará ese importe para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.

103 Antes de que una entidad reconozca una pérdida por deterioro de valor de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95, la entidad reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor de los activos relacionados con el contrato que sean reconocidos de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, NIC 2, NIC 16 y NIC 38). Después de aplicar la prueba de deterioro de valor del párrafo 101, una entidad incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 en el

importe en libros de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece con el fin de aplicar la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* a dicha unidad generadora de efectivo.

104 Una entidad reconocerá en el resultado del periodo una reversión de parte o todo el deterioro de valor anteriormente reconocido de acuerdo con el párrafo 101 cuando las condiciones del deterioro dejen de existir o hayan mejorado. El incremento del importe en libros del activo no superará el importe que se habría determinado (neto de amortizaciones) si no se hubiera reconocido previamente el deterioro de valor.

Presentación

[Referencia: párrafos FC317 a FC326, Fundamentos de las Conclusiones]

105 Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, una entidad presentará el contrato en el estado de situación financiera como un activo del contrato o un pasivo del contrato, dependiendo de la relación entre el desempeño de la entidad y el pago del cliente. Una entidad presentará los derechos incondicionales a recibir la contraprestación como una cuenta por cobrar separada.

106 Si un cliente paga una contraprestación, o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero). Un pasivo del contrato es la obligación que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente del que la entidad ha recibido ya una contraprestación (o bien esa contraprestación es ya exigible del cliente).

[Referencia: ejemplos 38, 51 y 52, Ejemplos Ilustrativos]

107 Si una entidad realiza el desempeño mediante la transferencia de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el pago, la entidad presentará el contrato como un activo del contrato, excluyendo de esta partida los importes presentados como cuentas por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que la entidad ha transferido al cliente. Una entidad evaluará un activo del contrato por deterioro de valor de acuerdo con la NIIF 9. Un deterioro de valor de un activo del contrato se medirá, presentará y revelará de la misma forma que un activo financiero que está dentro del alcance de la NIIF 9 [véase también el párrafo 113(b)].

[Referencia:

párrafo FC322, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 39, Ejemplos Ilustrativos]

108 Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación no está condicionado si solo se requiere el paso del tiempo para que sea exigible el pago de esa contraprestación. **[Referencia: párrafos FC323 a FC326, Fundamentos de las Conclusiones]** Por ejemplo, una entidad reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda estar sujeto a reembolso en el futuro. Una entidad contabilizará una cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9. En el reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar procedente de un contrato con un cliente, cualquier diferencia entre la medición de la cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9 y el importe correspondiente del ingreso de actividades ordinarias reconocido se presentará como un gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro de valor).

[Referencia: ejemplos 39 y 40, Ejemplos Ilustrativos]

109 Esta Norma utiliza los términos “activos del contrato” y “pasivos del contrato” pero no prohíbe que una entidad utilice descripciones alternativas en el estado de situación financiera para dichas partidas. Si una entidad utiliza una descripción alternativa para un activo del contrato, la entidad proporcionará información suficiente para que un usuario de los estados financieros distinga entre cuentas por cobrar y activos del contrato. **[Referencia: párrafo FC320, Fundamentos de las Conclusiones]**

Información a revelar

[Referencia: párrafos FC327 a FC361, Fundamentos de las Conclusiones]

110 El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que una entidad revele información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr ese objetivo, una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:

 © IFRS Foundation

(a) sus contratos con clientes (véanse los párrafos 113 a 122);

(b) los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos (véanse los párrafos 123 a 126); y

(c) los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con el párrafo 91 o 95 (véanse los párrafos 127 y 128).

111 Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Una entidad agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características. **[Referencia: párrafo FC331, Fundamentos de las Conclusiones]**

112 Una entidad no necesita revelar información de acuerdo con esta Norma si ha proporcionado información de acuerdo con otra Norma.

Contratos con clientes

[Referencia: párrafos FC332 a FC334, Fundamentos de las Conclusiones]

113 Una entidad revelará todos los importes siguientes para el periodo de presentación, a menos que dichos importes se presenten por separado en el estado del resultado integral de acuerdo con otras Normas:

(a) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, que la entidad revelará por separado de sus otras fuentes de ingresos de actividades ordinarias;

(b) cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida (de acuerdo con la NIIF 9) sobre cualquier cuenta por cobrar o activos del contrato que surgen de los contratos de una entidad con clientes, que revelará por separado de las pérdidas por deterioro de valor de otros contratos.**[Referencia: párrafo FC264, Fundamentos de las Conclusiones]**

Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias

[Referencia:

párrafos FC335 a FC340, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 41, Ejemplos Ilustrativos]

114 Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Una entidad aplicará las guías de los párrafos B87 a B89 al seleccionar las categorías a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

115 Además, una entidad revelará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias desagregados (de acuerdo con el párrafo 114) y la información de ingresos de actividades ordinarias que se revela para cada segmento sobre el que se tiene obligación de informar, si la entidad aplica la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.

Saldos del contrato

[Referencia: párrafos FC346 y FC347, Fundamentos de las Conclusiones]

116 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato procedentes de contratos con clientes, si no se presentan o revelan por separado;

(b) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo; y

(c) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación procedentes de obligaciones de desempeño que se satisfacen (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en el precio de la transacción).

117 Una entidad explicará la forma en que se relaciona el calendario de satisfacción de sus obligaciones de desempeño (véase el párrafo 119(a)) con el calendario habitual de pagos (véase el párrafo 119(b)) y el

efecto que esos factores tienen sobre los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato. La explicación proporcionada puede hacerse utilizando información cualitativa.

118 Una entidad proporcionará una explicación de los cambios significativos en los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato durante el periodo de presentación. La explicación incluirá información cuantitativa y cualitativa. Ejemplos de cambios en los saldos de los activos del contrato y pasivos del contrato de la entidad son los siguientes:

(a) cambios debidos a combinaciones de negocios;

(b) ajustes de recuperación acumulados en ingresos de actividades ordinarias que afectan al correspondiente activo del contrato o pasivo del contrato, incluidos los ajustes que surgen de un cambio en la medición del avance, un cambio en una estimación del precio de la transacción (incluidos los cambios en la evaluación de si una estimación de una contraprestación variable está restringida) o una modificación del contrato;

(c) deterioro de un activo del contrato;

(d) un cambio en el marco temporal de un derecho a contraprestación que pasa a ser incondicional (es decir, por un activo del contrato que se reclasifica a una cuenta por cobrar); y

(e) un cambio en el marco temporal de una obligación de desempeño a satisfacer (es decir, para el reconocimiento de un ingreso de actividades ordinarias que surge de un pasivo del contrato).

Obligaciones de desempeño

119 Una entidad revelará información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes, incluyendo una descripción de todos los aspectos siguientes:

(a) cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de desempeño (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;

(b) los términos de pago significativos (por ejemplo, cuándo se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida de acuerdo con los párrafos 56 a 58);

(c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de desempeño de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios (es decir, si la entidad está actuando como un agente);

(d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y

(e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

[Referencia: párrafo FC354, Fundamentos de las Conclusiones]

Precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes

120 Una entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de desempeño pendientes:

(a) el importe agregado del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño que no están satisfechas (en su totalidad o en parte) al final del periodo de presentación;

(b) una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos de actividades ordinarias el importe revelado de acuerdo con el párrafo 120(a), que la entidad revelará en alguna de las siguientes formas:

(i) de forma cuantitativa utilizando los rangos de tiempo que sean más apropiados a la duración de las obligaciones de desempeño pendientes; **[Referencia: ejemplo 42 Contratos B y C, Ejemplos Ilustrativos]** o

(ii) utilizando información cualitativa. **[Referencia: ejemplo 43, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafos FC51 y FC348 a FC350, Fundamentos de las Conclusiones]

121 Como solución práctica, una entidad no necesita revelar la información del párrafo 120 para una obligación de desempeño si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

 © IFRS Foundation

(a) la obligación de desempeño es parte de un contrato que tiene una duración inicialmente esperada de un año o menos; o

(b) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a partir de la satisfacción de la obligación de desempeño de acuerdo con el párrafo B16. **[Referencia: ejemplo 42 Contrato A, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafo FC352, Fundamentos de las Conclusiones]

122 Una entidad explicará de forma cualitativa si está aplicando la solución práctica del párrafo 121 y si cualquier contraprestación de contratos con clientes no está incluida en el precio de la transacción y, por ello, no incluida en la información revelada de acuerdo con el párrafo 120. Por ejemplo, una estimación del precio de la transacción no incluiría los importes estimados de la contraprestación variable que estén restringidos (véanse los párrafos 56 a 58).

[Referencia: ejemplo 42 Contrato C, Ejemplos Ilustrativos]

Juicios significativos en la aplicación de esta Norma

[Referencia: párrafo FC355, Fundamentos de las Conclusiones]

123 Una entidad revelará los juicios, y cambios en los juicios, realizados en aplicación de esta Norma que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes. En concreto, una entidad explicará los juicios, y cambios en los juicios, utilizados al determinar los dos aspectos siguientes:

(a) el calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño (véanse los párrafos 124 y 125); y

(b) el precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño (véase el párrafo 126).

Determinación del calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño

124 Para obligaciones de desempeño que una entidad satisface a lo largo del tiempo, una entidad revelará los dos aspectos siguientes:

(a) los métodos utilizados para reconocer los ingresos de actividades ordinarias (por ejemplo, una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado); y

(b) una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.

125 Para obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento determinado, una entidad revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.

Determinación del precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño

126 Una entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:

(a) determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de contraprestaciones distintas al efectivo;

(b) evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está restringida;

(c) asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable); y

(d) medición de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

Activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente

[Referencia: párrafos FC356 a FC357, Fundamentos de las Conclusiones]

127 Una entidad revelará los dos siguientes aspectos:

(a) los juicios realizados para determinar el importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con el párrafo 91 o 95); y

(b) el método que utiliza para determinar la amortización para cada periodo de presentación.

128 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los párrafos 91 o 95), por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener contratos con clientes, costos de precontratos y costos de elaboración del contrato); y

(b) el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo de presentación.

Soluciones prácticas

129 Si una entidad decide utilizar la solución práctica del párrafo 63 (sobre la existencia de un componente de financiación significativo) o del párrafo 94 (sobre los costos incrementales de obtener un contrato), la entidad revelará ese hecho.

 © IFRS Foundation

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice es parte integrante de la Norma.

contrato
Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. **[Referencia: párrafos FC31 y FC32, Fundamentos de las Conclusiones]**

activo del contrato
El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un **cliente** cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad).

[Referencia: párrafos FC317 a FC322, Fundamentos de las Conclusiones]

pasivo del contrato
La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un **cliente** por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente. **[Referencia: párrafos FC317 a FC321, Fundamentos de las Conclusiones]**

cliente
Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación. **[Referencia: párrafos FC52 a FC57, Fundamentos de las Conclusiones]**

ingresos
Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios.

obligación de desempeño
Un compromiso en un **contrato** con un **cliente** para transferirle:

(a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o

(b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

[Referencia: párrafos FC84 a FC86, Fundamentos de las Conclusiones]

ingreso de actividades ordinarias
Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad.

precio de venta independiente
(de un bien o servicio)
El precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un **cliente**.

precio de transacción
(para un contrato con un cliente)
El importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos al **cliente**, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros.

Apéndice B
Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la Norma. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 129 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma.

B1 Esta guía de aplicación está organizada en las categorías siguientes:

(a) obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo (párrafos B2 a B13);

(b) métodos de medición del avance hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño (párrafos B14 a B19);

(c) venta con derecho a devolución (párrafos B20 a B27);

(d) garantías (párrafos B28 a B33);

(e) contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones agente (párrafos B34 a B38);

(f) opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales (párrafos B39 a B43);

(g) derechos no ejercidos de los clientes (párrafos B44 a B47);

(h) pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados) (párrafos B48 a B51);

(i) licencias (párrafos B52 a B63B);

(j) acuerdos de recompra (párrafos B64 a B76);

(k) acuerdos de depósito (párrafos B77 y B78);

(l) acuerdos de entrega posterior a la facturación (párrafos B79 a B82);

(m) aceptación del cliente (párrafos B83 a B86); y

(n) información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados (párrafos B87 a B89).

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

[Referencia: Ejemplos 13 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

B2 De acuerdo con el párrafo 35 una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si se cumple uno de los criterios siguientes:

(a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 a B4);

(b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); o

(c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para ésta (véanse los párrafos B6 a B8) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha (véanse los párrafos B9 a B13).

Cobro y consumo simultáneos de los beneficios del desempeño de la entidad [párrafo 35(a)]

[Referencia: ejemplos 13, 18, 55, 57, 58 y 61, Ejemplos Ilustrativos]

B3 Para algunos tipos de obligaciones de desempeño, resultará sencilla la evaluación de si un cliente recibe los beneficios del desempeño de una entidad a medida que ésta ejecuta el contrato y simultáneamente los consume a medida que los recibe. Entre los ejemplos se incluyen los servicios rutinarios y recurrentes (tales como un servicio de limpieza) en los que el cobro y el consumo simultáneos por el cliente de los beneficios del desempeño pueden ser fácilmente identificados. **[Referencia: ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]**

B4 Para otros tipos de obligaciones de desempeño, una entidad puede no ser capaz de identificar fácilmente si un cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del desempeño de la entidad a medida que ésta lo ejecuta. En esas circunstancias, una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si una entidad determina que otra entidad no necesita realizar nuevamente y de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, en caso de que esa otra entidad tuviera que cumplir la obligación de desempeño

 © IFRS Foundation

pendiente con el cliente. Para determinar si otra entidad no necesita realizar nuevamente y de forma sustancial el trabajo que la entidad ha completado hasta la fecha, una entidad considerará ambos siguientes supuestos:

(a) desechar las restricciones contractuales potenciales o limitaciones prácticas que, en otro caso, impedirían que la entidad transfiera la obligación de desempeño pendiente a otra entidad; y

(b) suponer que esa otra entidad que cumpliera la obligación de desempeño pendiente no tuviera el beneficio de cualquier activo que esté controlado en el momento presente por la entidad y que mantendría controlado ésta si la obligación de desempeño se transfiriera a la otra.

El cliente controla el activo a medida que se crea o mejora [párrafo 35(b)]

[Referencia: ejemplo 8 párrafo EI37, Ejemplos Ilustrativos]

B5 Para determinar si un cliente controla un activo a medida que se crea o mejora de acuerdo con el párrafo 35(b), una entidad aplicará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34 y 38. El activo que está siendo creado o mejorado (por ejemplo, un activo en proceso de elaboración) podría ser tangible o intangible.

El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo [párrafo 35(c)]

[Referencia: Ejemplos 14 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

B6 Para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad de acuerdo con el párrafo 36, ésta considerará los efectos de las restricciones contractuales y limitaciones prácticas sobre su capacidad para redirigir fácilmente dicho activo hacia otro uso, tal como su venta a un cliente diferente.La posibilidad de que se rescinda el contrato con el cliente no es una consideración relevante para evaluar si la entidad sería capaz de redirigir fácilmente el activo hacia otro uso.

B7 Una restricción contractual sobre la capacidad de una entidad de redirigir un activo hacia otro uso debe ser de peso para que el activo no tenga un uso alternativo para la entidad. Una restricción contractual es de peso si un cliente pudiera exigir sus derechos al activo comprometido si la entidad pretende redirigir el activo hacia otro uso. Por el contrario, una restricción contractual no es de peso si, por ejemplo, un activo es, en gran medida, intercambiable por otros activos que la entidad podría transferir a otro cliente sin infringir el contrato y sin incurrir en costos significativos que, en otro caso, no habría incurrido en relación con ese contrato.

B8 Existe una limitación práctica sobre la capacidad de una entidad para redirigir un activo hacia otro uso si dicha entidad incurriera en pérdidas económicas significativa por redirigir el activo hacia otro uso. Una pérdida económica significativa podría surgir porque la entidad incurriera en costos significativos para adaptar el activo o solo fuera capaz de venderlo con una pérdida importante. Por ejemplo, una entidad puede estar prácticamente limitada cuando se trata de redirigir activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizadas en áreas remotas.

Derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha [párrafo 35(c)]

[Referencia: ejemplos 14 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

B9 De acuerdo con el párrafo 37, una entidad tiene derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha si tuviera derecho a un importe que al menos le compense por su desempeño completado hasta la fecha, en el caso de que el cliente o un tercero rescindiese el contrato por razones distintas al incumplimiento de los compromisos de desempeño contenidos en el mismo. Un importe que compensase a una entidad por el desempeño completado hasta la fecha sería un importe que se aproxime al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, recuperación de los costos incurridos por una entidad para satisfacer la obligación de desempeño más un margen razonable de ganancia), en lugar de solo la compensación por la pérdida de la potencial ganancia si el contrato fuera a darse por rescindido. La compensación por un margen de ganancia razonable no necesita ser igual al margen de ganancia esperada, si el contrato se hubiera cumplido según el compromiso, pero una entidad debe tener derecho a la compensación por cualquiera de los siguientes importes:

(a) una parte del margen de ganancia esperado por el contrato que refleje razonablemente la extensión del desempeño de la entidad según el contrato antes de su rescisión por el cliente (o un tercero); o

(b) una rentabilidad razonable sobre el costo de capital de la entidad para contratos similares (o el margen operativo habitual de la entidad para contratos similares) si el margen específico del contrato es mayor que la rentabilidad que la entidad genera habitualmente por contratos similares.

B10 El derecho de una entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha no necesita ser un derecho incondicional presente a dicho pago. En muchos casos, una entidad tendrá un derecho incondicional al pago solo en el momento de un hito acordado o en el momento de la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Para evaluar si tiene un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará si tendría un derecho exigible para demandar o conservar el pago por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato fuera a darse por rescindido antes de su finalización, por razones distintas al incumplimiento de la entidad del desempeño según resulta del compromiso.

B11 En algunos contratos, un cliente puede tener derecho a rescindir el contrato solo en momentos especificados durante la vida del contrato, o bien puede no tener derecho a rescindirlo. Si un cliente procede a rescindir un contrato sin tener derecho a hacerlo en ese momento (incluyendo el caso de que un cliente incumpla sus obligaciones según resulta del compromiso), el contrato (u otras leyes) puede otorgar a la entidad el derecho a continuar la transferencia al cliente de los bienes o derechos comprometidos en el contrato y requerirle que pague la contraprestación a la que se comprometió a cambio de dichos bienes o servicios. En esas circunstancias, una entidad tiene un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, puesto que tiene un derecho a continuar realizando sus obligaciones de acuerdo con el contrato y requiriendo al cliente que lleve a cabo sus obligaciones (lo cual incluye pagar la contraprestación acordada).

[Referencia: ejemplo 17 Caso C, Ejemplos Ilustrativos]

B12 Para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará los términos contractuales, así como cualquier legislación o precedente legal que pudiera ampliar o anular dichos términos contractuales. Esto podría incluir una evaluación de si:

(a) la legislación, práctica administrativa o legal precedente confiere a la entidad un derecho al pago por el desempeño hasta la fecha, aun cuando ese derecho no esté especificado en el contrato con el cliente;

(b) el precedente legal relevante indica que otros derechos al pago similares, por el desempeño completado hasta la fecha en contratos de contenido similar, no tienen efectos legales vinculantes; o

(c) las prácticas tradicionales de negocio de una entidad de optar por no exigir un derecho al pago han dado lugar a que el derecho haya resultado no exigible en ese entorno legal. Sin embargo, a pesar de que una entidad pueda optar por renunciar a su derecho a recibir el pago en contratos similares, continuaría teniendo un derecho al pago hasta la fecha si, en el contrato con el cliente, su derecho al pago por el desempeño hasta la fecha permanece exigible.

B13 El esquema de pagos especificado en un contrato no indica necesariamente si una entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. **[Referencia: ejemplo 16, Ejemplos Ilustrativos]** Aunque el esquema de pagos en un contrato especifique el calendario e importe de la contraprestación que es pagadera por un cliente, el esquema de pagos puede no proporcionar necesariamente evidencia del derecho de la entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha. Esto es porque, por ejemplo, el contrato podría especificar que la contraprestación recibida del cliente es reembolsable por razones distintas al incumplimiento por la entidad del desempeño tal como se comprometió en el contrato.

Métodos de medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

B14 Los métodos que pueden utilizarse para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37 incluyen los siguientes:

(a) métodos de producto (véanse los párrafos B15 a B17); y

(b) métodos de recursos (véanse los párrafos B18 y B19).

Métodos de producto

[Referencia: párrafos FC163 a FC167, Fundamentos de las Conclusiones]

B15 Los métodos de producto reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los

 © IFRS Foundation

bienes o servicios pendientes comprometidos en el contrato. Los métodos de producto incluyen métodos tales como estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados logrados, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. Cuando una entidad evalúa si aplicar un método de producto para medir su progreso, considerará si el producto seleccionado representaría razonablemente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Un método de producto no proporcionaría una representación fiel del desempeño de la entidad si el producto seleccionado no pudiera medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Por ejemplo, los métodos de producto basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente el desempeño de una entidad para satisfacer una obligación de desempeño si, al final del periodo de presentación, el desempeño de la entidad ha producido bienes en proceso de elaboración o finalizados controlados por el cliente que no están incluidos en la medición del producto obtenido.

B16 Como solución práctica, si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se corresponde directamente con el valor para el cliente del desempeño que la entidad ha completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad puede reconocer un ingreso de actividades ordinarias por el importe al que tiene derecho a facturar.

[Referencia:

párrafo FC167, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 42 Contrato A, Ejemplos Ilustrativos]

B17 Las desventajas de los métodos de producto son que los productos utilizados para medir el progreso pueden no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos puede no estar disponible para una entidad sin un costo desproporcionado. Por ello, puede ser necesario un método de recursos.

Métodos de recursos

[Referencia: párrafos FC168 a FC178, Fundamentos de las Conclusiones]

B18 Los métodos de recursos reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra gastadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño. Si los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo de desempeño, puede ser apropiado para la entidad reconocer el ingreso de actividades ordinarias sobre una base lineal.

B19 Una deficiencia de los métodos de recursos es que puede no haber una relación directa entre los recursos de una entidad y la transferencia del control de bienes o servicios al cliente. **[Referencia: párrafo FC176, Fundamentos de las Conclusiones]** Por ello, una entidad excluirá del método de recursos los efectos de cualesquiera recursos que, de acuerdo con el objetivo de medición del progreso del párrafo 39, no representen el desempeño de la entidad para transferir el control de los bienes o servicios al cliente. Por ejemplo, al utilizar el método de recursos basado en el costo, puede requerirse un ajuste a la medición del progreso en las siguientes circunstancias:

(a) Cuando un costo incurrido no contribuye al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño. Por ejemplo, una entidad no reconocería un ingreso de actividades ordinarias sobre la base de los costos incurridos que son atribuibles a ineficiencias significativas en el desempeño de la entidad que no estaban reflejadas en el precio del contrato (por ejemplo, los costos de importes no esperados de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos en los que se incurrió para satisfacer la obligación de desempeño).**[Referencia: párrafos FC177 y FC178, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) Cuando un costo incurrido no es proporcional al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño. En esas circunstancias, la mejor representación del desempeño de la entidad puede ser ajustar el método de recursos para reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de ese costo incurrido. Por ejemplo, una representación razonable del desempeño de una entidad puede ser el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por un importe igual al costo de un bien utilizado para satisfacer una obligación de desempeño, si la entidad espera al comienzo del contrato que se cumplan todas las condiciones siguientes:

(i) el bien no es distinto;

(ii) se espera que el cliente obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el bien; **[Referencia: párrafos FC170 a FC175, Fundamentos de las Conclusiones]**

(iii) el costo del bien transferido es significativo en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño; y

(iv) la entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien (pero la entidad está actuando como un principal de acuerdo con los párrafos B34 a B38).

[Referencia: ejemplo 19, Ejemplos Ilustrativos]

Venta con derecho a devolución

[Referencia:

párrafo 55

párrafos FC363 a FC367, Fundamentos de las Conclusiones]

B20 En algunos contratos, una entidad transfiere el control de un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por varias razones (tales como insatisfacción con el producto) y recibe cualquier combinación de lo siguiente:

(a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;

(b) un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; y

(c) cambiarlo por otro producto.

B21 Para contabilizar la transferencia de productos con un derecho de devolución (y para algunos servicios que se proporcionan sujetos a reembolso), una entidad reconocerá todo lo siguiente:

(a) un ingreso de actividades ordinarias por los productos transferidos por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por ello, los ingresos de actividades ordinarias no se reconocerían para los productos que se espera que sean devueltos);

(b) un pasivo por reembolso; y

(c) un activo (y el correspondiente ajuste al costo de ventas) por su derecho a recuperar los productos de los clientes al establecer el pasivo por reembolso.

[Referencia: ejemplos 22 y 26, Ejemplos Ilustrativos]

B22 El compromiso de una entidad de estar dispuesta a aceptar un producto devuelto durante el periodo de devolución no se contabilizará como una obligación de desempeño además de la obligación de proporcionar un reembolso.

B23 Una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 47 a 72 (incluyendo los requerimientos para las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58) para determinar el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (es decir, excluyendo los productos que se espera que sean devueltos). Para cualquier importe recibido (o por recibir) sobre el que la entidad no espera tener derecho, la entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando transfiera los productos a los clientes, sino que reconocerá dichos importes recibidos (o por recibir) como un pasivo por reembolso. Posteriormente, al final de cada periodo de presentación, la entidad actualizará su evaluación de los importes a los que espera tener derecho a cambio de los productos transferidos y realizará el cambio que corresponda en el precio de la transacción y, por ello, en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos. **[Referencia: párrafo FC365, Fundamentos de las Conclusiones]**

B24 Una entidad actualizará la medición del pasivo por reembolso al final de cada periodo de presentación por los cambios en las expectativas sobre el importe de los reembolsos. Una entidad reconocerá los ajustes que correspondan como ingresos de actividades ordinarias (o reducciones de ingresos de actividades ordinarias).

B25 Un activo reconocido por el derecho de una entidad a recuperar productos de un cliente en el momento de establecer un pasivo por reembolso se medirá inicialmente por referencia al importe en libros anterior del producto (por ejemplo, inventarios) menos cualquier costo esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor para la entidad de los productos devueltos). Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará la medición del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. Una entidad presentará el activo por separado del pasivo por reembolso. **[Referencia: párrafo FC367, Fundamentos de las Conclusiones]**

 © IFRS Foundation

B26 Los intercambios por los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de esta Norma.

B27 Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de uno que funcione se evaluarán de acuerdo con las guías sobre garantías de los párrafos B28 a B33.

Garantías

[Referencia: párrafos FC368 a FC378, Fundamentos de las Conclusiones]

B28 Es habitual que una entidad proporcione (de acuerdo con el contrato, la ley o las prácticas tradicionales del negocio) una garantía en conexión con la venta de un producto (ya sea un bien o un servicio). La naturaleza de una garantía puede variar de forma significativa entre sectores industriales y contratos. Algunas garantías proporcionan a un cliente seguridad de que el producto relacionado funcionará como las partes pretendían porque cumple las especificaciones acordadas. Otras garantías proporcionan al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas.

B29 Si un cliente tiene la opción de comprar una garantía por separado (por ejemplo, porque la garantía se cobra o negocia por separado), dicha garantía es un servicio distinto, porque la entidad se compromete a proporcionar el servicio al cliente, adicionalmente al producto que tiene la funcionalidad descrita en el contrato. En esas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía comprometida como una obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 22 a 30, y asignará una parte del precio de la transacción a esa obligación de desempeño de acuerdo los párrafos 73 a 86.**[Referencia: párrafo FC371, Fundamentos de las Conclusiones]**

B30 Si un cliente no tiene la opción de comprar una garantía por separado, una entidad contabilizará la garantía de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* **[Referencia: párrafo FC376, Fundamentos de las Conclusiones]** a menos que la garantía comprometida, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas. **[Referencia: párrafo FC372, Fundamentos de las Conclusiones]**

[Referencia: ejemplo 44, Ejemplos Ilustrativos]

B31 Para evaluar si una garantía proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas, una entidad considerará factores tales como:

(a) Si la garantía se requiere por ley—si se requiere que la entidad proporcione por ley una garantía, la existencia de esa ley indica que la garantía comprometida no es una obligación de desempeño porque estos requerimientos habitualmente existen para proteger a los clientes del riesgo de comprar productos defectuosos. **[Referencia: párrafo FC377, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) La extensión del periodo de cobertura de la garantía—cuánto más largo sea el periodo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte una obligación de desempeño, porque es más probable proporcionar un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas.

(c) La naturaleza de las tareas que la entidad se compromete a realizar—si es necesario que una entidad realice tareas especificadas para proporcionar la seguridad de que un producto cumpla las especificaciones acordadas (por ejemplo, un servicio de envío de la devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación de desempeño.

B32 Si una garantía, o parte de ésta, proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación de desempeño. Por ello, una entidad asignará el precio de la transacción al producto y al servicio. Si una entidad se compromete a otorgar una garantía de tipo seguro junto con otra garantía de tipo servicio, pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías juntas como una obligación de desempeño única.

B33 Una ley que requiera que una entidad pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación de desempeño. Por ejemplo, un fabricante puede vender productos en una jurisdicción en la que la ley hace al fabricante responsable de cualquier perjuicio (por ejemplo, a la propiedad personal) que pueda causarse a un consumidor utilizando un producto para su uso previsto. De forma similar, el compromiso que asume una entidad de indemnizar al cliente por responsabilidades y daños que surgen de derechos de patentes, derechos de autor, marcas comerciales u otros incumplimientos por los productos de la entidad no dan lugar a una obligación de desempeño. La entidad contabilizará esta obligación de acuerdo con la NIC 37. **[Referencia: párrafo FC378, Fundamentos de las Conclusiones]**

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

[Referencia:

párrafos FC379 a FC385Z, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 45 y 48 (la entidad es un agente), ejemplo 46, 46A y 47 (la entidad es un principal) y ejemplo 48A (la entidad es un principal y un agente en el mismo contrato), ejemplos Ilustrativos]

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente). Una entidad determinará si es un principal o un agente para cada uno de los bienes o servicios especificados comprometidos con el cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios) a proporcionar al cliente (véanse los párrafos 27 a 30). Si un contrato con un cliente incluye más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser un principal para algunos bienes o servicios especificados y un agente para otros **[Referencia: ejemplo 48A, Ejemplos Ilustrativos]**.

B34A Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo B34), la entidad:[E9]

(a) identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente [que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)]; y

(b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente.

E9 [IFRIC® *Update*, abril de 2022, Decisión de Agenda, «NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*—Principal frente a Agente: El revendedor de software»

El Comité recibió una solicitud en la que se preguntaba si, al aplicar la NIIF 15, un revendedor de licencias de software es un principal o un agente. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

a. el revendedor tiene un acuerdo de distribución con un fabricante de software que:

i. otorga al revendedor el derecho a conceder (vender) las licencias de software estándar del fabricante a los clientes;

ii. requiere que el revendedor proporcione asesoramiento previo a la venta a cada cliente—antes de la venta de las licencias de software—para identificar el tipo y el número de licencias de software que satisfagan las necesidades de éste; y

iii. ofrece al revendedor la posibilidad de fijar el precio de las licencias de software para su venta a los clientes.

b. Si el cliente decide:

i. no comprar la licencia de software, no paga nada. El revendedor y el cliente no llegan a un acuerdo.

ii. Para comprar un tipo y un número determinados de licencias de software, el revendedor negocia el precio de venta con el cliente, hace un pedido al fabricante de software en nombre del cliente (y paga al fabricante), y factura al cliente el precio acordado.

c. El fabricante de software proporciona al cliente las licencias de software solicitadas—emitidas a nombre del cliente—a través de un portal de software y con la clave necesaria para la activación. El fabricante del software y el cliente firman un acuerdo en el que se especifica el derecho del cliente a utilizar el software, una garantía que cubre su funcionalidad y el plazo de la licencia.

d. Si el revendedor aconseja al cliente que pida un tipo o un número de licencias de software incorrecto (que no satisfaga las necesidades del cliente), éste podría no aceptar las licencias. El revendedor no puede devolver las licencias no aceptadas al fabricante del software ni venderlas a otro cliente.

Requerimientos aplicables en la NIIF 15—Consideraciones sobre el principal y el agente

Los párrafos B34 a B38 establecen un marco conceptual para determinar si una entidad es principal o agente. Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (la

 © IFRS Foundation

entidad actúa como un principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen para el tercero (la entidad actúa como un agente).

El párrafo B34A señala que la determinación de la naturaleza de su compromiso requiere que la entidad:

a. identifique los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un conjunto distinto de bienes o servicios) que se proporcionará al cliente (párrafo B34);

b. evaluará si controla cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente.

Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera a un cliente (párrafo B35). Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente (párrafo B36).

identifique los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente

El primer paso para identificar los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente es evaluar los bienes o servicios comprometidos en el contrato con el cliente. Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete a proporcionar a un cliente. Sin embargo, el contrato también puede incluir compromisos implícitos en las prácticas comerciales habituales de la entidad, en políticas publicadas o en declaraciones específicas si, en el momento de celebrar el contrato, esos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o un servicio (párrafo 24).

Una vez evaluados los bienes o servicios comprometidos en el contrato con el cliente, una entidad identificará entonces—aplicando los párrafos 27 a 30—cada bien o servicio distinto (o conjunto de bienes o servicios distintos) que debe proporcionarse al cliente.

Evaluación de si una entidad controla cada bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente

Cuando otra parte interviene en el suministro de bienes o servicios a un cliente, el párrafo B35A establece las circunstancias en las que una entidad es un principal—una de las cuales es cuando la entidad obtiene el control de un bien u otro activo de la otra parte que luego transfiere al cliente. El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del activo; el control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso y obtengan los beneficios de un activo (párrafo 33).

El párrafo B37 establece indicadores para ayudar a una entidad a determinar si es un principal o un agente. Tales indicadores incluyen, pero no se limitan a: (a) la responsabilidad principal de cumplir con el compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado; (b) el riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente o después de la transferencia del control al cliente; y (c) la discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. Los indicadores pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del contrato, y diferentes indicadores pueden proporcionar pruebas más persuasivas en diferentes contratos (párrafo B37A).

Aplicación de la NIIF 15 al hecho descrito en la solicitud

identifique los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente

En el hecho descrito en la solicitud, el contrato del revendedor con el cliente incluye un compromiso explícito de proporcionar un tipo y un número determinados de licencias de software estándar al cliente.

El Comité observó que el asesoramiento previo a la venta que proporciona el revendedor—en virtud del acuerdo de distribución entre el fabricante de software y el revendedor—no es un compromiso implícito en el contrato con el cliente. En el momento de realizar el contrato con el cliente, el revendedor ya ha proporcionado el asesoramiento. El revendedor no tiene que proporcionar más asesoramiento y el asesoramiento ya proporcionado no se transferirá al cliente después del inicio del contrato. Por lo tanto, en el momento de realizar el contrato con el cliente, éste no tiene ninguna expectativa válida de que el revendedor le transfiera un bien o servicio distinto de las licencias de software estándar.

En consecuencia, el Comité concluyó que, en el hecho descrito en la solicitud, los bienes comprometidos en el contrato del revendedor con el cliente son las licencias de software estándar. Dado que las licencias de software estándar son los únicos bienes comprometidos en el contrato con el cliente, son bienes distintos que deben proporcionarse al cliente. Por lo tanto, estas

licencias son los bienes especificados que deben proporcionarse al cliente tal y como se describe en el párrafo B34A(a).

Evaluación de si el revendedor controla las licencias de software estándar antes de transferirlas al cliente

En el hecho descrito en la solicitud, el revendedor evalúa si obtiene el control de las licencias de software estándar del fabricante de software antes de transferirlas al cliente. Esa evaluación del control requiere la consideración de los hechos y circunstancias específicos, que incluyen los términos y condiciones de los contratos entre el revendedor y el cliente, el revendedor y el fabricante del software, y el fabricante del software y el cliente.

Si—después de aplicar los principios y requerimientos sobre control de la NIIF 15—no está claro si el revendedor es un principal o un agente, el revendedor considerará los indicadores del párrafo B37 para evaluar si obtiene el control de las licencias de software estándar del fabricante de software antes de que se transfieran al cliente. En el hecho descrito en la solicitud, el Comité observó que:

a. las licencias de software proporcionadas al cliente existen solo después de que el revendedor haga un pedido al fabricante de software y este emita las licencias de software a nombre del cliente. El fabricante del software es responsable de la funcionalidad del mismo, así como de la emisión y activación de las licencias. Por lo tanto, el fabricante de software es responsable en estos aspectos del cumplimiento del compromiso de proporcionar las licencias al cliente [párrafo B37(a)].

b. El revendedor es la parte que se compromete con el cliente antes y después de proporcionarle las licencias de software, asumiendo la responsabilidad de las licencias no aceptadas. Por lo tanto, el fabricante de software es responsable en estos aspectos del cumplimiento del compromiso de proporcionar las licencias al cliente [párrafo B37(a)].

c. El revendedor no obtiene un conjunto de licencias de software antes de realizar el contrato con el cliente y no puede, por ejemplo, dirigir las licencias de software a otro cliente. Por lo tanto, el revendedor no tiene riesgo de inventario antes de que se proporcionen las licencias al cliente, pero sí tiene riesgo de inventario hasta que el cliente acepte las licencias [párrafo B37(b)].

d. El revendedor tiene la facultad de establecer el precio de las licencias de software [párrafo B37(b)]. La facultad de fijación de precios puede ser menos relevante para la evaluación del control si, por ejemplo, el mercado de las licencias de software es tal que el revendedor, en efecto, tiene una flexibilidad limitada para establecer el precio.

El Comité observó que la conclusión sobre si el revendedor es un principal o un agente depende de los hechos y circunstancias específicos, incluidos los términos y condiciones de los contratos pertinentes. El revendedor aplicaría su juicio al hacer su evaluación global de si es un principal o un agente—incluyendo la consideración de la relevancia de los indicadores para la evaluación del control y el grado en que proporcionan evidencia del control de las licencias de software estándar antes de ser transferidas al cliente—en el contexto del marco y los requerimientos establecidos en los párrafos B34 a B38 de la NIIF 15.

El Comité también observó que el revendedor revelaría (a) la información material o con importancia relativa sobre la política contable de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, y (b) la información requerida por la NIIF 15, incluso sobre sus obligaciones de desempeño (párrafo 119) y los juicios realizados al aplicar la NIIF 15 que afectan significativamente a la determinación del importe y el calendario de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (párrafo 123).

El Comité llegó a la conclusión de que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que un revendedor determine si—en el hecho descrito en la solicitud—es un principal o un agente para las licencias de software estándar proporcionadas a un cliente. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una la obligación de desempeño en su nombre.

[Enlace a ejemplo 19, Ejemplos Ilustrativos]

B35A Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de lo siguiente:

 © IFRS Foundation

(a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente. **[Referencia: ejemplo 47, Ejemplos Ilustrativos]**

(b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad. **[Referencia: ejemplo 46A, Ejemplos Ilustrativos]**

(c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios [véase el párrafo 29(a)] suministrados por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. **[Referencia: ejemplo 46, Ejemplos Ilustrativos]** Esto es porque la entidad obtiene en primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el bien o servicio especificado (que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar que los bienes o servicios especificados sean suministrados por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

(a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado, esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

(b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes de que se haya transferido el bien o servicio especificado o después de transferir el control al cliente (por ejemplo, si el cliente tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

(c) La entidad tiene discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por terceros a los clientes.

[Referencia: párrafos FC382 y FC385G a FC385L, Fundamentos de las Conclusiones]

B37A Los indicadores del párrafo B37 pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del contrato. Además, indicadores diferentes pueden proporcionar evidencia más convincente en contratos distintos.

B38 Si otra entidad asume las obligaciones de desempeño de la entidad y los derechos contractuales del contrato de forma que la entidad deja de estar obligada a satisfacer la obligación de desempeño de transferir el bien o servicio especificado al cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación de desempeño. En su lugar, la entidad evaluará si reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias para satisfacer una obligación de

desempeño a fin de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como un agente).

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

[Referencia: párrafos FC386 a FC395, Fundamentos de las Conclusiones]

B39 Las opciones del cliente de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con un descuento pueden ser de muchas formas, incluyendo incentivos por ventas, créditos-premios al cliente (o puntos), opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.

B40 Si, en un contrato, una entidad concede a un cliente la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción da lugar a una obligación de desempeño en el contrato solo si la opción proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin realizar ese contrato (por ejemplo, un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de cliente en ese área geográfica o mercado). Si la opción proporciona un derecho significativo al cliente, éste en efecto paga a la entidad por adelantado por bienes o servicios futuros y la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando dichos bienes o servicios futuros se transfieran o cuando la opción vence.

B41 Si un cliente tiene la opción de adquirir un bien o servicio adicional a un precio que reflejaría el precio de venta independiente para ese bien o servicio, esa opción no proporciona al cliente un derecho significativo, incluso si puede ejercitarse solo realizando un contrato previo. En esos casos, la entidad ha realizado una oferta comercial que contabilizará de acuerdo con esta Norma solo cuando el cliente ejerza la opción para comprar los bienes o servicios adicionales.

[Referencia: ejemplo 50, Ejemplos Ilustrativos]

B42 El párrafo 74 requiere que una entidad asigne el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño sobre la base del precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, una entidad lo estimará. Esa estimación reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, y se ajustará por los dos aspectos siguientes:

(a) cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción; y

(b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.

[Referencia:

párrafos FC389 a FC390, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 49 y 52, Ejemplos Ilustrativos]

B43 Si un cliente tiene un derecho significativo a adquirir bienes o derechos futuros y dichos bienes o servicios son similares a los bienes o servicios originales del contrato y se proporcionan de acuerdo con los términos del contrato original, entonces una entidad puede, como una alternativa práctica, estimar el precio de venta independiente de la opción, asignar el precio de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que se espera proporcionar y la correspondiente contraprestación esperada. Habitualmente, esos tipos de opciones son para renovaciones de contratos.

[Referencia:

párrafos FC391 a FC395, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 51, Ejemplos Ilustrativos]

Derechos de clientes no ejercitados

[Referencia: párrafos FC396 a FC401, Fundamentos de las Conclusiones]

B44 De acuerdo con el párrafo 106 en el momento del cobro de un pago por anticipado de un cliente, una entidad reconocerá un pasivo del contrato por el importe del pago anticipado por su obligación de desempeño de transferir, o estar dispuesta a transferir, bienes o servicios en el futuro. Una entidad dará de baja en cuentas ese pasivo del contrato (y reconocerá un ingreso de actividades ordinarias) cuando transfiera esos bienes o servicios y, por ello, satisfaga su obligación de desempeño.

B45 Un pago por anticipado no reembolsable de un cliente a una entidad concede al cliente un derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (y obliga a la entidad a estar dispuesta a transferir un bien o servicio). Sin embargo, los clientes pueden no ejercitar todos los derechos contractuales. Esos derechos no ejercitados se denominan, a menudo, ganancias por derechos de clientes no ejercidos.

 © IFRS Foundation

B46 Si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos en un pasivo del contrato, reconocerá el importe esperado de dicha ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias en proporción al patrón que siga el cliente cuando ejerce sus derechos. Si una entidad no espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, reconocerá el importe esperado de la mencionada ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes pase a ser remota. Para determinar si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, ésta considerará los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

B47 Una entidad reconocerá un pasivo (y no un ingreso de actividades ordinarias) por cualquier contraprestación recibida que sea atribuible a derechos no ejercitados de un cliente que se requiere que la entidad la remita a otra parte, por ejemplo, una entidad del gobierno de acuerdo con las leyes de propiedad no reclamada aplicables.

Pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados)

B48 En algunos contratos, una entidad cargará a un cliente un pago inicial no reembolsable en el comienzo del contrato o en un momento cercano al mismo. Algunos ejemplos incluyen pagos de entrada en contratos de afiliación a sociedades deportivas, pagos por activación de contratos de telecomunicaciones, pagos de establecimiento en algunos servicios contratados y pagos iniciales en algunos contratos de suministro.

B49 Para identificar las obligaciones de desempeño en estos contratos, una entidad evaluará si el pago está relacionado con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, aun cuando un pago inicial no reembolsable se relacione con una actividad que la entidad esté obligada a realizar en, o cerca, del inicio del contrato para cumplir el contrato, esa actividad no da lugar a la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (véase el párrafo 25). En su lugar, el pago inicial es un pago por adelantado por bienes o servicios futuros y, por ello, se reconocería como ingreso de actividades ordinarias cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. **[Referencia: ejemplos 53 y 16, Ejemplos Ilustrativos]** El periodo de reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias se extendería más allá del periodo contractual inicial si la entidad concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo como se describe en el párrafo B40.

B50 Si el pago inicial no reembolsable se relaciona con un bien o servicio, la entidad evaluará contabilizarlo o no como una obligación de desempeño separada de acuerdo con los párrafos 22 a 30.

B51 Una entidad puede cargar un pago no reembolsable, o una parte del mismo, como compensación por costos incurridos al establecer el contrato (u otras tareas administrativas como se describe en el párrafo 25). Si esas actividades de establecimiento no satisfacen una obligación de desempeño, la entidad no considerará dichas actividades (y los costos relacionados) al medir el progreso de acuerdo con el párrafo B19. Eso es así porque los costos de las actividades de establecimiento no representan la transferencia de servicios al cliente. La entidad evaluará si los costos incurridos al establecer un contrato han dado lugar a un activo, que se reconocerá de acuerdo con el párrafo 95.

Licencias

[Referencia: párrafos FC402 a FC421J, Fundamentos de las Conclusiones]

B52 Una licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual de una entidad. Las licencias de propiedad intelectual pueden incluir, pero no se limitan a, licencias sobre cualquiera de los siguientes elementos:

(a) programas informáticos y tecnología;

(b) películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento;

(c) franquicias; y

(d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

B53 Además del compromiso de conceder una licencia (o licencias) a un cliente, una entidad puede también comprometerse a transferirle otros bienes o servicios. Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o implícitos en las prácticas tradicionales del negocio, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad (véase el párrafo 24). Como con otros tipos de contratos, cuando un contrato con un cliente incluye un compromiso para conceder una licencia (o licencias), además de otros bienes o servicios comprometidos, una entidad aplicará los párrafos 22 a 30 para identificar cada una de las obligaciones de desempeño del contrato.

B54 Si el compromiso de conceder una licencia no es distinto de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato de acuerdo con los párrafos 26 a 30, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia y esos otros bienes o servicios comprometidos juntos como una obligación de desempeño única. Ejemplos de licencias que no son distintas de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato incluyen los siguientes:

(a) una licencia que constituye un componente de un bien tangible y que es parte integral de la funcionalidad de dicho bien; y

(b) una licencia de la que el cliente puede beneficiarse solo conjuntamente con un servicio relacionado (tal como un servicio en línea proporcionado por la entidad que permite al cliente, mediante la concesión de una licencia, acceder a contenidos). **[Referencia: ejemplo 55, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafo FC407, Fundamentos de las Conclusiones]

B55 Si la licencia no es distinta, una entidad aplicará los párrafos 31 a 38 para determinar si la obligación de desempeño (que incluye la licencia comprometida) es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

[Referencia: párrafos FC414V a FC414Y, Fundamentos de las Conclusiones]

B56 Si el compromiso de conceder la licencia es distinto de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato y, por ello, el compromiso de conceder la licencia es una obligación de desempeño separada, una entidad determinará si la licencia se transfiere al cliente en un momento determinado o a lo largo de un periodo de tiempo. Para realizar esa determinación, una entidad considerará si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder la licencia al cliente es proporcionar al cliente:

(a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia; **[Referencia: párrafo B58 a B60 y B62,ejemplos 57, 58 y 61, Ejemplos Ilustrativos]** o

(b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia. **[Referencia: párrafos B61 y B62 y ejemplos 54, 56 Caso B y 59, Ejemplos Ilustrativos]**

Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad

B57 [Eliminado]

B58 La naturaleza del compromiso de una entidad al conceder la licencia es un compromiso de proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:

(a) el contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (véanse los párrafos B59 y B59A); **[Referencia: párrafos FC414C a FC414F, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad identificados en el párrafo B58(a); y

(c) esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar (véase el párrafo 25).

[Referencia:

párrafos FC408 a FC410, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 54, 56 a 59 y 61, Ejemplos Ilustrativos]

B59 Factores que pueden indicar que un cliente podría esperar razonablemente que una entidad llevará a cabo actividades que afecten significativamente a la propiedad intelectual incluyen las prácticas tradicionales del negocio, políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad. Aunque no determinante, la existencia de un interés económico compartido (por ejemplo, una regalía basada en ventas) entre la entidad y el cliente relacionada con la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente puede también indicar que éste podría razonablemente esperar que la entidad lleve a cabo esta actividad.

B59A Las actividades de una entidad afectan significativamente a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho cuando:

(a) se espera que esas actividades cambien significativamente la forma (por ejemplo, el diseño o contenido) o la funcionalidad (por ejemplo, la capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual; o

 © IFRS Foundation

(b) la capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual procede sustancialmente o depende, de esas actividades. Por ejemplo, los beneficios de una marca proceden o dependen, a menudo, de las actividades continuadas de la entidad que apoyan o mantienen el valor de la propiedad intelectual.

Por consiguiente, si la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho posee una funcionalidad independiente significativa, una parte sustancial del beneficio de esa propiedad intelectual procede de dicha funcionalidad. Por consiguiente, la capacidad del cliente de obtener beneficios de esa propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la entidad a menos que esas actividades cambien de forma significativa su forma o funcionalidad. Los tipos de propiedad intelectual que, a menudo, tienen funcionalidad independiente significativa incluyen el software, compuestos biológicos o fórmulas de fármacos, y contenidos de medios de comunicación completos (por ejemplo, películas, programas de televisión y grabaciones de música).

[Referencia: párrafos FC414G a FC414N, Fundamentos de las Conclusiones]

B60 Si los criterios del párrafo B58 se cumplen, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia como una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo, porque el cliente recibirá y consumirá de forma simultánea el beneficio procedente del desempeño de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que el desempeño tiene lugar [véase el párrafo 35(a)]. Una entidad aplicará los párrafos 39 a 45 para seleccionar un método apropiado de medir su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño para dar acceso.

B61 Si los criterios del párrafo B58 no se cumplen, la naturaleza del compromiso de una entidad es proporcionar un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad a medida que dicha propiedad intelectual exista (en términos de forma y funcionalidad) en el momento concreto en que se concede la licencia al cliente. Esto significa que el cliente puede redirigir el uso de la licencia en el momento concreto en que se le transfiere y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Una entidad contabilizará el compromiso de proporcionar un derecho a utilizar su propiedad intelectual a medida que se satisface la obligación de desempeño en un momento concreto. **[Referencia: ejemplos 54, 56 Caso B y 59, Ejemplos Ilustrativos]** Una entidad aplicará el párrafo 38 para determinar el momento determinado en el cual la licencia se transfiere al cliente. Sin embargo, el ingreso de actividades ordinarias no puede reconocerse por una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad intelectual antes del comienzo de periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse de ésta. Por ejemplo, si el periodo de una licencia de un programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al cliente (o haga disponible de otro modo) un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la entidad no reconocería un ingreso de actividades ordinarias antes de que se haya proporcionado dicho código (o se haga disponible por otro medio). **[Referencia: párrafos FC414 y FC414S a FC414U, Fundamentos de las Conclusiones]**

B62 Una entidad no considerará los siguientes factores al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad:

(a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso—esas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la entidad satisface su obligación de desempeño en un momento determinado o a lo largo del tiempo. **[Referencia: párrafos FC414O a FC414R, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 59, Ejemplos Ilustrativos]**

(b) Las garantías proporcionadas por la entidad de que tiene una patente válida de propiedad intelectual y que defenderá esa patente del uso no autorizado—un compromiso de defender un derecho de patente no es una obligación de desempeño porque el acto de defender una patente protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad y asegura al cliente que la licencia transferida cumple las especificaciones de la licencia comprometida en el contrato.

[Referencia: párrafo FC411, Fundamentos de las Conclusiones]

Regalías basadas en ventas o uso

[Referencia: párrafos FC415 a FC421J, Fundamentos de las Conclusiones]

B63 A pesar de los requerimientos de los párrafos 56 a 59, una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por regalías basadas en ventas o uso comprometidas a cambio de una licencia de propiedad intelectual, solo cuando (o a medida que) ocurra uno de los siguientes sucesos:

(a) tenga lugar la venta o uso posterior; y

(b) La obligación de desempeño a la que se ha asignado parte o todas las regalías basadas en ventas o uso ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

[Referencia:

párrafos FC421A a FC421C, FC421H y FC421I, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 4, 35 y 61, Ejemplos Ilustrativos]

B63A El requerimiento para una regalía basada en ventas o en uso del párrafo B63 se aplica cuando la regalía se relaciona solo con una licencia de propiedad intelectual o cuando ésta es el elemento predominante con el que se relaciona la regalía (por ejemplo, la licencia de propiedad intelectual puede ser el elemento predominante con el que se relaciona la regalía cuando la entidad tiene una expectativa razonable de que el cliente atribuya de forma significativa más valor a la licencia que a otros bienes o servicios con los que se relaciona la regalía).

[Referencia:

párrafos FC421D a FC421G, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 57 y 60, Ejemplos Ilustrativos]

B63B Cuando el requerimiento del párrafo B63A se cumple, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de una regalía basada en ventas o en uso se reconocerán completamente de acuerdo con el párrafo B63. Cuando el requerimiento del párrafo B63A no se cumple, los requerimientos sobre la contraprestación variable de los párrafos 50 a 59 se aplican a la regalía basada en ventas o en uso.

[Referencia: párrafo FC421J, Fundamentos de las Conclusiones]

Acuerdos de recompra

[Referencia:

párrafo 38

párrafos FC422 a FC423, Fundamentos de las Conclusiones]

B64 Un acuerdo de recompra es un contrato en el que una entidad vende un activo y también se compromete o tiene la opción (en el mismo contrato o en otro) de recomprarlo. El activo recomprado puede ser el que se vendió originalmente al cliente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido es un componente.

B65 Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

(a) la obligación de una entidad de recomprar el activo (a término);

(b) el derecho de una entidad de recomprar el activo (una opción de compra); y

(c) la obligación de una entidad de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta).

Un contrato a término o una opción de compra

[Referencia: párrafos FC424 a FC427, Fundamentos de las Conclusiones]

B66 Si una entidad tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo (mediante un contrato a término o una opción de compra), un cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, la entidad contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

(a) un arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que menor que su precio de venta original **[Referencia: párrafos 61 a 88, NIIF 16]**, a menos que el contrato sea parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior. Si el contrato es parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. **[Referencia: párrafo 103, NIIF 16]** La entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9; o

(b) un acuerdo financiero de acuerdo con el párrafo B68, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio de venta original. **[Referencia: ejemplo 62 Caso A, Ejemplos Ilustrativos]**

B67 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

B68 Si el acuerdo de recompra es un acuerdo financiero, la entidad continuará reconociendo el activo y también reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad reconocerá la diferencia entre el importe de la contraprestación recibida del cliente y el importe de la contraprestación a

 © IFRS Foundation

pagar al cliente como intereses y, si procede, como costos de procesamiento y tenencia (por ejemplo, seguro).

[Referencia: ejemplo 62 Caso A, Ejemplos Ilustrativos]

B69 Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso de actividades ordinarias.

Una opción de venta

[Referencia: párrafos FC428 a FC431, Fundamentos de las Conclusiones]

B70 Si una entidad tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, ésta considerará al comienzo del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho. El ejercicio del cliente de ese derecho dará lugar a que éste pague efectivamente la contraprestación a la entidad por el derecho a utilizar un activo especificado por un periodo de tiempo. Por ello, si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, la entidad contabilizará el acuerdo como un arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16 **[Referencia: ejemplo 62 Caso B, Ejemplos Ilustrativos y párrafos 61 a 88, NIIF 16]**, a menos que el contrato sea parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior. Si el contrato es parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. **[Referencia: párrafo 103, NIIF 16]** La entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9.

B71 Para determinar si un cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, una entidad considerará varios factores, incluyendo la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra y el tiempo hasta que venza el derecho. Por ejemplo, si el precio de recompra se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo, esto puede indicar que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta.

[Referencia: ejemplo 62 Caso B, Ejemplos Ilustrativos]

B72 Si el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la entidad contabilizará el acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos B20 a B27.

B73 Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es más que el valor de mercado esperado del activo, el contrato es, de hecho, un acuerdo financiero y, por ello, se contabilizará como se describe en el párrafo B68.

B74 Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es menor o igual que el valor de mercado esperado del activo, y el cliente no tiene un incentivo económico significativo de ejercer su derecho, entonces la entidad contabilizará el acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos B20 a B27.

B75 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

B76 Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso de actividades ordinarias.

Acuerdos de depósito

[Referencia: párrafo 38]

B77 Cuando una entidad entrega un producto a otra (tal como un intermediario o distribuidor) para la venta final a clientes, la entidad evaluará si esa otra parte ha obtenido el control del producto en ese momento concreto. Un producto que se ha entregado a un tercero puede conservarse como un acuerdo de depósito si ese tercero no ha obtenido el control del producto. Por consiguiente, una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias en el momento de la entrega de un producto a un tercero si el producto entregado se mantiene en depósito.

B78 Indicadores de que un acuerdo es un acuerdo de depósito incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) el producto está controlado por la entidad hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del intermediario o hasta que venza un periodo especificado;

(b) la entidad es capaz de requerir la devolución del producto o transferirlo a un tercero (tal como otro intermediario); y

(c) el intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque puede se le puede requerir pagar un depósito).

Acuerdos de entrega posterior a la facturación

[Referencia: ejemplo 63, Ejemplos Ilustrativos]

B79 Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente por un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera al cliente en un momento determinado en el futuro. Por ejemplo, un cliente puede solicitar que una entidad realice un contrato de este tipo, debido a que carece de espacio disponible para el producto o por retrasos en la programación de producción del cliente.

B80 Una entidad determinará cuándo ha satisfecho su obligación de desempeño de transferir un producto, evaluando cuándo obtiene el cliente el control de ese producto (véase el párrafo 38). Para algunos contratos, el control se transfiere cuando el producto se entrega en la ubicación del cliente o cuando el producto se envía, dependiendo de los términos del contrato (incluyendo las condiciones de entrega y envío). Sin embargo, para algunos contratos, un cliente puede obtener el control de un producto, aun cuando dicho producto permanezca en posesión física de una entidad. En ese caso, el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del producto y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando haya decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física. Por consiguiente, la entidad no controla el producto. En su lugar, la entidad proporciona servicios de custodia al cliente sobre el activo de éste.

B81 Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 38, para que un cliente haya obtenido el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación, deben cumplirse todos los criterios siguientes:

(a) la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe ser formal (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo);

(b) el producto debe está identificado por separado como que pertenece al cliente;

(c) el producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al cliente; y

(d) la entidad no puede tener la capacidad de utilizar el producto o redirigirlo hacia otro cliente.

B82 Si una entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por la venta de un producto en la forma de entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) de acuerdo con los párrafos 22 a 30 a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 73 a 86.

Aceptación del cliente

B83 De acuerdo con el párrafo 38(e), la aceptación de un cliente de un activo puede indicar que el cliente ha obtenido su control. Las cláusulas de aceptación del cliente permiten a éste cancelar un contrato o requerir que una entidad tome acciones para remediar que un bien o servicio no cumpla las especificaciones acordadas. Una entidad considerará estas cláusulas al evaluar cuándo un cliente obtiene el control de un bien o servicio.

B84 Si una entidad puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la aceptación del cliente es una formalidad que no afectaría a la determinación de la entidad de cuándo el cliente ha obtenido el control del bien o servicio. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación del cliente se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, una entidad podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente. La experiencia de la entidad con contratos para bienes o servicios similares puede proporcionar evidencia de que un bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato. Si los ingresos de actividades ordinarias se reconocen antes de la aceptación del cliente, una entidad todavía debe considerar si existen obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, instalación de equipos) y evaluará si debe contabilizarlas por separado.

B85 Sin embargo, si una entidad no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la entidad no podría concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que la entidad reciba la aceptación del cliente. Esto es así porque en esa circunstancia, la entidad no puede determinar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del bien o servicio y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

 © IFRS Foundation

B86 Si una entidad entrega productos a un cliente a efectos de prueba o evaluación y el cliente no se ha comprometido a pagar cualquier contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que éste acepte el producto o venza el periodo de prueba.

Información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados

[Referencia:

párrafos FC335 a FC340, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 41, Ejemplos Ilustrativos]

B87 El párrafo 114 requiere que una entidad desagregue los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Por consiguiente, la medida en que los ingresos de actividades ordinarias de una entidad se desagregan a efectos de esta información a revelar dependerá de los hechos y circunstancias relativos a los contratos de la entidad con clientes. Algunas entidades pueden necesitar utilizar más de un tipo de categoría para cumplir el objetivo del párrafo 114 de desagregar los ingresos de actividades ordinarias. Otras entidades pueden cumplir el objetivo utilizando solo un tipo de categoría para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

B88 Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias, una entidad considerará la forma en que se ha presentado la información sobre los ingresos de actividades ordinarias de la entidad para otros propósitos, incluyendo todos los siguientes:

(a) información a revelar presentada fuera de los estados financieros (por ejemplo, publicación de ganancias, informes anuales o presentaciones a inversores);

(b) información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones **[Referencia: párrafo 7, NIIF 8]** para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos de operación; y

(c) otra información que sea similar a los tipos de información identificados en el párrafo B88(a) y (b) y que utiliza la entidad o usuarios de los estados financieros de la entidad para evaluar el rendimiento financiero de la entidad o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

B89 Ejemplos de categorías que puede ser apropiado incluir, pero que no se limitan a todos los siguientes:

(a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales);

(b) región geográfica (por ejemplo, país o región);

(c) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes del gobierno y que no son del gobierno);

(d) tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo y por tiempo y por materiales);

(e) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo);

(f) calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo);

(g) canales de ventas (por ejemplo, bienes vendidos directamente a clientes y bienes vendidos a través de intermediarios).

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Norma.

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. **[Referencia: párrafos FC446 a FC451 y FC453A a FC453H Fundamentos de las Conclusiones]** Se permite su aplicación anticipada. **[Referencia: párrafos FC452, FC453 y FC453G a FC453H, Fundamentos de las Conclusiones]** Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

C1A La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 5, 97, B66 y B70. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

C1B *Aclaraciones a la NIIF 15* Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, emitida en abril de 2016, modificó los párrafos 26, 27, 29, B1, B34 a B38, B52, B53, B58, C2, C5 y C7, eliminó los párrafos B57 y añadió los párrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A y C8A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. **[Referencia: párrafo FC453I, Fundamentos de las Conclusiones]** Se permite su aplicación anticipada. **[Referencia: párrafo FC453J, Fundamentos de las Conclusiones]** Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

[Referencia: párrafos FC1A y FC27A a FC27H, Fundamentos de las Conclusiones]

C1C La NIIF 17, emitida en mayo de 2017, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 17.

Transición

C2 A efectos de los requerimientos de transición de los párrafos C3 a C8A:

(a) la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo de presentación en que la entidad aplique esta Norma; y

(b) un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con la NIC 11 *Contratos de Construcción*, NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* e Interpretaciones relacionadas. **[Referencia: párrafos FC445A a FC445I, Fundamentos de las Conclusiones]**

C3 Una entidad aplicará esta Norma utilizando uno de los dos siguientes métodos:

(a) de forma retroactiva a cada periodo de presentación previo de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, sujeta a los recursos del párrafo C5; **[Referencia: párrafos FC435 y FC436, Fundamentos de las Conclusiones]** o

(b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 y C8.

[Referencia: párrafos FC434 a 436, Fundamentos de las Conclusiones]

C4 A pesar de los requerimientos del párrafo 28 de la NIC 8, cuando se aplica por primera vez esta Norma, una entidad necesitará presentar únicamente la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 **[Referencia: párrafo FC445, Fundamentos de las Conclusiones]** para el periodo anual inmediato que preceda a la fecha de aplicación inicial de esta Norma (el "periodo inmediato anterior") y solo si la entidad aplica esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(a). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.

C5 Una entidad puede utilizar uno o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo el párrafo C3(a):

(a) para los contratos completados, **[Referencia: párrafo C2(b)]** una entidad no necesita reexpresar los que:

 © IFRS Foundation

(i) comiencen y finalicen en el mismo periodo anual sobre el que se informa; o

(ii) sean contratos completados al comienzo del primer periodo presentado. **[Referencia: párrafos FC445M a FC445N Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) para contratos completados que tengan contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable en los periodos sobre el que se informa comparativos.

(c) para contratos que fueron modificados antes del comienzo del primer periodo presentado, una entidad no necesita reexpresar de forma retrospectiva el contrato para esas modificaciones del contrato de acuerdo con los párrafos 20 y 21. En su lugar, una entidad reflejará el efecto acumulado de todas las modificaciones que tengan lugar antes del comienzo del primer periodo presentado al:

(i) identificar las obligaciones de desempeño satisfechas y no satisfechas;

(ii) determinación del precio de la transacción; y

(iii) asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño satisfechas y no satisfechas.

[Referencia: párrafos FC445O, FC445P y FC445R, Fundamentos de las Conclusiones]

(d) para todos los periodos de presentación que se presentan antes de la fecha de la aplicación inicial, una entidad no necesita revelar el importe de los precios de la transacción asignados a las obligaciones de desempeño pendientes, ni una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingresos de actividades ordinarias (véase el párrafo 120).

[Referencia: párrafo FC437, Fundamentos de las Conclusiones]

C6 Para cualquiera de las soluciones prácticas del párrafo C5 que utilice una entidad, ésta aplicará ese recurso de forma congruente a todos los contratos dentro de todos los periodos de presentación de informes presentados. Además, la entidad revelará toda la siguiente información:

(a) las soluciones que se han utilizado; y

(b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada uno de dichas soluciones.

[Referencia: párrafo FC438, Fundamentos de las Conclusiones]

C7 Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo C3(b), reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo de presentación anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad podría optar por **[Referencia: párrafos FC445J a FC445L, Fundamentos de las Conclusiones]** aplicar aplicará esta Norma de forma retroactiva solo a contratos que no estén completados **[Referencia: párrafo C2(b)]** en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, 1 de enero de 2018 para una entidad con el 31 de diciembre como final de año).

[Referencia: párrafo FC441, Fundamentos de las Conclusiones]

C7A Una entidad que aplique esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(b) podría usar también la solución práctica descrita en el párrafo C5(c):

(a) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes del comienzo de primer periodo presentado; o

(b) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes de la fecha de aplicación inicial.

Si una entidad usa esta solución práctica, aplicará esta solución de forma congruente a todos los contratos y revelará la información requerida por el párrafo C6.

[Referencia: párrafos FC445P a FC445Q, Fundamentos de las Conclusiones]

C8 Para periodos de presentación que incluyan la fecha de aplicación inicial, una entidad proporcionará toda la información a revelar adicional siguiente, si esta Norma se aplica de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(b):

(a) el importe por el que cada partida de los estados financieros se ve afectada en el periodo de presentación actual por la aplicación de esta Norma en comparación con la NIC 11 y la NIC 18 y las Interpretaciones relacionadas que estuvieran vigentes antes del cambio; e

(b) una explicación de las razones de los cambios significativos identificados en C8(a).

[Referencia: párrafos FC442 a FC443, Fundamentos de las Conclusiones]

C8A Una entidad aplicará *Aclaraciones a la NIIF 15* (véase el párrafo C1B) de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Al aplicar las modificaciones de forma retroactiva, una entidad utilizará las modificaciones como si hubieran estado incluidas en la NIIF 15 en la fecha de la aplicación inicial. Por consiguiente, una entidad no aplicará las modificaciones a periodos sobre los que se informa o a contratos a los que los requerimientos de la NIIF 15 no son aplicables de acuerdo con los párrafos C2 a C8. Por ejemplo, si una entidad aplica la NIIF 15, de acuerdo con el párrafo C3(b) solo a contratos que no son contratos completados en la fecha de aplicación inicial, no reexpresará los contratos completados en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15, a efectos de estas modificaciones.

[Referencia: párrafos FC445S a FC445U, Fundamentos de las Conclusiones]

Referencias a la NIIF 9

C9 Si una entidad aplica esta Norma, pero no aplica todavía la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, cualquier referencia en esta Norma a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Derogación de otras Normas

C10 Esta Norma sustituye a las siguientes Normas:

(a) la NIC 11 *Contratos de Construcción*;

(b) la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*;

(c) la CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes*;

(d) la CINIIF 15 *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*;

(e) la CINIIF 18 *Transferencias de Activos procedentes de Clientes*; y

(f) la SIC-31 *Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad*.

 © IFRS Foundation

Norma Internacional de Información Financiera 16
Arrendamientos

Objetivo

1 **Esta Norma establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los *arrendamientos*. El objetivo es asegurar que los *arrendatarios* y *arrendadores* proporcionen información relevante de forma que represente fielmente esas transacciones. Esta información proporciona una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.**

2 Cuando aplique esta Norma, una entidad considerará los términos y condiciones de los *contratos* y todos los hechos y circunstancias relevantes. Una entidad aplicará esta Norma de forma congruente a los contratos con características similares y circunstancias parecidas.

Alcance

[Referencia: párrafos FC67 a FC81, Fundamentos de las Conclusiones]

3 Una entidad aplicará esta Norma a todos los arrendamientos incluyendo los arrendamientos de *activos de derechos de uso* en un *subarrendamiento*, excepto en:

(a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;**[Referencia: NIIF 6]**

(b) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura* mantenidos por un arrendatario; **[Referencia: párrafos 1 y 5 (definiciones de activo biológico y planta productora), NIC 41]**

(c) acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*; **[Referencia: párrafo FC69, Fundamentos de las Conclusiones y párrafos 4 a 9, CINIIF 12]**

(d) licencias de propiedad intelectual concedidas por un arrendador dentro del alcance de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*; **[Referencia: párrafo B52 Apéndice B, NIIF 15]**y

(e) derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia que estén dentro del alcance de la NIC 38 *Activos Intangibles* para elementos como películas de cine, videos, juegos, manuscritos, patentes y derechos de autor. **[Referencia: párrafo FC70, Fundamentos de las Conclusiones y párrafo 6 de la NIC 38]**

[Referencia:

párrafos FC138 a FC140, FC78 y FC79 Fundamentos de las Conclusiones, (arrendamiento o compra o venta en esencia), FC84 a FC86 (materialidad o importancia relativa), FC80 (arrendamientos de propiedades de inversión) y FC72 a FC77 (otras cuestiones de alcance)

párrafo 7 de la NIC 40 (propiedades ocupadas por el propietario mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso en el alcance de la NIIF 16)]

4 Un arrendatario puede, pero no se le exige, aplicar esta Norma a arrendamientos de activos intangibles **[Referencia: párrafo 8 (definición de activo intangible), NIC 38]** distintos de los descritos en el párrafo 3(e).

[Referencia: párrafo FC71 Fundamentos de las Conclusiones]

Exenciones al reconocimiento (párrafos B3 a B8)

5 Un arrendatario puede optar **[Referencia: párrafo 8]** por no aplicar los requerimientos de los párrafos 22 a 49 a:

(a) *arrendamientos a corto plazo* **[Referencia: párrafos FC87 a FC97, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 5, Ejemplos Ilustrativos]** y

(b) arrendamientos en los que el *activo subyacente* es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8). **[Referencia: párrafos FC98 a FC104, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 11, Ejemplos Ilustrativos]**

6 Si un arrendatario opta por no aplicar los requerimientos de los párrafos 22 a 49 a los arrendamientos a corto plazo o a arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor, el arrendatario reconocerá los *pagos por arrendamiento* asociados con los arrendamientos como un gasto de forma lineal a lo largo del *plazo del arrendamiento* o según otra base sistemática. El arrendatario aplicará otra base sistemática si aquella es más representativa del patrón de beneficios del arrendatario.

7 Si un arrendatario contabiliza los arrendamientos a corto plazo aplicando el párrafo 6, considerará el arrendamiento como un arrendamiento nuevo a efectos de esta Norma si:

(a) hay una *modificación del arrendamiento*; o

(b) se ha producido un cambio en el plazo del arrendamiento (por ejemplo, el arrendatario ejerce una opción no incluida anteriormente en su determinación del plazo del arrendamiento).

8 La elección para los arrendamientos a corto plazo se realizará por clase de activo subyacente con el que se relaciona el derecho de uso. La elección de los arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor puede hacerse arrendamiento por arrendamiento. **[Referencia: párrafo FC103, Fundamentos de las Conclusiones]**

Identificación de un arrendamiento (párrafos B9 a B33)

9 Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. [Referencia: párrafo B12] Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de [Referencia: párrafos B9, B10 y B21–B30] un activo identificado [Referencia: párrafos B13 a B20] por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. Los párrafos B9 a B31 establecen guías sobre la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.

[Referencia:

párrafos B11 y B31

párrafos FC105 a FC110 y FC125, Fundamentos de las Conclusiones (definición de un arrendamiento), FC138 a FC140 (arrendamiento o compra o venta en esencia), FC111 a FC116 (activo identificado) y FC117 a FC124 (derecho a controlar el uso de un activo identificado)

ejemplos 1A, 3A, 4, 5, 6B, 7, 9A, 9C y 10B, Ejemplos Ilustrativos (contratos que contienen un arrendamiento)

ejemplos 1B, 2, 3B, 6A, 8, 9B y 10A, Ejemplos Ilustrativos (contratos que no contienen un arrendamiento)]

10 Un periodo de tiempo puede describirse en términos de la cantidad de uso de un activo identificado (por ejemplo, el número de unidades de producción que un elemento de equipo se usará para fabricar).

[Referencia: párrafo B10]

11 Una entidad evaluará nuevamente si un contrato es, o contiene, un arrendamiento solo si cambian los términos y condiciones del contrato.

Separación de componentes de un contrato

12 Para un contrato que es, o contiene, un arrendamiento, una entidad contabilizará cada componente del arrendamiento dentro del contrato como un arrendamiento de forma separada de los componentes del contrato que no constituyen un arrendamiento, a menos que aplique la solución práctica del párrafo 15. Los párrafos B32 y B33 establecen guías sobre la separación de los componentes de un contrato.

[Referencia: párrafos FC133 a FC137, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

Arrendatario

[Referencia: ejemplo 12, Ejemplos Ilustrativos]

13 Para un contrato que contiene un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento u otros que no son de arrendamiento, un arrendatario distribuirá la contraprestación del contrato a cada componente del arrendamiento sobre la base de precio relativo independiente del componente del arrendamiento y del precio agregado independiente de los componentes que no son arrendamiento.

[Referencia: párrafo FC137, Fundamentos de las Conclusiones]

14 El precio relativo independiente de los componentes de arrendamiento y de los que no son de arrendamiento se determinará sobre la base del precio que el arrendador, o un proveedor similar, cargaría de forma separada a una entidad por ese componente, o por uno similar. Si no existe un precio observable independiente fácilmente disponible, el arrendatario estimará el precio independiente, maximizando el uso de información observable.

[Referencia: párrafo FC137, Fundamentos de las Conclusiones]

15 Como una solución práctica, un arrendatario puede elegir, por clase de activo subyacente, no separar los componentes que no son arrendamiento de los componentes de arrendamiento, y, en su lugar, contabilizará cada componente de arrendamiento y cualquier componente asociado que no sea de arrendamiento como si se tratase de un componente de arrendamiento único. **[Referencia: párrafo FC135(b), Fundamentos de las Conclusiones]** Un arrendatario no aplicará esta solución práctica a derivados implícitos que cumplan los criterios del párrafo 4.3.3 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. **[Referencia: párrafo FC81, Fundamentos de las Conclusiones]**

16 A menos que utilice la solución práctica del párrafo 15, un arrendatario contabilizará los componentes que no son de arrendamiento aplicando otras Normas aplicables.

Arrendador

17 Para un contrato que contiene un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento o que no son de arrendamiento, un arrendador distribuirá la contraprestación del contrato aplicando los párrafos 73 a 90 de la NIIF 15.

[Referencia: párrafos FC135(a) y FC136, Fundamentos de las Conclusiones]

Plazo del arrendamiento (párrafos B34 a B41)

[Referencia: párrafos FC127 a FC129, Fundamentos de las Conclusiones (derechos y obligaciones exigibles)]

18 Una entidad determinará el plazo del arrendamiento como el periodo no cancelable de un arrendamiento, junto con:

(a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y

(b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción;

[Referencia:

párrafos B34 a B40

párrafos FC152 a FC159, Fundamentos de las Conclusiones (opciones para ampliar o terminar)]

19 Al evaluar si un arrendatario va a ejercer con razonable certeza una opción de ampliar un arrendamiento, o no va a ejercer una opción de terminar un arrendamiento, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes que creen un incentivo económico para que el arrendatario ejerza la opción de ampliar el arrendamiento o bien no ejerza la opción de terminar el arrendamiento, tal y como se describe en los párrafos B37 a B40.

20 Un arrendatario evaluará nuevamente si es razonable que ejerza una opción de ampliación, o no ejerza una opción de terminación, en el momento en que ocurra un suceso o cambio significativo en circunstancias que:

(a) esté dentro del control del arrendatario; y

(b) afectan a la razonable certeza de que el arrendatario va a ejercer una opción no incluida en su determinación previa del plazo del arrendamiento, o no va a ejercer una opción incluida en su determinación previa del plazo del arrendamiento (como se describe en el párrafo B41).

[Referencia:

párrafos FC184 a FC187, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]

21 Una entidad modificará el plazo del arrendamiento si hay un cambio en el periodo no cancelable de un arrendamiento. Por ejemplo, el periodo no cancelable de un arrendamiento cambiará si:

(a) el arrendatario ejerce una opción no incluida anteriormente en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento;

(b) el arrendatario no ejerce una opción incluida anteriormente en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento;

(c) ocurre un suceso que obliga contractualmente al arrendatario a ejercer una opción no incluida en la determinación previa que la entidad haya hecho del plazo del arrendamiento; o

(d) ocurre un suceso que prohíbe contractualmente al arrendatario ejercer una opción incluida en la determinación previa por la entidad del plazo del arrendamiento.

Arrendatario

[Referencia: párrafos FC3 y FC4, Fundamentos de las Conclusiones (razón por la que la contabilización del arrendamiento se cambió por la NIIF 16) y FC5 a FC18 (antecedentes para el desarrollo de la NIIF 16)]

[Enlace a los párrafos FC303 a FC309, Fundamentos de las Conclusiones sobre las principales diferencias entre la NIIF 16 y las decisiones tomadas por el FASB]

Reconocimiento

22 En la *fecha de comienzo*, un arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.

[Referencia: párrafos FC22 a FC24, (activo por derecho de uso), FC25 a FC27 (pasivo por arrendamiento), FC28 a FC31 (derecho a devolver el activo subyacente), FC41 a FC56 (modelo de arrendamiento único) y FC141 a FC144, Fundamentos de las Conclusiones (fecha de medición inicial)]

Medición

[Referencia: párrafos B1 y B2 (aplicación de la cartera y combinación de contratos)]

Medición inicial

Medición inicial del activo por derecho de uso

23 En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo.

[Referencia: párrafos FC145 a FC148, Fundamentos de las Conclusiones]

24 El costo del activo por derecho de uso comprenderá:

(a) el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 26;

(b) los pagos por arrendamiento realizados en la fecha de comienzo o antes, menos los *incentivos de arrendamiento* recibidos;

(c) los *costos directos iniciales* incurridos por el arrendatario; **[Referencia: párrafos FC149 a FC151, Fundamentos de las Conclusiones]**y

(d) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al desmantelar y eliminar el activo subyacente, restaurando el lugar en el que está ubicado o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos para producir inventarios. El arrendatario incurre en obligaciones a consecuencia de

 © IFRS Foundation

esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo concreto.

[Referencia: ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]

[Enlace a párrafos B43 y B44 sobre pagos relativos a la construcción o diseño del activo subyacente]

25 Un arrendatario reconocerá los costos descritos en el párrafo 24(d) como parte del costo del activo por derecho de uso cuando incurre en una obligación a consecuencia de esos costos. Un arrendatario aplicará la NIC 2 *Inventarios* a los costos en los que se incurre durante un periodo concreto como consecuencia de haber usado el activo por derecho de uso para producir inventarios durante ese periodo. Las obligaciones por estos costos contabilizados aplicando esta Norma o la NIC 2 se reconocerán y medirán aplicando la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Medición inicial del pasivo por arrendamiento

26 En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la *tasa de interés implícita en el arrendamiento*, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la *tasa incremental por préstamos del arrendatario*.

[Referencia:

párrafos FC86 (materialidad o importancia relativa) y FC160 a FC162 (tasa de descuento), Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]

27 En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento comprenden los pagos siguientes por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se paguen en la fecha de comienzo:[E1]

(a) *pagos fijos* (incluyendo los pagos fijos en esencia **[Referencia: párrafo FC164, Fundamentos de las Conclusiones]** como se describe en el párrafo B42), menos los incentivos del arrendamiento por pagar;

(b) *pagos por arrendamiento variables*, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medidos usando el índice o tasa en la fecha de comienzo (como se describe en el párrafo 28); **[Referencia: párrafos FC165 y FC166, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 14A, Ejemplos Ilustrativos]**

(c) importes que espera pagar el arrendatario como *garantías de valor residual*; **[Referencia: párrafos FC170 a FC172, Fundamentos de las Conclusiones]**

(d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en el párrafos B37 a B40);**[Referencia: párrafo FC173, Fundamentos de las Conclusiones]** y

(e) pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

[Enlace a

párrafo FC149 y FC151, Fundamentos de las Conclusiones sobre por qué se excluyen los costos directos iniciales del pasivo por arrendamientos

párrafos FC168, FC169, FC163(b) y FC163(c), Fundamentos de las Conclusiones, sobre pagos variables vinculados con el rendimiento futuro o uso del activo subyacente

ejemplo 14B, Ejemplos Ilustrativos, para ejemplos de los pagos por arrendamiento variables excluidos]

E1 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2021, Decisión de Agenda, «NIIF 16 *Arrendamientos*—Impuesto sobre el Valor Agregado No reembolsable en Pagos por Arrendamiento»

El Comité recibió una solicitud sobre cómo un arrendatario contabiliza el impuesto sobre el valor agregado (IVA) no reembolsable cargado a los pagos de arrendamiento. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

a. El arrendatario opera en una jurisdicción en la que se aplica el IVA a los bienes y servicios.

Un vendedor incluye el IVA en una factura de pago emitida a un comprador. En el caso de los arrendamientos, el IVA se carga cuando el arrendador emite una factura de pago al arrendatario.

b. La legislación aplicable:

i. requiere que el vendedor recaude el IVA y lo remita al gobierno; y

ii. permite, generalmente, que el comprador recupere del gobierno el IVA cargado por los pagos de bienes o servicios, incluidos los arrendamientos.

c. Debido a la naturaleza de sus operaciones, el arrendatario sólo puede recuperar una parte del IVA cargado a los bienes o servicios adquiridos. Esto incluye el IVA cargado a los pagos que realiza por los arrendamientos. Por lo tanto, una parte del IVA que paga el arrendatario no es reembolsable.

d. Los acuerdos de arrendamiento requieren que el arrendatario realice pagos al arrendador que incluyen los importes relacionados con el IVA cargado de acuerdo con la legislación aplicable.

La solicitud preguntaba si, al aplicar la NIIF 16, el arrendatario incluye el IVA no reembolsable como parte de los pagos de un arrendamiento.

Las actividades de difusión externa llevadas a cabo por el Comité y las cartas de comentarios sobre la decisión de agenda provisional del Comité proporcionaron evidencia limitada:

a. de que el IVA no reembolsable sobre los pagos de arrendamiento es material o tiene importancia relativa para los arrendatarios afectados; y

b. de la diversidad en la forma en que los arrendatarios en circunstancias similares contabilizan el IVA no reembolsable en los pagos de arrendamiento.

Por lo tanto, el Comité no ha recibido evidencia de que el tema tenga un efecto generalizado y tenga, o se espere que tenga, un efecto material o con importancia relativa sobre los afectados. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

28 Los pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa descritos en el párrafo 27(b) incluyen, por ejemplo, pagos vinculados al índice de precios al consumidor, precios vinculados a una tasa de interés de referencia (tal como la LIBOR) o pagos que varían para reflejar cambios en los precios de alquiler del mercado.

Medición posterior

Medición posterior del activo por derecho de uso

29 Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso aplicando el modelo del costo, [Referencia: párrafos 30 a 33] a menos que aplique los modelos de medición descritos en los párrafos 34 y 35.

Modelo del costo

30 Para aplicar un modelo del costo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo:

(a) menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y

(b) ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por arrendamiento especificado en el párrafo 36(c). **[Referencia: párrafo FC203, Fundamentos de las Conclusiones]**

[Referencia: párrafos FC174 a FC176, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace a párrafos FC196 a FC199, Fundamentos de las Conclusiones sobre por qué el activo por derecho de uso no se ajusta por cambios en las tasas de cambio]

[Enlace a párrafo 60 de la NIC 40 sobre el costo atribuido de los activos por derecho de uso que dejan de estar clasificados como propiedades de inversión en el momento de un cambio en el uso]

31 Un arrendatario aplicará los requerimientos de la depreciación de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* al depreciar el activo por derecho de uso, sujeto a los requerimientos del párrafo 32.

32 Si el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al fin del plazo del arrendamiento o si el costo del activo por derecho de uso refleja que el arrendatario ejercerá una opción de compra, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo del mismo hasta el final de la *vida útil* del activo subyacente. En otro caso, el arrendatario depreciará el activo por derecho

 © IFRS Foundation

de uso desde la fecha de comienzo hasta el final de la *vida útil* del activo cuyo derecho de uso tiene o hasta el final del plazo del arrendamiento, lo que tenga lugar primero.

33 Un arrendatario aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* para determinar si el activo por derecho de uso presenta deterioro de valor y contabilizar las pérdidas por deterioro de valor identificadas.

[Referencia: párrafo FC176, Fundamentos de las Conclusiones]

Otros modelos de medición

34 Si un arrendatario aplica el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión* **[Referencia: párrafos 33 a 55, NIC 40]** a sus propiedades de inversión, el arrendatario también aplicará ese modelo del valor razonable a los activos por derecho de uso que cumplan la definición de propiedad de inversión de la NIC 40 **[Referencia: párrafo 5, NIC 40 (definición de propiedades de inversión)]**.

[Referencia: párrafos FC178 a FC181, Fundamentos de las Conclusiones]

35 Si el derecho de uso de los activos se relaciona con una clase de propiedades, planta y equipo **[Referencia: párrafo 37, NIC 16]** a la que el arrendatario aplica el modelo de revaluación de la NIC 16, **[Referencia: párrafos 31 a 42, NIC 16]** este podría optar por utilizar ese modelo de revaluación para todos los activos por derecho de uso de activos relacionados con esa clase de propiedades, planta y equipo.

[Referencia: párrafo FC177, Fundamentos de las Conclusiones]

Medición posterior del pasivo por arrendamiento

36 Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un pasivo por arrendamiento:

(a) incrementando el importe en libros para reflejar el interés sobre el pasivo por arrendamiento;

(b) reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos por arrendamiento realizados;

(c) midiendo nuevamente el importe en libros para reflejar las nuevas mediciones [Referencia: ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos] o modificaciones del arrendamiento especificadas en los párrafos 39 a 46, y también para reflejar los pagos por arrendamiento fijos en esencia que hayan sido revisados (véase párrafo B42).

[Referencia: párrafos FC182 y FC183, Fundamentos de las Conclusiones y, para pasivos por arrendamiento denominados en monedas extranjeras, FC196 a FC199]

37 El interés de un pasivo por arrendamiento en cada periodo durante el plazo del arrendamiento será el importe que produce una tasa periódica constante de interés sobre el saldo restante del pasivo por arrendamiento. La tasa periódica de interés es la tasa de descuento descrita en el párrafo 26, o, si es aplicable, la tasa de descuento modificad descrita en el párrafo 41, el párrafo 43 o el párrafo 45(c).

38 Después de la fecha de comienzo, un arrendatario reconocerá en el resultado del periodo, a menos que los costos se incluyan, en función de otras Normas aplicables, en el importe en libros de otro activo:

(a) el interés sobre el pasivo por arrendamiento; y

(b) los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento en el periodo en el que ocurre el suceso o condición que da lugar a esos pagos.

Nueva evaluación del pasivo por arrendamiento

39 Después de la fecha de comienzo, un arrendatario aplicará los párrafos 40 a 43 para medir nuevamente el pasivo por arrendamiento para reflejar cambios en los pagos por arrendamiento. Un arrendatario reconocerá el importe de la nueva medición del pasivo por arrendamiento como un ajuste al activo por derecho de uso. **[Referencia: párrafo FC192, Fundamentos de las Conclusiones]** Sin embargo, si el importe en libros del activo por derecho de uso se reduce a cero y se produce una reducción adicional en la medición del pasivo por arrendamiento, un arrendatario reconocerá los importes restantes de la nueva medición en el resultado del periodo.

[Referencia: ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]

40 Un arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento modificados usando una tasa de descuento modificada, **[Referencia: párrafos FC193 a FC195, Fundamentos de las Conclusiones]** si:

(a) se produce un cambio en el plazo del arrendamiento, tal como se describe en los párrafos 20 y 21. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados sobre la base del plazo del arrendamiento modificado; o

(b) se produce un cambio en la evaluación de una opción para comprar el activo subyacente, que se haya evaluado considerando los sucesos y circunstancias descritos en los párrafos 20 y 21 en el contexto de una opción de compra. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados para reflejar el cambio en los importes por pagar bajo la opción de compra.

41 Al aplicar el párrafo 40, un arrendatario determinará la tasa de descuento revisada como la tasa de interés implícita en el arrendamiento para lo que resta del plazo del arrendamiento, si esa tasa puede determinarse con facilidad, o la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de la nueva evaluación, si la tasa de interés implícita en el arrendamiento no pudiera determinarse con facilidad.

42 Un arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento, modificados, si:

(a) Se produce un cambio en los importes por pagar esperados relacionados con una garantía de valor residual. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados para reflejar el cambio en los importes que se espera pagar bajo la garantía de valor residual. **[Referencia: párrafo FC191, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) Se produce un cambio en los pagos por arrendamiento futuros procedente de un cambio en un índice o una tasa usados para determinar esos pagos, incluyendo, por ejemplo, un cambio para reflejar los cambios en los precios de alquiler del mercado que siguen a una revisión de los alquileres del mercado. El arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento para reflejar los pagos por arrendamiento modificados solo cuando haya un cambio en los flujos de efectivo (es decir, cuando el ajuste a los pagos por arrendamiento tenga efecto). Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento revisados, por lo que resta del plazo del arrendamiento, sobre la base de los pagos contractuales revisados. **[Referencia: párrafos FC188 a FC190, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 14A, Ejemplos Ilustrativos]**

43 Al aplicar el párrafo 42, un arrendatario usará una tasa de descuento sin cambios, a menos que el cambio en los pagos por arrendamiento proceda de un cambio en las tasas de interés variables. En ese caso, el arrendatario usará una tasa de descuento modificada que refleje los cambios en la tasa de interés.

[Referencia:

párrafos FC193 a FC195, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 14A, Ejemplos Ilustrativos]

Modificaciones del arrendamiento

44 Un arrendatario contabilizará una modificación del arrendamiento como un arrendamiento separado si:

(a) la modificación incrementa el alcance del arrendamiento añadiendo el derecho a usar uno o más activos subyacentes; e

(b) la contraprestación por el arrendamiento se incrementa por un importe acorde con el precio independiente del incremento en el alcance y por cualquier ajuste adecuado a ese precio independiente para reflejar las circunstancias del contrato concreto.

[Referencia:

párrafo FC202, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 15, Ejemplos Ilustrativos]

45 En el caso de una modificación del arrendamiento que no se contabilice como un arrendamiento separado, en la *fecha efectiva de la modificación del arrendamiento* un arrendatario:

(a) distribuirá la contraprestación del contrato modificado aplicando los párrafos 13 a 16;

(b) determinará el plazo del arrendamiento modificado aplicando los párrafos 18 y 19; e

(c) medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento revisados aplicando una tasa de descuento revisada. La tasa de descuento revisada se determinará como la tasa de interés implícita en el arrendamiento para lo que resta del plazo del arrendamiento, si esa tasa puede ser determinada con facilidad, o la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de vigencia de la modificación, si la tasa de interés implícita en el arrendamiento no pudiera determinarse con facilidad.

 © IFRS Foundation

[Referencia: ejemplos 16 a 19, Ejemplos Ilustrativos]

46 En una modificación del arrendamiento que no se contabilice como un arrendamiento separado, el arrendatario contabilizará la nueva medición del pasivo por arrendamiento:

(a) Disminuyendo el importe en libros del activo por derecho de uso ara reflejar la terminación parcial o total del arrendamiento, en las modificaciones de arrendamiento que disminuyen el alcance de éste. El arrendatario reconocerá en el resultado del periodo las ganancias o pérdidas relacionadas con la terminación parcial o total del arrendamiento. **[Referencia: párrafo FC203(a), Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 17 y 18, Ejemplos Ilustrativos]**

(b) Haciendo el correspondiente ajuste al activo por derecho de uso para todas las demás modificaciones del arrendamiento.**[Referencia: párrafo FC203(b), Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 16, 18 y 19, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafos FC204 y FC205, Fundamentos de las Conclusiones]

46A Como solución práctica, un arrendatario puede optar por no evaluar si la reducción del alquiler que cumple las condiciones del párrafo 46B es una modificación del arrendamiento. Un arrendatario que realiza esta elección contabilizará los cambios en los pagos por arrendamiento procedentes de las reducciones del alquiler de la misma forma que contabilizaría el cambio aplicando esta Norma si dicho cambio no fuera una modificación del arrendamiento.

46B La solución práctica del párrafo 46A se aplica solo a las reducciones del alquiler que ocurran como consecuencia directa de la pandemia covid-19 y solo si se cumplen las siguientes condiciones:

(a) el cambio en los pagos por arrendamiento da lugar a una revisión de la contraprestación por el arrendamiento que es sustancialmente la misma, o menor, que la contraprestación por el arrendamiento inmediatamente anterior al cambio;

(b) cualquier reducción en los pagos por arrendamiento afecta únicamente los pagos originalmente debidos hasta el 30 de junio de 2022 (por ejemplo, una disminución del alquiler cumpliría esta condición si diera lugar a una reducción de los pagos por arrendamiento hasta el 30 de junio de 2022 y a un incremento en los pagos por arrendamiento que se prolongara más allá del 30 de junio de 2022); y

(c) no existe un cambio sustancial en los otros términos y condiciones del arrendamiento.

Presentación

47 Un arrendatario presentará en el estado de situación financiera o en las notas **[Referencia: párrafo FC207, Fundamentos de las Conclusiones]**:

(a) Los activos por derecho de uso por separado de otros activos. Si un arrendatario no presenta los activos por derecho de uso por separado en el estado de situación financiera, el arrendatario:

(i) incluirá los activos por derecho de uso dentro de la misma partida de los estados financieros que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad; **[Referencia: párrafo FC206, Fundamentos de las Conclusiones]** y

(ii) revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos activos de derechos de uso.

(b) los pasivos por arrendamiento por separado de otros pasivos. Si el arrendatario no presenta pasivos por arrendamiento de forma separada en el estado de situación financiera, el arrendatario revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos pasivos.

[Referencia: párrafos FC208 y FC217(b), Fundamentos de las Conclusiones]

48 El requerimiento del párrafo 47(a) no se aplica a los activos por derecho de uso que cumplen la definición de propiedades de inversión, que se presentarán en el estado de situación financiera como propiedades de inversión.

49 En el estado del resultado del periodo y otro resultado integral, un arrendatario presentará el gasto por intereses por el pasivo por arrendamiento de forma separada del cargo por depreciación del activo por derecho de uso. **[Referencia: párrafo FC209, Fundamentos de las Conclusiones]** El gasto por intereses sobre el pasivo por arrendamiento es un componente de los costos financieros, que el párrafo 82(b) de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* requiere que se presente por separado en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral.

50 En el estado de flujos de efectivo, un arrendatario clasificará:

(a) los pagos en efectivo por la parte del principal del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de financiación;**[Referencia: párrafos FC210 y FC211, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) los pagos en efectivo por la parte de intereses del pasivo por arrendamiento aplicando los requerimientos de la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* por los intereses pagados **[Referencia: párrafos 31 a 33, NIC 7]**; **[Referencia: párrafos FC210 y FC211, Fundamentos de las Conclusiones]** y

(c) los pagos por arrendamiento a corto plazo, pagos por arrendamiento de activos de bajo valor y los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de operación.

Información a revelar

[Referencia: párrafos FC212 a FC214, Fundamentos de las Conclusiones]

[Referencia:

párrafo FC216, Fundamentos de las Conclusiones

párrafos 30A y 31, NIC 1]

[Enlace a párrafos FC229 y FC230, Fundamentos de las Conclusiones sobre razones por las que no se adoptó un enfoque alternativo para la información a revelar]

51 El objetivo de la información a revelar para los arrendatarios es revelar información en las notas que, junto con la información proporcionada en el estado de situación financiera, estado del resultado del periodo y estado de flujos de efectivo, dé una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo del arrendatario. Los párrafos 52 a 60 especifican los requerimientos sobre cómo cumplir este objetivo.

[Referencia: párrafo FC215, Fundamentos de las Conclusiones]

52 Un arrendatario revelará información sobre sus arrendamientos en los que actúa como arrendatario en una nota única o sección separada de sus estados financieros. Sin embargo, un arrendatario no necesita duplicar información que ya esté presentada en cualquier otro lugar de los estados financieros, siempre que dicha información se incorpore mediante referencias cruzadas en la nota única o sección separada sobre arrendamientos.

[Referencia: párrafo FC228, Fundamentos de las Conclusiones]

53 Un arrendatario revelará los siguientes importes para el periodo sobre que se informa:

(a) cargo por depreciación de los activos por derecho de uso por clase de activo subyacente; **[Referencia: párrafo FC217(a), Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) gasto por intereses por los pasivos por arrendamiento; **[Referencia: párrafo FC217(b), Fundamentos de las Conclusiones]**

(c) el gasto relacionado con arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6. **[Referencia: párrafos FC97 y FC217(c), Fundamentos de las Conclusiones]** Este gasto no necesita incluir el gasto relacionado con arrendamientos de duración igual o inferior a un mes;

(d) el gasto relacionado con arrendamientos de activos de bajo valor contabilizados aplicando el párrafo 6. **[Referencia: párrafos FC104 y FC217(c), Fundamentos de las Conclusiones]** Este gasto no incluirá el relativo a arrendamientos a corto plazo de activos de bajo valor incluidos en el párrafo 53(c);

(e) el gasto relativo a pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento;

[Referencia: párrafo FC217(c), Fundamentos de las Conclusiones]

(f) ingresos por subarrendamientos de los derechos de uso de activos;

[Referencia: párrafo FC217(g), Fundamentos de las Conclusiones]

(g) salidas de efectivo totales por arrendamientos;

[Referencia: párrafo FC217(d), Fundamentos de las Conclusiones]

(h) incorporaciones de activos por derecho de uso;

 © IFRS Foundation

[Referencia: párrafo FC217(e), Fundamentos de las Conclusiones]

(i) ganancias o pérdidas que surgen de transacciones de venta con arrendamiento posterior; **[Referencia: párrafo FC217(f), Fundamentos de las Conclusiones]** y

(j) el importe en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo sobre el que se informa por clase del activo subyacente. **[Referencia: párrafo FC217(a), Fundamentos de las Conclusiones]**

54 Un arrendatario proporcionará la información a revelar especificada en el párrafo 53 en formato de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato. Los importes revelados incluirán costos que un arrendatario haya incluido en el importe en libros de otro activo durante el periodo sobre el que se informa.

[Referencia: párrafo FC228, Fundamentos de las Conclusiones]

55 Un arrendatario revelará el importe de sus compromisos por arrendamientos para los arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6, si la cartera de arrendamientos a corto plazo a los que se ha comprometido al final del periodo sobre el que se informa no es igual que la cartera de arrendamientos a corto plazo con la que se relaciona el gasto por arrendamientos a corto plazo revelado aplicando el párrafo 53(c).

56 Si los activos por derecho de uso cumplen la definición de propiedades de inversión, un arrendatario aplicará los requerimientos de información a revelar de la NIC 40. En ese caso, no se requiere que un arrendatario proporcione la información a revelar del párrafo 53(a), (f), (h) o (j) sobre los activos por derecho de uso.

57 Si un arrendatario mide los activos por derecho de uso a importes revaluados aplicando la NIC 16, el arrendatario revelará la información requerida por el párrafo 77 de la NIC 16 para esos activos por derecho de uso.

58 Un arrendatario revelará un análisis de vencimientos **[Referencia: párrafos FC219 a FC221, Fundamentos de las Conclusiones]** de los pasivos por arrendamiento aplicando los párrafos 39 y B11 of NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* de forma separada de los análisis de vencimientos de otros pasivos financieros.

[Referencia:

párrafos FC222 y FC223, Fundamentos de las Conclusiones

párrafo GI31A, Guía Ilustrativa, NIIF 7]

59 Además, de la información a revelar requerida por los párrafos 53 a 58, un arrendatario revelará información cualitativa y cuantitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 51 (como se describe en el párrafo B48). Esta información adicional puede incluir, pero no limitarse a, información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:

(a) la naturaleza de las actividades por arrendamiento del arrendatario;

(b) salidas de efectivo futuras a las que el arrendatario está potencialmente expuesto y no están reflejadas en la medición de los pasivos por arrendamiento. Esto incluye la exposición que surge:

  (i) pagos por arrendamiento variables (como se describe en el párrafo B49); **[Referencia: ejemplos 22A, 22B y 22C, Ejemplos Ilustrativos]**

  (ii) opciones de ampliación y opciones de terminación (como se describe en el párrafo B50); **[Referencia: ejemplos 23A, 23B y 23C, Ejemplos Ilustrativos]**

  (iii) garantías de valor residual (como se describe en el párrafo B51); y

  (iv) arrendamientos todavía no comenzados a los que se compromete el arrendatario.

(c) restricciones o pactos impuestos por los arrendamientos; y

(d) transacciones de venta con arrendamiento posterior (como se describe en el párrafo B52).

[Referencia: párrafos FC224 a FC227, Fundamentos de las Conclusiones]

60 Un arrendatario que contabilice los arrendamientos a corto plazo o los arrendamientos de activos de bajo valor aplicando el párrafo 6 revelará ese hecho.

60A Si un arrendatario aplica la solución práctica del párrafo 46A revelará:

(a) que ha aplicado la solución práctica a todas las reducciones del alquiler que cumplen las condiciones del párrafo 46B o, si no la ha aplicado a todas las reducciones del alquiler, revelará

información sobre la naturaleza de los contratos a los que ha aplicado la solución práctica (véase el párrafo 2); y

(b) el importe reconocido en el resultado del periodo sobre el que se informa para reflejar los cambios en los pagos por arrendamiento que surgen de las reducciones de alquiler a las que el arrendatario ha aplicado la solución práctica del párrafo 46A.

Arrendador

[Referencia:

párrafos FC57 a FC66, FC231 y FC35 a FC40, Fundamentos de las Conclusiones

párrafos FC5 a FC18, Fundamentos de las Conclusiones (antecedentes sobre el desarrollo de la NIIF 16)]

[Enlace a párrafos FC303 y FC310, Fundamentos de las Conclusiones en relación con las diferencias entre la NIIF 16 y las decisiones tomadas por el FASB]

Clasificación de los arrendamientos (B53 a B58)

61 Un arrendador clasificará cada uno de sus arrendamientos como un *arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero*.

[Referencia: párrafos B55 a B57 (arrendamientos que contienen terrenos y edificios)]

62 Un arrendamiento se clasificará como finance financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente.

[Referencia:

párrafos B53 y B54]

[Referencia:

sobre la clasificación de subarrendamientos:

párrafo B58

ejemplos 20 y 21, Ejemplos Ilustrativos]

63 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:

(a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

(b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo subyacente a un precio que se espera sea suficientemente inferior al *valor razonable* en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, en *la fecha de inicio del acuerdo*, 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 subyacente incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación;

(d) en la fecha de inicio del acuerdo, el valor presente de los pagos por el arrendamiento es al menos equivalente en la práctica a la totalidad del valor razonable del activo subyacente objeto de la operación; e

(e) el activo subyacente es de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlo sin realizarle modificaciones importantes.

64 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:

(a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;

(b) las 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 de venta del activo al final del arrendamiento); y

 © IFRS Foundation

(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.

65 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 63 a 64 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 de un activo subyacente, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso en el que se transfiera la propiedad del activo subyacente, al término del arrendamiento, por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen pagos por arrendamiento variables, como consecuencia de los cuales el arrendador no transfiere sustancialmente todos esos riesgos y ventajas.

66 La clasificación del arrendamiento se realiza en la fecha de inicio del acuerdo y se evalúa nuevamente solo si se produce una modificación del arrendamiento. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo subyacente) 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.

Arrendamientos financieros

Reconocimiento y medición

67 En la fecha de comienzo, un arrendador reconocerá en su estado de situación financiera los activos que mantenga en arrendamientos financieros y los presentará como una partida por cobrar, por un importe igual al de la *inversión neta en el arrendamiento*.

Medición inicial

68 El arrendador usará la tasa de interés implícita en el arrendamiento para medir la inversión neta en el arrendamiento. En el caso de un subarrendamiento, si la tasa de interés implícita en el subarrendamiento no puede determinarse con facilidad, un arrendador intermedio puede usar la tasa de descuento utilizada en el arrendamiento principal (ajustada por los costos directos iniciales asociados con el subarrendamiento) para medir la inversión neta en el subarrendamiento.

69 Los costos directos iniciales, **[Referencia: párrafo FC237, Fundamentos de las Conclusiones]** distintos de los incurridos por los arrendadores que sean a la vez fabricantes o distribuidores de los bienes arrendados se incluirán en la medición inicial de la inversión neta en el arrendamiento y reducirán el importe de los ingresos reconocidos a lo largo de la duración del arrendamiento. La tasa de interés implícita del arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en la inversión neta del arrendamiento; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente.

Medición inicial de los pagos por arrendamiento incluidos en la inversión neta en el arrendamiento.

70 En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento comprenden los pagos siguientes por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se reciban en la fecha de comienzo:

(a) pagos fijos (incluyendo los pagos fijos en esencia como se describe en el párrafo B42), menos los incentivos del arrendamiento por pagar;

(b) pagos por arrendamiento variables, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medida usando el índice o tasa en la fecha de comienzo;

(c) cualquier garantía de valor residual proporcionada al arrendador por el arrendatario, una parte relacionada con el arrendatario o un tercero no relacionado con el arrendador que es financieramente capaz de satisfacer las obligaciones bajo la garantía;

(d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en el párrafo B37); y

(e) pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

Arrendadores que son a la vez fabricantes o distribuidores de los bienes arrendados

71 En la fecha de comienzo, un arrendador que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados reconocerá lo siguiente para cada uno de sus arrendamientos financieros:

(a) ingresos de actividades ordinarias por el valor razonable del activo subyacente, o si es menor, por el valor presente de los pagos por arrendamiento acumulados (devengados) al arrendador, descontados usando una tasa de interés de mercado;

(b) el costo de venta por el costo o el importe en libros, si fuera distinto, del activo subyacente, menos el valor presente del *valor residual no garantizado*; y

(c) el resultado de la venta (que es la diferencia entre los ingresos de actividades ordinarias y el costo de la venta) de acuerdo con su política de ventas directas a los que se aplica la NIIF 15. Un arrendador, que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, reconocerá el resultado de la venta sobre un arrendamiento financiero en la fecha de comienzo, independientemente de si el arrendador transfiere el activo subyacente como describe la NIIF 15.

72 Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. Un arrendamiento financiero de un activo por un arrendador, que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, da lugar a resultados equivalentes a los procedentes de la venta directa de un activo subyacente, por precios de venta normales, en los que se tenga en cuenta cualquier descuento comercial o por volumen aplicable.

73 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 dar lugar a que un arrendador reconozca, en la fecha de comienzo, una porción excesiva del resultado total de la transacción. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, un arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, reducirá la ganancia por venta a la que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado.

74 Un arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, reconocerá como un gasto los costos incurridos en relación con la obtención de un arrendamiento financiero en la fecha del comienzo, puesto que principalmente se relacionan con la obtención de la ganancia por venta del fabricante o distribuidor. Los costos incurridos por los arrendadores, que son a la vez fabricantes o distribuidores de los bienes arrendados en relación con la obtención de un arrendamiento financiero se excluyen de la definición de los costos directos iniciales y, por ello, de la inversión neta en el arrendamiento.

Medición posterior

75 Un arrendador reconocerá los ingresos financieros a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la base de una pauta que refleje una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento.

76 Un arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Un arrendador aplicará los pagos por arrendamiento relacionados con el periodo contra la *inversión bruta en el arrendamiento*, para reducir tanto el principal como los *ingresos financieros no acumulados (devengados)*.

77 Un arrendador aplicará los requerimientos de baja en cuentas y de deterioro de valor de la NIIF 9 **[Referencia: secciones 3.2 y 5.5, NIIF 9]** a la inversión neta en el arrendamiento. Un arrendador revisará regularmente los valores residuales no garantizados estimados utilizados para calcular la inversión neta en el arrendamiento. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, el arrendador revisará el ingreso asignado a lo largo del plazo del arrendamiento, y reconocerá de forma inmediata cualquier reducción respecto a los importes acumulados (devengados).

78 Un arrendador que clasifique un activo bajo arrendamiento financiero como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) **[Referencia: párrafos 6 a 14, NIIF 5]** que aplique la NIIF 5 *Activos No corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, contabilizará el activo de acuerdo con esa Norma **[Referencia: párrafos 15 a 42, NIIF 5]**.

Modificaciones del arrendamiento

79 Un arrendador contabilizará una modificación de un arrendamiento financiero como un arrendamiento separado si:

 © IFRS Foundation

(a) la modificación incrementa el alcance del arrendamiento añadiendo el derecho a usar uno o más activos subyacentes;

(b) la contraprestación por el arrendamiento se incrementa por un importe acorde con el precio independiente del incremento en el alcance y por cualquier ajuste adecuado a ese precio independiente para reflejar las circunstancias del contrato concreto.

[Referencia: párrafo FC238, Fundamentos de las Conclusiones]

80 Para una modificación de un arrendamiento financiero que no se contabilice como un arrendamiento separado, un arrendador contabilizará la modificación de la forma siguiente:

(a) si el arrendamiento hubiera sido clasificado como un arrendamiento operativo y si la modificación hubiera estado vigente en la fecha de inicio del acuerdo, el arrendador:

(i) contabilizará la modificación del arrendamiento como un arrendamiento nuevo desde la fecha de vigencia de la modificación; y

(ii) medirá el importe en libros del activo subyacente como la inversión neta en el arrendamiento inmediatamente antes de la fecha de vigencia de la modificación del arrendamiento.

(b) En otro caso, el arrendador aplicará los requerimientos de la NIIF 9.**[Referencia: párrafos 5.4.3, 5.5.12 y B5.5.27, NIIF 9]**

[Referencia: párrafo FC239, Fundamentos de las Conclusiones]

Arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

81 Un arrendador reconocerá los pagos por arrendamiento procedentes de los arrendamientos operativos como ingresos de forma lineal o de acuerdo con otra base sistemática. El arrendador aplicará otra base sistemática si ésta es más representativa del patrón con la que se disminuye el beneficio del uso del activo subyacente.

82 Un arrendador reconocerá como un gasto los costos, incluyendo la depreciación, incurridos para obtener los ingresos del arrendamiento.

83 Un arrendador añadirá los costos directos iniciales **[Referencia: párrafo FC237, Fundamentos de las Conclusiones]** incurridos para obtener un arrendamiento operativo al importe en libros del activo subyacente y reconocerá dichos costos como gasto a lo largo de la duración de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.

84 La política de depreciación para activos subyacentes depreciables sujetos a arrendamientos operativos será congruente con la política de depreciación normal que el arrendador siga para activos similares. Un arrendador calculará la depreciación de acuerdo con la NIC 16 y la NIC 38.

85 Un arrendador aplicará la NIC 36 para determinar si un activo subyacente sujeto a un arrendamiento operativo ha sufrido deterioro de valor y contabilizará cualquier pérdida por deterioro de valor identificada.

86 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 equivalente a una venta.

Modificaciones del arrendamiento

87 Un arrendador contabilizará una modificación en un arrendamiento operativo como un nuevo arrendamiento desde la fecha de vigencia de la modificación, considerando los pagos por arrendamiento anticipados o acumulados (devengados) relacionados con el arrendamiento original como parte de los pagos del nuevo arrendamiento.[E2]

[Referencia: párrafo FC240, Fundamentos de las Conclusiones]

E2 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2022, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y NIIF 16 *Arrendamientos*—Condonación de pagos de arrendamiento por parte del arrendador»

El Comité recibió una solicitud sobre la aplicación por parte de un arrendador de las NIIF 9 y 16 en la contabilización de una reducción del alquiler concreta. La reducción del alquiler es aquella en la que el único cambio en el contrato de arrendamiento es la condonación por parte del arrendador de

los pagos debidos por el arrendatario en virtud de dicho contrato.

Los hechos

La solicitud describía una reducción del alquiler acordada por un arrendador y un arrendatario en la fecha de la reducción del alquiler. La reducción del alquiler modifica las condiciones originales de un contrato de arrendamiento clasificado por el arrendador—aplicando la NIIF 16—como arrendamiento operativo. Un arrendador libera legalmente al arrendatario de su obligación de efectuar pagos de arrendamiento específicamente identificados:

a. Algunos de estos pagos por arrendamiento son importes contractualmente vencidos pero no pagados. El párrafo GA9 de la NIC 32 señala que "un arrendador no considera un arrendamiento operativo como un instrumento financiero, excepto con respecto a los pagos individuales actualmente debidos y por pagar por el arrendatario". Por lo tanto, el arrendador ha reconocido estos importes como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo. Aplicando el párrafo 81 de la NIIF 16, el arrendador también ha reconocido los importes como ingresos.

b. Algunos de estos pagos de arrendamiento aún no han vencido contractualmente.

No se realizan otros cambios en el contrato de arrendamiento, ni hay otras negociaciones entre el arrendador y el arrendatario que puedan afectar a la contabilización de la reducción del alquiler. Antes de la fecha de reducción del alquiler, el arrendador aplica el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo.

La solicitud

La solicitud preguntaba:

…

b. si el arrendador aplica los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 o los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 al contabilizar la reducción del alquiler.

…

Contabilización de la reducción del alquiler—NIIF 9 y NIIF 16

Aplicación de los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 a la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo

El párrafo 2.1(b)(i) de la NIIF 9 señala que las cuentas por cobrar de arrendamientos operativos reconocidas por el arrendador están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9. En consecuencia, al otorgar la reducción del alquiler, el arrendador considera si se cumplen los requerimientos para la baja en cuentas del párrafo 3.2.3 de la NIIF 9.

En la reducción del alquiler descrita en la solicitud, el arrendador libera legalmente al arrendatario de su obligación de realizar pagos de arrendamiento específicamente identificados, algunos de los cuales el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo. En consecuencia, al otorgar la reducción del alquiler, el arrendador concluye que se han cumplido los requerimientos del párrafo 3.2.3(a) de la NIIF 9—es decir, que sus derechos contractuales sobre los flujos de efectivo de la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo expiran—porque ha aceptado liberar legalmente al arrendatario de su obligación y, por tanto, ha renunciado a sus derechos contractuales sobre esos flujos de efectivo específicamente identificados. Por lo tanto, en la fecha en que se concede la reducción del alquiler, el arrendador vuelve a medir las pérdidas crediticias esperadas en la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo (y reconoce cualquier cambio en la provisión para pérdidas crediticias esperadas en el resultado del periodo) y da de baja la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo (y la provisión para pérdidas crediticias esperadas asociada).

Aplicación de los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 a los pagos futuros del arrendamiento

La reducción del alquiler descrita en la solicitud se ajusta a la definición de modificación del arrendamiento de la NIIF 16. La reducción del alquiler es "un cambio en ... la contraprestación de un arrendamiento ... que no formaba parte de los términos y condiciones originales del arrendamiento". Por lo tanto, el arrendador aplica el párrafo 87 de la NIIF 16 y contabiliza el arrendamiento modificado como un nuevo arrendamiento a partir de la fecha en que se otorga la reducción del alquiler.

El párrafo 87 de la NIIF 16 requiere que un arrendador considere cualquier pago anticipado o acumulado (devengado) relativo al arrendamiento original como parte de los pagos por el nuevo arrendamiento. El Comité observó que los pagos de arrendamiento contractualmente debidos por el arrendatario que el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento

 © IFRS Foundation

operativo (a la que se aplican los requerimientos de baja en cuentas y deterioro de valor de la NIIF 9) no son pagos de arrendamiento acumulados (devengados). En consecuencia, ni esos pagos por arrendamiento ni su condonación se consideran—aplicando el párrafo 87 de la NIIF 16—parte de los pagos por arrendamiento del nuevo arrendamiento.

Al contabilizar el arrendamiento modificado como un nuevo arrendamiento, el arrendador aplicará el párrafo 81 de la NIIF 16 y reconocerá los pagos del arrendamiento (incluidos los pagos anticipados o acumulados relativos al arrendamiento original) como ingresos, ya sea de forma lineal o sobre otra base sistemática.

El Comité concluyó que el arrendador contabiliza la reducción del alquiler descrita en la solicitud en la fecha en que se concede aplicando: (a) los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 a los pagos de arrendamiento condonados que el arrendador ha reconocido como una cuenta por cobrar de arrendamiento operativo; y (b) los requerimientos de modificación del arrendamiento de la NIIF 16 a los pagos de arrendamiento condonados que el arrendador no haya reconocido como una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo.

Conclusión

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que un arrendador determine cómo aplicar el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 a una cuenta por cobrar de un arrendamiento operativo y contabilizar la reducción del alquiler descrita en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 2.1 de la NIIF 9.]]

Presentación

88 Un arrendador presentará los activos subyacentes sujetos a arrendamientos operativos en su estado de situación financiera de acuerdo con la naturaleza de los activos subyacentes.

Información a revelar

[Referencia: párrafos 30A y 31, NIC 1 (materialidad o importancia relativa)]

89 El objetivo de la información a revelar para los arrendadores es revelar información en las notas que, junto con la información proporcionada en el estado de situación financiera, estado del resultado del periodo y estado de flujos de efectivo, dé una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo del arrendadores. Los párrafos 90 a 97 especifican los requerimientos sobre cómo cumplir este objetivo.

90 Un arrendador revelará los siguientes importes para el periodo sobre que se informa:

(a) Para arrendamientos financieros:

(i) resultados de las ventas; **[Referencia: párrafo 71(c)]**

(ii) ingresos financieros sobre la inversión neta en el arrendamiento; **[Referencia: párrafo 75]**y

(iii) el ingreso relativo a pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento. **[Enlace a párrafo 70(b) sobre los pagos variables incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento]**

(b) Para arrendamientos operativos, el ingreso del arrendamiento, revelando por separado el ingreso relacionado con pagos por arrendamiento variables que no dependen de un índice o una tasa.**[Referencia: párrafo 81]**

[Referencia: párrafo FC252, Fundamentos de las Conclusiones]

91 Un arrendador proporcionará la información a revelar especificada en el párrafo 90 en formato de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

92 Un arrendador revelará información cuantitativa y cualitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento, necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 89. Esta información adicional incluye, pero no se limita a, información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:

(a) la naturaleza de las actividades por arrendamientos del arrendador; y

(b) la forma en que el arrendador gestiona el riesgo asociado con cualquier derecho que conserve sobre los activos subyacentes. En concreto, un arrendador revelará su estrategia de gestión de riesgos para los derechos que conserve sobre los activos subyacentes, incluyendo cualquier medio por el cual reduce ese riesgo. Estos medios pueden incluir, por ejemplo, acuerdos de recompra, garantías de valor residual, o pagos por arrendamiento variables a usar al superar límites especificados. **[Referencia: párrafos FC251 y FC253 a FC255, Fundamentos de las Conclusiones]**

Arrendamientos financieros

93 Un arrendador proporcionará una explicación cuantitativa y cualitativa de los cambios significativos en el importe en libros de la inversión neta en los arrendamientos financieros.

[Referencia: párrafo FC259, Fundamentos de las Conclusiones]

94 Un arrendador revelará un análisis de vencimientos de los pagos por arrendamiento por cobrar, mostrando los pagos por arrendamiento sin descontar a recibir anualmente durante un mínimo de cada uno de los cinco primeros años y un total de los importes para los años restantes. Un arrendador conciliará los pagos por arrendamiento no descontados con la inversión neta en el arrendamiento. La conciliación identificará el ingreso financiero no acumulado (o no devengado) relacionado con los pagos por arrendamiento por recibir y cualquier valor residual no garantizado descontado.

[Referencia: párrafos FC257 y FC258, Fundamentos de las Conclusiones]

Arrendamientos operativos

95 Para partidas de propiedades, planta y equipo sujetas a un arrendamiento operativo, un arrendador aplicará los requerimientos de información a revelar de la NIC 16. Al aplicar los requerimientos de información a revelar de la NIC 16, un arrendador desagregará cada clase de propiedades, planta y equipo en activos sujetos a arrendamientos operativos y activos no sujetos a arrendamientos operativos. Por consiguiente, un arrendador proporcionará la información a revelar requerida por la NIC 16 para activos sujetos a un arrendamiento operativo (por clase de activo subyacente) de forma separada de los activos mantenidos y usados por el arrendador de los que es éste propietario.

[Referencia: párrafo FC256, Fundamentos de las Conclusiones]

96 Un arrendador aplicará los requerimientos de información a revelar de las NIC 36, NIC 38, NIC 40 y NIC 41 para activos sujetos a arrendamientos operativos.

97 Un arrendador revelará un análisis de vencimientos de los pagos por arrendamiento, mostrando los pagos por arrendamiento sin descontar a recibir anualmente durante un mínimo de cada uno de los cinco primeros años y un total de los importes para los años restantes.

[Referencia: párrafos FC257 y FC258, Fundamentos de las Conclusiones]

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

[Referencia: párrafo FC260, Fundamentos de las Conclusiones]

98 Si una entidad (el arrendatario-vendedor) transfiere un activo a otra entidad (el arrendador-comprador) y la primera toma en arrendamiento ese activo de la segunda, el arrendatario-vendedor y el arrendador-comprador contabilizarán el contrato de transferencia y el arrendamiento aplicando los párrafos 99 a 103.

[Referencia: párrafos B45 y B46]

[Enlace al párrafo B47 sobre ejemplos de cuándo no es una venta con arrendamiento posterior]

Evaluación de si la transferencia del activo es una venta

99 Una entidad aplicará los requerimientos para la determinación de cuándo se satisface una obligación de desempeño según la NIIF 15 **[Referencia: párrafos 31 a 34, 38 y B64 a B76, NIIF 15]** para establecer si la transferencia de un activo se contabiliza como una venta de ese activo.

[Referencia: párrafos FC261 a FC264, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

La transferencia del activo es una venta

100 Si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo:

(a) El arrendatario-vendedor medirá el activo por derecho de uso que surge de la venta con arrendamiento posterior en la proporción del importe en libros anterior del activo que se relaciona con los derechos de uso conservados por el arrendatario-vendedor. Por consiguiente, el arrendatario-vendedor reconocerá solo el importe de cualquier ganancia o pérdida relacionada con los derechos transferidos al arrendador-comprador.[E3] **[Referencia: párrafo FC266, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) El arrendador-comprador contabilizará la compra del activo aplicando las Normas que correspondan, y el arrendamiento aplicando los requerimientos de contabilización del arrendador de esta Norma.

[Referencia: ejemplo 24, Ejemplos Ilustrativos]

E3 [IFRIC® *Update*, junio 2020, Decisión de Agenda, «NIIF 16 *Arrendamientos*—Venta y Arrendamiento Posterior con Pagos Variables»

El Comité recibió una consulta sobre una transacción de venta con arrendamiento posterior con pagos variables. En la transacción descrita en la solicitud:

a. Una entidad (arrendatario-vendedor) realiza una transacción de venta con arrendamiento posterior mediante la cual transfiere un elemento de propiedades, planta y equipo (PPE) a otra entidad (arrendador-comprador) y arrienda el activo posteriormente por cinco años.

b. La transferencia de la PPE cumple los requerimientos de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* para contabilizarse como una venta de la PPE. El importe pagado por el arrendador-comprador al arrendatario-vendedor a cambio de la PPE es igual al valor razonable de la PPE en la fecha de la transacción.

c. Los pagos por el arrendamiento (que son a tasas de mercado) incluyen pagos variables, calculados como un porcentaje de los ingresos de actividades ordinarias generados por el arrendatario-vendedor usando la PPE durante el plazo de arrendamiento de cinco años. El arrendatario-vendedor ha determinado que los pagos variables no son en esencia pagos fijos como describe la NIIF 16.

La consulta preguntaba sobre la forma, en la transacción descrita, en que mide el arrendatario-vendedor el activo por derecho de uso que surge del arrendamiento posterior y, por ello, determina la ganancia o pérdida a reconocer en la fecha de la transacción.

El Comité observó que los requerimientos aplicables a la transacción descrita en la solicitud se encuentran en el párrafo 100 de la NIIF 16. El párrafo 100 señala que «si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo: (a) El arrendatario-vendedor medirá el activo por derecho de uso que surge de la venta con arrendamiento posterior en la proporción del importe en libros anterior del activo que se relaciona con los derechos de uso conservados por el arrendatario-vendedor. Por consiguiente, el arrendatario-vendedor reconocerá solo el importe de cualquier ganancia o pérdida relacionada con los derechos transferidos al arrendador-comprador. …».

Por consiguiente, para medir el activo por derecho de uso que surge del arrendamiento posterior, el arrendatario-vendedor determina la parte de la PPE transferida al arrendador-comprador que se relaciona con el derecho de uso retenido—lo hace comparando, en la fecha de la transacción, el derecho de uso que retiene a través del arrendamiento posterior con los derechos que comprende la PPE en conjunto. La NIIF16 no prescribe un método para la determinación de esa propuesta. En la transacción descrita en la solicitud, el arrendatario-vendedor podría determinar la proporción comparando, por ejemplo, (a) el valor presente de los pagos esperados para el arrendamiento (incluyendo los que son variables) con (b) el valor razonable de la PPE en la fecha de la transacción.

La ganancia o pérdida que el arrendatario-vendedor reconoce en la fecha de la transacción es una consecuencia de su medición del activo por derecho de uso que surge del arrendamiento posterior. Puesto que el derecho de uso del arrendatario-vendedor retiene no se mide nuevamente como resultado de la transacción (se mide como una parte del importe en libros anterior de la PPE), el importe de la ganancia o pérdida reconocida se relaciona solo con los derechos transferidos al arrendador-comprador. Al aplicar el párrafo 53(i) de la NIIF 16, el arrendatario-vendedor revela las ganancias o pérdidas que surgen de las transacciones de venta y arrendamiento posterior.

El arrendatario-vendedor también reconoce un pasivo en la fecha de la transacción, incluso si

todos los pagos por el arrendamiento son variables y no dependen de un índice o tasa. La medición inicial del pasivo es consecuencia de la forma en que mide el activo por derecho de uso—y la ganancia o pérdida sobre la transacción de venta y arrendamiento posterior determinada—aplicando el párrafo 100(a) de la NIIF 16.

Ejemplo ilustrativo

Un Arrendatario-vendedor realiza una transacción de venta y arrendamiento posterior mediante la cual transfiere un activo (PPE) a un Arrendador-comprador, y arrienda posteriormente esa PPE por cinco años. La transferencia de la PPE cumple los requerimientos de la NIIF 15 para contabilizarse como una venta de la PPE.

El importe en libros de la PPE en los estados financieros del Arrendatario-vendedor en la fecha de la transacción es de 1.000.000 u.m., y el importe pagado por el Arrendador-comprador de la PPE es de 1.800.000 u.m. (el valor razonable de la PPE en esa fecha). Todos los pagos por el arrendamiento (que son a tasas de mercado) son variables, calculados como un porcentaje de los ingresos de actividades ordinarias generados por el Arrendatario-vendedor usando la PPE durante el plazo de arrendamiento de cinco años. En la fecha de la transacción, el valor presente de los pagos esperados por el arrendamiento es de 450.000 u.m. No existen costos indirectos.

El Arrendatario-vendedor determina que es apropiado calcular la parte de la PPE que se relaciona con el derecho de uso retenido usando el valor presente de los pagos esperados por el arrendamiento. Sobre este base, la parte de la PPE que se relaciona con el derecho de uso retenido es del 25%, calculado como 450.000 u.m. (valor presente de los pagos esperados por el arrendamiento) ÷ 1.800.000 u.m. (valor razonable de la PPE). Por consiguiente, la parte de la PPE que se relaciona con los derechos transferidos al Arrendador-comprador es del 75%, calculado como (1.800.000 u.m. − 450.000 u.m.) ÷ 1.800.000 u.m.

Aplicando el párrafo 100(a), el Arrendatario-vendedor:

a. Mide el activo por derecho de uso por 250.000 u.m., calculado como 1.000.000 u.m. (importe en libros anterior de la PPE) x 25% (parte de la PPE que se relaciona con el derecho de uso que retiene).

b. Reconoce una ganancia de 600.000 u.m. en la fecha de la transacción, que es la ganancia que se relaciona con los derechos transferidos al Arrendador-comprador. Esta ganancia se calcula como 800.000 u.m. [total ganancias sobre la venta de la PPE (1.800.000 u.m. - 1.000.000 u.m.)] x 75% (parte de la PPE que se relaciona con los derechos transferidos al Arrendador-comprador).

Aplicando el párrafo 100(a), el activo por derecho de uso no se mediría como cero en la fecha de la transacción porque cero no reflejaría la parte el importe en libros anterior de la PPE (1.000.000 u.m.) que se relaciona con el derecho de uso retenido por Arrendatario-vendedor.

En la fecha de la transacción, el Arrendatario-vendedor contabiliza la transacción de la forma siguiente:

Dr Efectivo 1.800.000 u.m.

Dr Activo por derecho de uso 250.000 u.m.

Cr. PPE 1.000.000 u.m.

Cr. Pasivo 450.000 u.m.

Cr. Ganancia sobre los derechos transferidos 600.000 u.m.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine, en la fecha de la transacción, la contabilización de la transacción de venta con arrendamiento posterior descrita en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

101 Si el valor razonable **[Referencia: Apéndice A (definición de valor razonable), NIIF 13]** de la contraprestación por la venta de un activo no iguala el valor razonable del activo, o si los pagos por el arrendamiento no son a tasas de mercado, una entidad hará los ajustes siguientes para medir los recursos procedentes de la venta a valor razonable:

(a) cualesquiera términos por debajo del mercado se contabilizarán como un anticipo de pagos por arrendamiento; y

(b) cualesquiera términos por encima del mercado se contabilizarán como financiación adicional proporcionada por el arrendador-comprador al arrendatario-vendedor. **[Referencia: ejemplo 24, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafo FC267, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

102 La entidad medirá cualquier ajuste potencial requerido por el párrafo 101 sobre la base del más fácilmente determinable, entre los siguientes:

(a) la diferencia entre el valor razonable **[Referencia: Apéndice A (definición de valor razonable), NIIF 13]** de la contraprestación por la venta y el valor razonable del activo; y

(b) la diferencia entre el valor presente de los pagos contractuales por el arrendamiento y el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado.

102A Después de la fecha de inicio, el vendedor-arrendatario aplicará los párrafos 29 a 35 al activo por derecho de uso derivado del arrendamiento posterior y los párrafos 36 a 46 al pasivo por arrendamiento derivado de éste. Al aplicar los párrafos 36 a 46, el vendedor-arrendatario determinará los "pagos por arrendamiento" o los "pagos por arrendamiento revisados" de forma que el vendedor-arrendatario no reconozca ningún importe de la ganancia o pérdida que esté relacionado con el derecho de uso retenido por el vendedor-arrendatario. La aplicación de los requerimientos de este párrafo no impide que el vendedor-arrendatario reconozca en el resultado del periodo cualquier ganancia o pérdida relacionada con la finalización parcial o total de un arrendamiento tal y como se requiere en el párrafo 46(a).

[Referencia:

párrafos FC267ZA a FC267ZF, Fundamentos de las Conclusiones

Ejemplo 25, Ejemplos Ilustrativos]

La transferencia del activo no es una venta

103 Si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor no satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo:

(a) el arrendatario-vendedor continuará reconociendo el activo transferido y reconocerá un pasivo financiero igual a los recursos de la transferencia. El pasivo financiero se contabilizará aplicando la NIIF 9.

(b) El arrendador-comprador no reconocerá el activo transferido y reconocerá un activo financiero igual a los recursos de la transferencia. El activo financiero se contabilizará aplicando la NIIF 9.

[Referencia: párrafo FC265, Fundamentos de las Conclusiones]

Excepción temporal que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia

[Referencia: párrafos FC276A a FC267J, Fundamentos de las Conclusiones]

104 Un arrendatario aplicará los párrafos 105 y 106 a todas las modificaciones de arrendamiento que cambian la base para la determinación de los pagos por arrendamientos futuros como resultado de la reforma de la tasa de interés de referencia (véanse los párrafos 5.4.6 y 5.4.8 de la NIIF 9). Estos párrafos se aplican solo a dichas modificaciones del arrendamiento. Para este propósito, el término "reforma de la tasa de interés de referencia" tiene relación con la reforma en los mercados de una tasa de interés de referencia, como se describe en el párrafo 6.8.2 de la NIIF 9.

105 Como solución práctica, un arrendatario aplicará el párrafo 42 para contabilizar una modificación de un arrendamiento requerida por la reforma de la tasa de interés de referencia. Esta solución práctica se aplica solo a estas modificaciones. A ese propósito, se requiere una modificación del arrendamiento, por la reforma de la tasa de interés de referencia si, y solo si, se cumplen estas dos condiciones:

(a) la modificación es necesaria como consecuencia directa de la reforma de la tasa de interés de referencia; y

(b) la nueva base para la determinación de los pagos por arrendamiento es económicamente equivalente a la base anterior (es decir, la base inmediatamente precedente a la modificación).

106 Sin embargo, si hay otras modificaciones del arrendamiento, además de las requeridas por la reforma de la tasa de interés de referencia, un arrendatario utilizará los requerimientos aplicables de esta Norma para contabilizar todas las modificaciones del arrendamiento realizadas al mismo tiempo, incluyendo las requeridas por la reforma de la tasa de interés de referencia.

Apéndice A
Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

fecha de comienzo del arrendamiento (fecha de comienzo)
La fecha en la que un **arrendador** pone un **activo subyacente** a disposición de un **arrendatario**.

vida económica
El periodo a lo largo del cual se espera que un activo se use económicamente por uno o más usuarios o la cantidad de producción o unidades similares que se espera obtener de un activo por uno o más usuarios.

fecha de vigencia de la modificación
La fecha en la que las partes acuerdan una **modificación del arrendamiento**.

valor razonable
A efectos de que la aplicación por parte del **arrendador** de los requerimientos de contabilización de esta Norma, el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua.

[Referencia: párrafo FC66, Fundamentos de las Conclusiones]

arrendamiento financiero
Un **arrendamiento** que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del **activo subyacente**.

pagos fijos
Los pagos realizados por un **arrendatario** a un **arrendador** por el derecho a usar un **activo subyacente** a lo largo del **plazo del arrendamiento**, excluyendo los **pagos por arrendamiento variables**.

inversión bruta en el arrendamiento
La suma de:

(a) los **pagos por arrendamiento** a recibir por el **arrendador** por el **arrendamiento financiero**; y

(b) cualquier **valor residual no garantizado** que corresponda al arrendador.

fecha de inicio del acuerdo de arrendamiento (fecha de inicio del acuerdo)
La fecha más temprana entre la del acuerdo de un **arrendamiento** y la del compromiso de ejecutar, por las partes, los principales términos y condiciones del acuerdo.

costos directos iniciales
Los costos incrementales de obtener un **arrendamiento** en los que no se habría incurrido si el arrendamiento no se hubiera obtenido, excepto los costos incurridos por un **arrendador**, que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, en relación con un **arrendamiento financiero**.

[Referencia: párrafo FC150, Fundamentos de las Conclusiones]

tasa de interés implícita en el arrendamiento
Tasa de interés que iguala el valor presente de (a) los **pagos por el arrendamiento** y (b) el **valor residual no garantizado**, con la suma de (i) el **valor razonable** del **activo subyacente** y (ii) cualquier **costo directo inicial** del arrendador.

arrendamiento
Un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el **activo subyacente**) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

[Referencia:

párrafos B9 a B31

párrafos FC105 a FC125 y FC32 a FC34, Fundamentos de las Conclusiones]

incentivos del arrendamiento
Pagos realizados por un **arrendador** al **arrendatario** asociados con un **arrendamiento**, o el reembolso o la asunción por un arrendador de los costos de un arrendatario.

modificación del arrendamiento
Un cambio en el alcance de un **arrendamiento**, o la contraprestación de un arrendamiento, que no fue parte de los términos y condiciones originales (por ejemplo,

 © IFRS Foundation

añadir o terminar el derecho a usar uno o más **activos subyacentes**, o ampliar o acortar la **duración contractual del arrendamiento**).

[Referencia: párrafo FC201, Fundamentos de las Conclusiones]

pagos por arrendamiento

Los pagos realizados por un **arrendatario** a un **arrendador** relacionados con el derecho a usar un **activo subyacente** a lo largo del **plazo del arrendamiento**, que comprenden lo siguiente:

(a) **pagos fijos** (incluyendo los pagos fijos en esencia **[Referencia: párrafo B42]**), menos los **incentivos del arrendamiento** por pagar;

(b) **pagos por arrendamiento variables** que dependen de un índice o una tasa;

(c) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción; y

(d) pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del **arrendamiento**, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

Para el arrendatario, los pagos por arrendamiento también incluyen los importes a pagar por el arrendatario según las **garantías de valor residual**. Los pagos por arrendamiento no incluyen pagos asignados a los componentes de un contrato que no son arrendamientos, a menos que el arrendatario elija combinar componentes que no son arrendamientos con un componente de arrendamiento y contabilizarlos como un componente de arrendamiento único.

Para el arrendador, los pagos por arrendamiento también incluyen cualquier garantía de valor residual proporcionada al arrendador por el arrendatario, una parte relacionada con el arrendatario o un tercero no relacionado con el arrendador que es financieramente capaz de satisfacer las obligaciones bajo garantía; Los pagos por arrendamiento no incluyen los pagos asignados a componentes que no son arrendamientos.

plazo del arrendamiento

El periodo no cancelable por el cual un **arrendatario** tiene un derecho a usar un **activo subyacente**, junto con:

(a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el **arrendamiento** si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y

(b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción;

[Referencia: párrafos 18, 19 y B34 a B40]

arrendatario

Una entidad que obtiene el derecho a usar un **activo subyacente** por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

tasa incremental de los préstamos del arrendatario

La tasa de interés que un **arrendatario** tendría que pagar por pedir prestado por un plazo similar, y con una seguridad semejante, los fondos necesarios para obtener un activo de valor similar al **activo por derecho de uso** en un entorno económico parecido.[E4]

E4 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 16 *Arrendamientos*—Tasa incremental de los préstamos del arrendatario»

El Comité recibió una solicitud sobre la definición de una tasa incremental de los préstamos del arrendatario en la NIIF 16. La solicitud preguntaba si se requiere que la tasa incremental de los préstamos del arrendatario refleje la tasa de interés de un préstamo con un vencimiento similar al del arrendamiento y un perfil de pago similar al de los pagos por arrendamiento.

Al aplicar la NIIF 16 un arrendatario utilizará su tasa incremental del préstamo al medir un pasivo por arrendamiento cuando la tasa de interés implícita del arrendamiento no puede determinarse con facilidad (párrafo 26 de la NIIF 16). El Apéndice A de la NIIF 16 define la tasa incremental de los préstamos del arrendatario como «la tasa de interés que un arrendatario tendría que pagar por pedir prestado por un plazo similar, y con una seguridad semejante, los fondos necesarios para obtener un activo de valor análogo al activo por derecho de uso en un entorno económico parecido». Por ello, la tasa incremental de los préstamos del arrendatario es una tasa específica del

arrendamiento que el Consejo definió como «para tener en cuenta los términos y condiciones del arrendamiento (párrafo FC162).

Al determinar su tasa incremental de los préstamos, el Consejo explicó en el párrafo FC162 que, dependiendo de la naturaleza del activo subyacente y de los términos y condiciones del arrendamiento, un arrendatario podría ser capaz de hacer referencia, como punto de partida, a una tasa que es fácilmente observable . Un arrendatario debería ajustar esta tasa observable como sea necesario para determinar su tasa de interés incremental de los préstamos como se define en la NIIF 16.

El Comité observó que la definición de una tasa incremental de los préstamos del arrendatario requiere que un arrendatario determine su tasa incremental del préstamo para un arrendamiento concreto considerando los términos y condiciones del arrendamiento, y determine una tasa que refleje la tasa que tendría que pagar por pedir prestado:

a. a lo largo de un plazo similar al plazo del arrendamiento;

b. con una garantía similar a la garantía (garantía colateral) del arrendamiento;

c. el importe necesario para obtener un activo de un valor similar al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento; y

d. en un entorno económico similar al de ese arrendamiento.

La definición de una tasa incremental de los préstamos del arrendatario de la NIIF 16 no requiere de forma explícita que un arrendamiento determine su tasa incremental del préstamo para reflejar la tasa de interés de un préstamo con un perfil de pago similar a los pagos del arrendamiento. No obstante, el Comité observó que, al aplicar el juicio para determinar su tasa incremental de los préstamos como se define en la NIIF 16, sería congruente con el objetivo del Consejo al desarrollar la definición de tasa incremental del préstamo para un arrendatario, remitirse como punto de partida a la tasa fácilmente observable para un préstamo con un perfil de pagos similar que el del arrendamiento

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que un arrendatario determine su tasa incremental del préstamo. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

arrendador — Una entidad que proporciona el derecho a usar un **activo subyacente** por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

inversión neta en el arrendamiento — La **inversión bruta en el arrendamiento** descontada a la **tasa de interés implícita en éste**.

arrendamiento operativo — Un **arrendamiento** que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del **activo subyacente**.

pagos opcionales del arrendamiento — Pagos a realizar por un **arrendatario** a un **arrendador** por el derecho a usar un **activo subyacente** durante los periodos cubiertos por una opción de ampliar o terminar un **arrendamiento** que están incluidos en el **plazo del arrendamiento**.

periodo de uso — El periodo total de tiempo que se usa un activo para cumplir un contrato con un cliente (incluyendo los periodos de tiempo no consecutivos).

garantía de valor residual — Una garantía realizada a un **arrendador** por una parte no relacionada con éste de que el valor (o una parte del valor) de un **activo subyacente** al final periodo de un **arrendamiento** será, al menos, de un importe especificado.

activo por derecho de uso — Un activo que representa un derecho a que un **arrendatario** use un **activo subyacente** durante el **plazo del arrendamiento**.

arrendamiento a corto plazo — Un **arrendamiento** que, en la **fecha de comienzo**, tiene un **plazo de arrendamiento** de 12 meses o menos. Un arrendamiento que contiene una opción de compra no es un arrendamiento a corto plazo.

[Referencia: párrafos FC91 a FC96, Fundamentos de las Conclusiones]

subarrendamiento — Una transacción por la cual un **activo subyacente** es arrendado nuevamente por un **arrendatario** (“arrendador intermedio”) a un tercero, y el **arrendamiento** (“arrendamiento principal”) entre el arrendador que es el propietario y el arrendatario

 © IFRS Foundation

permanece vigente.

activo subyacente Un activo que es el sujeto de un **arrendamiento**, por el cual el derecho a usar ese activo ha sido proporcionado por un **arrendador** a un **arrendatario**.

ingresos financieros no acumulados (no devengados) La diferencia entre:

(a) la **inversión bruta en el arrendamiento**; y

(b) la **inversión neta en el arrendamiento**.

valor residual no garantizado Parte del valor residual del **activo subyacente**, cuya realización por parte del **arrendador** no está asegurada o que solo está garantizada por un tercero relacionado con el arrendador.

pagos variables del arrendamiento La parte de los pagos realizados por un **arrendatario** a un **arrendador**, por el derecho a usar un **activo subyacente** durante el **plazo del arrendamiento**, que varía debido a cambios en hechos y circunstancias ocurridos después de la **fecha de comienzo**, y son distintos del paso del tiempo.

Términos definidos en otras Normas y usados en ésta con el mismo significado

contrato Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.

[Referencia: párrafo FC127, Fundamentos de las Conclusiones]

vida útil El periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de una entidad.

Apéndice B
Guía de aplicación

Este apéndice forma parte integrante de la Norma. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 103 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma.

Aplicación de la cartera

B1 Esta Norma especifica la contabilización de un arrendamiento individual. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de arrendamientos con características similares, si espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera no diferirían de forma significativa de su aplicación a los arrendamientos individuales de la cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

[Referencia:

párrafos FC82 y FC83, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 11, Ejemplos Ilustrativos]

Combinación de contratos

B2 Al aplicar esta Norma, una entidad combinará dos o más contratos realizados al mismo tiempo, o próximos entre sí, con la misma contraparte (o con partes relacionadas con esa contraparte) y contabilizará los contratos como uno único, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

(a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial global que no puede comprenderse sin considerar los contratos conjuntamente;

(b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o

(c) los derechos a usar los activos subyacentes transmitidos en los contratos (o algunos derechos a usar los activos subyacentes transmitidos en cada uno de los contratos) forman un componente del arrendamiento único como se describe en el párrafo B32.

[Referencia: párrafo FC130 a FC132, Fundamentos de las Conclusiones]

Exención de reconocimiento: arrendamientos para los que el activo subyacente es de bajo valor (párrafos 5 a 8)

[Referencia: ejemplo 11, Ejemplos Ilustrativos]

B3 Excepto por lo que se especifica en el párrafo B7, esta Norma permite que un arrendatario aplique el párrafo 6 para contabilizar arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor.

[Referencia: párrafos FC98 a FC104, Fundamentos de las Conclusiones]

B4 La evaluación de si un activo subyacente es de bajo valor se realiza en términos absolutos. Los arrendamientos de activos de bajo valor cumplen los requisitos del tratamiento contable del párrafo 6 independientemente de si esos arrendamientos son significativos para el arrendatario. La evaluación no se ve afectada por el tamaño, naturaleza o circunstancias del arrendatario. Por consiguiente, se espera que los diferentes arrendatarios alcancen las mismas conclusiones sobre si un activo subyacente concreto es de bajo valor.

[Referencia: párrafos FC101 y FC102, Fundamentos de las Conclusiones]

B5 Un activo subyacente puede ser de bajo valor solo si:

(a) el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente en sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el arrendatario;

(b) el activo subyacente no es altamente dependiente o está altamente interrelacionado con otros activos.

[Referencia: párrafo FC102, Fundamentos de las Conclusiones]

 © IFRS Foundation

B6 Un arrendamiento de un activo subyacente no cumple los requisitos de un arrendamiento de un activo de bajo valor si la naturaleza del activo es tal que, cuando es nuevo, el activo no es habitualmente de bajo valor. Por ejemplo, los arrendamientos de vehículos no cumplirían los requisitos de activos de bajo valor porque un vehículo nuevo no sería habitualmente de bajo valor.

[Referencia: párrafo FC100, Fundamentos de las Conclusiones]

B7 Si un arrendatario subarrienda un activo, o espera subarrendar un activo, el arrendamiento principal no cumple los requisitos de un arrendamiento de un activo de bajo valor.

B8 Algunos ejemplos, de activos subyacentes de bajo valor pueden ser las tabletas y computadoras personales, así como los elementos pequeños de mobiliario de oficina y teléfonos.

Identificación de un arrendamiento (párrafos 9 a 11)

B9 Para evaluar si un contrato transmite el derecho de controlar el uso de un activo identificado (véanse los párrafos B13 a B20) por un periodo de tiempo, una entidad evaluará si, a lo largo de todo el *periodo de uso*, el cliente tiene:

(a) el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado (como se describe en los párrafos B21 a B23); y

(b) el derecho a decidir el uso del activo identificado (como se describe en los párrafos B24 a B30).

[Referencia: párrafos FC105 a FC110 y FC125, Fundamentos de las Conclusiones]

B10 Si el cliente tiene el derecho de controlar el uso de un activo identificado durante solo una parte del plazo del contrato, dicho contrato contiene un arrendamiento por esa parte del plazo.

B11 Un contrato para recibir bienes o servicios puede realizarse mediante un acuerdo conjunto, o en nombre de un acuerdo conjunto, como se define en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*. **[Referencia: párrafos 4 a 6 y B2 a B4 y Apéndice A (definición de acuerdo conjunto), NIIF 11]** En este caso, el acuerdo conjunto se considera que es el cliente en el contrato. Por consiguiente, al evaluar si un contrato contiene un arrendamiento, una entidad evaluará si el acuerdo conjunto tiene el derecho de controlar el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo de uso.

[Referencia: párrafo FC126, Fundamentos de las Conclusiones]

B12 Una entidad evaluará si un contrato contiene un arrendamiento para cada componente potencial del arrendamiento separado. Dirigirse al párrafo B32 para guías sobre los componentes separados del arrendamiento.

Activos identificados

B13 Un activo se identifica habitualmente por estar explícitamente especificado en un contrato. Sin embargo, un activo puede también identificarse por estar implícitamente especificado en el momento en que el activo está disponible para su uso por el cliente. **[Referencia: ejemplo 8, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafo FC111, Fundamentos de las Conclusiones]

Derechos sustantivos de sustitución

B14 Incluso si se especifica un activo, un cliente no tiene el derecho a usar un activo identificado si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir el activo a lo largo de todo el periodo de uso. El derecho de un proveedor de sustituir un activo es sustantivo solo si existen las siguientes condiciones:

(a) el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos a lo largo de todo el periodo de uso (por ejemplo, el cliente no puede impedir que el proveedor sustituya el activo y hay activos alternativos fácilmente disponibles para el proveedor o podrían encontrarse por el proveedor dentro de un periodo de tiempo razonable); y

(b) el proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo (es decir, se espera que los beneficios económicos asociados con la sustitución superen los costos asociados con la sustitución del activo). **[Enlace a ejemplo 7, Ejemplos Ilustrativos sobre cuándo los derechos de sustitución no son sustantivos debido al costo]**

[Referencia: párrafos FC112 y FC113, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace a Ejemplo 1B y 2, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos de cuándo no es un arrendamiento]

B15 Si el proveedor tiene un derecho o una obligación de sustituir el activo solo a partir de una fecha concreta o de que ocurra un suceso especificado, el derecho de sustitución del proveedor no es sustantivo porque el proveedor no tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos a lo largo de todo el periodo de uso.

[Referencia: párrafo FC114, Fundamentos de las Conclusiones]

B16 La evaluación por una entidad de si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo se basa en hechos y circunstancias al inicio del contrato y excluirá la consideración de sucesos futuros que, al inicio del contrato, no se considera probable que ocurran. Algunos ejemplos de sucesos futuros que, al inicio del contrato, no se consideraría probable que ocurran y, por ello, deben excluirse de la evaluación incluyen:

(a) un acuerdo por un cliente futuro de pagar un precio por uso del activo superior al de mercado;

(b) la introducción de nueva tecnología que no está sustancialmente desarrollada al inicio del contrato;

(c) una diferencia sustancial entre el uso del activo por el cliente, o el rendimiento del activo, y el uso o rendimiento considerado probable al inicio del contrato; y

(d) una diferencia sustancial entre el precio de mercado del activo durante el periodo de uso, y el precio de mercado considerado probable al inicio del contrato.

[Referencia: ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos (ejemplo de cuándo los derecho de sustitución no son sustantivos)]

B17 Si el activo se encuentra en los locales del cliente o en cualquier otro sitio, los costos asociados con la sustitución son generalmente mayores que cuando se encuentra en los locales del proveedor y, por ello, son más probables que superen los beneficios asociados con la sustitución del activo.

B18 Los derechos u obligaciones del proveedor para sustituir el activo por reparaciones y mantenimiento, si el activo no está operando adecuadamente o si una actualización técnica pasa a estar disponible no impide al cliente tener el derecho a usar un activo identificado.

[Referencia: ejemplos 1A y 3A, Ejemplos Ilustrativos]

B19 Si el cliente no puede determinar fácilmente si el proveedor tiene un derecho de sustitución sustantivo, el cliente supondrá que cualquier derecho de sustitución no es sustantivo.[E5]

[Referencia: párrafo FC115, Fundamentos de las Conclusiones]

E5 [IFRIC® *Update*, marzo de 2023, Decisión de Agenda, «NIIF 16 *Arrendamientos*—Definición de Arrendamiento—Derechos Sustitución»

El Comité recibió una solicitud sobre cómo evaluar si un contrato contiene un arrendamiento. La solicitud preguntaba si:

a. el nivel en el que evaluar si un contrato contiene un arrendamiento—considerando cada activo por separado o todos los activos juntos—cuando el contrato es para el uso de más de un activo similar; y

b. cómo evaluar si un contrato contiene un arrendamiento aplicando la NIIF 16 cuando el proveedor tiene derechos de sustitución particulares-es decir, el proveedor:

i. tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso; pero

ii. no se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo durante todo el periodo de uso.

La definición de un arrendamiento

El párrafo 9 de la NIIF 16 señala que «un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a usar un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación». La aplicación del párrafo B9 de la NIIF 16, para que un contrato cumpla la definición de arrendamiento el cliente debe tener:

a. el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso; y

b. el derecho a decidir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso.

El periodo de uso es "el periodo total de tiempo que se utiliza un activo para cumplir un contrato con un cliente (incluidos los periodos de tiempo no consecutivos)" (Apéndice A de la NIIF 16).

El párrafo B12 de la NIIF 16 señala que "una entidad evaluará si un contrato contiene un

 © IFRS Foundation

arrendamiento para cada componente potencial de arrendamiento separado" y remite a una entidad al párrafo B32 de la NIIF 16 para la guía de aplicación sobre componentes de arrendamiento separados. El párrafo B32 especifica que el derecho de uso de un activo subyacente es un componente de arrendamiento separado si:

a. el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí solo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para el arrendatario; y

b. el activo subyacente no depende ni está muy interrelacionado con los demás activos subyacentes del contrato.

Activos identificados

El primer requerimiento para que un contrato cumpla la definición de arrendamiento es que un cliente controle el uso de un activo identificado. Los párrafos B13 a B20 de la NIIF 16 proporcionan guías de aplicación sobre un activo identificado.

El párrafo B13 señala que "un activo se identifica normalmente por estar explícitamente especificado en un contrato. Sin embargo, un activo también puede identificarse por estar implícitamente especificado en el momento en que el activo se pone a disposición del cliente para su uso".

Pero "aunque se especifique un activo, un cliente no tiene el derecho de uso de un activo identificado si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir el activo durante todo el periodo de uso" (párrafo B14). En ese caso, el proveedor—y no el cliente—controla el uso del activo. En consecuencia, no existe un activo identificado; el contrato no contiene un arrendamiento.

Para que un derecho de sustitución sea *sustantivo*, el párrafo B14 señala que deben darse las dos condiciones siguientes:

a. el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso (por ejemplo, el cliente no puede impedir que el proveedor sustituya el activo y el proveedor dispone fácilmente de activos alternativos o puede obtenerlos en un periodo de tiempo razonable); y

b. el proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo (es decir, se espera que los beneficios económicos asociados a la sustitución del activo superen los costos asociados a la sustitución del activo).

El párrafo B16 señala que "la evaluación por parte de una entidad de si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo [...] excluirá la consideración de eventos futuros que, al inicio del contrato, no se considere probable que se produzcan".

Los párrafos B15 a B18 especifican requerimientos que significan, en cada una de las siguientes situaciones, que el derecho de sustitución de un proveedor *no* es sustantivo (o que el cliente no se ve privado de tener el derecho de uso de un activo identificado):

a. el proveedor tiene el derecho o la obligación de sustituir el activo solo en una fecha determinada o tras el acaecimiento de un evento específico;

b. el proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho solo en caso de que suceda un evento futuro que, al inicio del contrato, no se considera probable que se produzca; o

c. el proveedor tiene el derecho o la obligación de sustituir el activo solo para reparaciones y mantenimiento, si el activo no funciona correctamente o si está disponible una mejora técnica.

El párrafo B17 destaca que es más probable que los costos de la sustitución superen los beneficios asociados cuando el activo se encuentra en las instalaciones del cliente o en otro lugar.

Los párrafos FC112 a FC115 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIIF 16 explican el razonamiento del IASB al desarrollar los requerimientos sobre los derechos de sustitución. El párrafo FC113 señala que "la finalidad del IASB al incluir [estos requerimientos] es diferenciar entre:

a. derechos de sustitución que dan lugar a que no haya un activo identificado porque el proveedor, y no el cliente, controla el uso de un activo; y

b. derechos de sustitución que no cambien la esencia o el carácter del contrato porque no es probable, o práctica o económicamente factible, que el proveedor ejerza esos derechos".

El párrafo FC113 continúa explicando que, en el momento de desarrollar la NIIF 16, el IASB opinaba "que, en muchos casos, estará claro que el proveedor no se beneficiaría del ejercicio de un derecho de sustitución debido a los costos asociados a la sustitución de un activo".

El párrafo B19 requiere que el cliente suponga que el derecho de sustitución de un proveedor *no* es sustantivo si el cliente no puede determinar fácilmente si el proveedor tiene un derecho de sustitución sustantivo. El párrafo FC115 destaca que:

a. El requerimiento del párrafo B19 responde a la preocupación de los interesados de que "en algunos casos sería difícil, si no imposible, para un cliente determinar si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo".

b. "Si los derechos de sustitución son sustantivos, el IASB considera que esto quedaría relativamente claro a partir de los hechos y las circunstancias".

En consecuencia, el Comité observó que los requerimientos de los párrafos B13 a B19 establecen un listón alto para que un cliente concluya que no existe un activo identificado cuando se especifica explícita o implícitamente un activo.

El Comité también observó que determinar si el derecho de un proveedor a sustituir un activo es sustantivo *durante todo* el periodo de uso, como requiere el párrafo B14, requiere juicio. El párrafo B14(a) especifica que un proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso, incluso si el proveedor no dispone ya de activos alternativos pero podría obtenerlos en un periodo de tiempo razonable. Esto ilustra que el término "durante todo el periodo de uso" no significa en todo momento dentro de ese periodo.

Aplicación de los requerimientos de la NIIF 16 al hecho descrito en la solicitud

En los hechos descritos en la solicitud:

a. Un cliente firma un contrato de 10 años con un proveedor para el uso de 100 activos nuevos similares—baterías utilizadas en autobuses eléctricos. El cliente utiliza cada batería junto con otros recursos de los que dispone fácilmente (cada batería se utiliza en un autobús que el cliente posee o alquila a una parte no relacionada con el proveedor).

b. Se supone que el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante toda la vigencia del contrato de forma que se dé la condición del párrafo B14(a).

c. Si se tuviera que sustituir una batería, se requeriría que el proveedor compensara al cliente por cualquier ingreso de actividades ordinarias perdido o por los costos incurridos mientras la sustitución tiene lugar. Que la sustitución sea económicamente beneficiosa para el proveedor en un momento dado depende tanto del importe de la compensación por pagar al cliente como del estado de la batería.

d. Al inicio del contrato, se espera que el proveedor no se beneficie económicamente de la sustitución de una batería que haya sido utilizada durante menos de tres años, pero podría beneficiarse económicamente de la sustitución de una batería que haya sido utilizada durante tres años o más.

El nivel en el que evaluar si un contrato contiene un arrendamiento

En los hechos descritos en la solicitud:

a. el cliente puede beneficiarse del uso de cada activo (una batería) junto con otros recursos (un autobús) a su disposición; y

b. cada batería no depende ni está muy interrelacionada con las demás baterías del contrato.

Por lo tanto, el Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, aplicando el párrafo B12, el cliente evalúa si el contrato contiene un arrendamiento—incluyendo la evaluación de si el derecho de sustitución del proveedor es sustantivo—para cada componente potencial de arrendamiento separado, es decir, para cada batería.

Activo identificado

En el hecho descrito en la solicitud se especifica cada batería. Aunque no se especifique explícitamente en el contrato, una batería estaría implícitamente especificada en el momento en que se pone a disposición del cliente para su uso. Por lo tanto, el Comité observó que, a menos que el proveedor tenga el derecho sustantivo de sustituir la batería durante todo el periodo de uso, cada batería es un activo identificado.

En los hechos descritos en la solicitud, se asume que existe la condición del párrafo B14(a)—el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de uso. El Comité observó, sin embargo, que como no se espera que el proveedor se beneficie económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir una batería durante al menos los tres primeros años del contrato, la condición del párrafo B14(b) no existe durante todo el periodo de uso. Por lo tanto, el proveedor no tiene el derecho sustantivo de sustituir una batería durante todo el periodo de uso. Aunque determinar si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo

 © IFRS Foundation

durante todo el periodo de uso puede requerir juicio, el Comité observó que los hechos y circunstancias de estos hechos son tales que está claro que el derecho del proveedor no es sustantivo durante todo ese periodo.

La conclusión del Consejo

El Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, cada batería es un activo identificado. Para evaluar si el contrato contiene un arrendamiento, el cliente aplicaría entonces los requerimientos de los párrafos B21 a B30 de la NIIF 16 para evaluar si, a lo largo del periodo de uso, tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso, y dirigir el uso, de cada batería. Si el cliente concluye que el contrato contiene un arrendamiento, aplicaría los requerimientos de los párrafos 18 a 21 de la NIIF 16 para determinar el plazo del arrendamiento.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad evalúe el nivel en el que evaluar si el contrato contiene un arrendamiento y si existe un activo identificado en el esquema de hechos descrito en el requerimiento. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

Partes de los activos

B20 Una parte de la capacidad de un activo es un activo identificable si es físicamente distinto (por ejemplo, un piso de un edificio).[E6] **[Referencia: ejemplo 3A, Ejemplos Ilustrativos]** Una capacidad u otra parte de un activo que no es físicamente distinta (por ejemplo, una parte de la capacidad de un cable de fibra óptica) no es un activo identificable, a menos que represente sustancialmente toda la capacidad del activo y, de ese modo proporcione al cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo.

[Referencia: párrafo FC116, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace a ejemplo 3B, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplo de cuándo no es un arrendamiento]

E6 [IFRIC® *Update*, junio de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 16 *Arrendamientos*—Derechos del Subsuelo»

El Comité recibió una solicitud sobre un contrato concreto para derechos del subsuelo. En el Contrato descrito en la solicitud, un operador de ductos (cliente) obtiene el derecho a colocar un oleoducto en un espacio subterráneo por 20 años a cambio de una contraprestación. El contrato especifica la localización exacta y dimensiones (trazado, ancho y profundidad) del espacio subterráneo en el cual se situará el conducto. El propietario del terreno conserva el derecho a usar la superficie del terreno sobre el conducto, pero no tiene derecho a acceder o cambiar de otro modo el uso del espacio subterráneo especificado a lo largo del periodo de 20 años de uso. El cliente tiene derecho a realizar trabajos de inspección, reparación y mantenimiento (incluyendo la sustitución de las secciones dañadas del conducto cuando sea necesario).

La solicitud preguntaba si la NIIF 16, NIC 38 *Activos Intangibles* u otra Norma NIIF es aplicable a la contabilización del contrato.

¿Qué Norma NIIF considerará una entidad en primer lugar?

El párrafo 3 de la NIIF 16 requiere que una entidad aplique la NIIF 16 a todos los arrendamientos con limitadas excepciones. El párrafo 9 de la NIIF 16 señala que: «Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento.»

El Comité observó que, en el contrato descrito en la solicitud, ninguna de las excepciones de los párrafos 3 y 4 de la NIIF 16 se aplica—en concreto el Comité destacó que el espacio subterráneo es tangible. Por consiguiente, si el contrato contiene un arrendamiento, la NIIF 16 se aplicará a ese arrendamiento. Si el contrato no contiene un arrendamiento, la entidad consideraría entonces qué otra Norma NIIF es aplicable.

Por ello, el Comité concluyó que la entidad considere en primer lugar si el contrato contiene un arrendamiento como se define en la NIIF 16.

La definición de un arrendamiento

El párrafo 9 de la NIIF 16 señala que «un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a usar un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación». Al aplicar el párrafo B9 de la NIIF 16 para cumplir la definición de un arrendamiento el cliente debe tener:

a. el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo

identificado a lo largo del periodo de uso; y

b. el derecho a decidir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso.

Activos identificados

Los párrafos B13 a B20 de la NIIF 16 proporcionan guías de aplicación sobre un activo identificado. El párrafo B20 señala que «una parte de la capacidad de un activo es un activo identificable si es físicamente distinto». Pero, un cliente no tiene el derecho a usar un activo identificado si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir el activo a lo largo del periodo de uso (párrafo B14).

El Comité observó que, en el contrato descrito en la solicitud, el espacio subterráneo especificado es físicamente distinto del resto del terreno. Las especificaciones del contrato incluyen el trazado, ancho y profundidad del conducto, definiendo de ese modo, un espacio subterráneo físicamente distinto. El espacio por ser subterráneo no afecta por sí mismo si es un activo identificado—el espacio subterráneo especificado es físicamente distinto del mismo modo que un área especificada de espacio sobre la superficie del terreno sería físicamente distinta.

El propietario del terreno no tiene el derecho de sustituir el espacio subterráneo a lo largo del periodo de uso. Por consiguiente, el Comité concluyó que el espacio subterráneo especificado es un activo identificado como se describe en los párrafos B13 a B20.

Derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso

Los párrafos B21 a B23 de la NIIF 16 proporcionan las guías de aplicación sobre el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso. El párrafo B21 especifica que un cliente puede tener ese derecho, por ejemplo, teniendo el uso exclusivo del activo identificado a lo largo del periodo de uso.

El Comité observó que, en el contrato descrito en la solicitud, el cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del espacio subterráneo especificado a lo largo de los 20 años de uso. El Cliente tiene el uso exclusivo del espacio subterráneo especificado a lo largo del periodo de uso.

Derecho a decidir el uso

Los párrafos B24 a B30 de la NIIF 16 proporcionan las guías de aplicación sobre el derecho a decidir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso. El párrafo B24 especifica que un cliente tiene ese derecho si:

a. el cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso; o

b. las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas y (i) el cliente tiene el derecho a operar el activo a lo largo de todo el periodo de uso, sin que el proveedor tenga el derecho a cambiar esas instrucciones operativas; o (ii) el cliente diseñó el activo de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo del periodo de uso.

El Comité observó que, en el contrato descrito en la solicitud, el cliente tiene el derecho de decidir el uso del espacio subterráneo especificado a lo largo del periodo de 20 años de uso porque existen las condiciones del párrafo B24(b)(i). Cómo y para qué propósito se usará el espacio subterráneo especificado (es decir, localizar el conducto con las dimensiones especificadas a través de la que se transportará el petróleo) está predeterminado en el contrato. El cliente tiene el derecho a operar el espacio subterráneo especificado teniendo el derecho a realizar trabajos de inspección, reparación y mantenimiento. El cliente toma todas las decisiones sobre el uso del espacio subterráneo especificado que pueden tomarse durante el periodo de 20 años de uso.

Por consiguiente, el Comité concluyó que el contrato descrito en la solicitud contiene un arrendamiento como se define en la NIIF 16. Por ello, el cliente aplicaría la NIIF 16 al contabilizar ese arrendamiento.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine su contabilización del contrato descrito en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

Derecho a obtener beneficios económicos del uso

[Referencia: párrafos FC117 y FC118, Fundamentos de las Conclusiones]

B21 Para controlar el uso de un activo identificable, se requiere que un cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo de todo el periodo de uso (por

 © IFRS Foundation

ejemplo, teniendo el uso exclusivo del activo a largo de todo ese periodo). Un cliente puede obtener los beneficios económicos del uso de un activo directamente o indirectamente de muchas formas, tales como usando, manteniendo o subarrendando el activo. Los beneficios económicos del uso de un activo incluyen sus productos principales y subproductos (incluyendo los flujos de efectivo potenciales procedentes de estos elementos), y otros beneficios económicos procedentes del uso del activo que podrían realizarse por una transacción comercial con un tercero.[E7]

[Enlace a ejemplo 8, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos de cuándo el cliente no tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso]

E7 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2021, Decisión de Agenda, «NIIF 16 *Arrendamientos*—Beneficios económicos por el uso de un parque eólico»

El Comité recibió una solicitud sobre si, aplicando el párrafo B9(a) de la NIIF 16, un minorista de electricidad (minorista) tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de un parque eólico durante la vigencia de un acuerdo con un generador eólico (proveedor). En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

a. el minorista y el proveedor son participantes registrados en un mercado de electricidad, en el que los clientes y los proveedores no pueden celebrar contratos directamente entre sí para la compra y la venta de electricidad. En su lugar, los clientes y los proveedores realizan estas compras y ventas a través de la red eléctrica del mercado, cuyo precio al contado es fijado por el operador del mercado. Por lo tanto, el minorista compra la electricidad de la red.

b. el minorista celebra un acuerdo con el proveedor. El acuerdo:

i. intercambia el precio al contado por megavatio de electricidad que el parque eólico suministra a la red durante los 20 años de duración del acuerdo por un precio fijo por megavatio, y se liquida de forma neta en efectivo. En efecto, el proveedor recibe un precio fijo por megavatio por la electricidad que suministra a la red durante el periodo del acuerdo y el minorista liquida con el proveedor la diferencia entre ese precio fijo y los precios al contado por megavatio para ese volumen de electricidad.

ii. transfiere al minorista todos los créditos de energía renovable que se acumulan por el uso del parque eólico.

El párrafo 9 de la NIIF 16 señala que «un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a usar un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación». Para controlar el uso de un activo identificado durante un periodo de tiempo, el cliente—a lo largo del periodo de uso—debe tener tanto el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado como el derecho a dirigir el uso de ese activo (párrafo B9 de la NIIF 16).

El párrafo B21 de la NIIF 16 especifica que «un cliente puede obtener beneficios económicos del uso de un activo directa o indirectamente de muchas maneras, como por ejemplo utilizando, manteniendo o subarrendando el activo. Los beneficios económicos del uso de un activo incluyen sus productos principales y subproductos (incluyendo los flujos de efectivo potenciales procedentes de estos elementos), y otros beneficios económicos procedentes del uso del activo que podrían realizarse por una transacción comercial con un tercero».

El Comité observó que, en el hecho descrito en la solicitud, los beneficios económicos derivados del uso del parque eólico incluyen la electricidad que produce (como su producción primaria) y los créditos de energía renovable (como un subproducto u otro beneficio económico del uso del parque eólico).

El acuerdo da lugar a que el minorista liquide con el proveedor la diferencia entre el precio fijo y los precios al contado por megavatio de electricidad que el parque eólico suministra a la red durante los 20 años de duración del acuerdo. Sin embargo, ese acuerdo no confiere al minorista ni el derecho ni la obligación de obtener nada de la electricidad que el parque eólico produce y suministra a la red. Aunque el minorista tiene derecho a obtener los créditos de energía renovable (que representan una parte de los beneficios económicos derivados del uso del parque eólico), no tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del parque eólico porque no tiene derecho a obtener nada de la electricidad que produce el parque eólico durante el periodo del acuerdo.

Por lo tanto, el Comité concluyó que, en el hecho descrito en la solicitud, el minorista no tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del parque eólico. En consecuencia, el acuerdo no contiene un contrato de arrendamiento.

El Comité llegó a la conclusión de que los principios y requerimientos de las NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad que celebre un acuerdo como el descrito en la solicitud evalúe si tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de

un activo identificado. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

Al considerar la solicitud, el Comité tomó nota de otras dos decisiones del orden del día que incluyen material explicativo o que puede ser relevante para el acuerdo descrito en esta solicitud:

a. la Decisión de Agenda *Significado de entrega* (NIIF 9 *Instrumentos Financieros*) (agosto de 2005); y

b. para las entidades que requieran los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9 o de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, la Decisión de Agenda *Aplicación del Requerimiento de la Alta Probabilidad cuando un Derivado Específico se Designa como Instrumento de Cobertura* (NIIF 9 y NIC 39) (marzo de 2019).]

B22 Al evaluar el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de un activo, una entidad considerará los beneficios económicos que proceden del uso del activo, dentro del alcance delimitado por el derecho de un cliente a usar el activo (véase el párrafo B30). Por ejemplo:

(a) Si un contrato limita el uso de un vehículo a motor a solo un territorio concreto durante el periodo de uso, una entidad considerará solo los beneficios económicos del uso del vehículo de motor dentro del territorio, y no más fuera del mismo.

(b) Si un contrato especifica que un cliente puede conducir un vehículo a motor solo hasta un número concreto de kilómetros durante el periodo de uso, una entidad considerará solo los beneficios económicos del uso del vehículo de motor para el kilometraje permitido y no más allá.

[Referencia: ejemplos 4 y 6B, Ejemplos Ilustrativos]

B23 Si un contrato requiere que un cliente pague al proveedor o a un tercero una parte de los flujos de efectivo procedentes del uso de un activo como contraprestación, esos flujos de efectivo pagados como contraprestación se considerarán parte de los beneficios económicos que el cliente obtiene del uso del activo. Por ejemplo, si se requiere que el cliente pague al proveedor un porcentaje de las ventas por el uso de un espacio comercial como contraprestación por ese uso, ese requerimiento no impide que el cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del espacio comercial. Esto es así porque los flujos de efectivo que surgen de esas ventas se consideran que son beneficios económicos que obtiene el cliente del uso del espacio comercial, una parte de la cual paga al proveedor como contraprestación por el derecho a usar ese espacio.

[Referencia: ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos]

Derecho a decidir el uso

[Referencia: párrafos FC117, FC119 y FC124, Fundamentos de las Conclusiones]

B24 Un cliente tiene el derecho a decidir sobre el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo de uso solo si:

(a) el cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso (como se describe en los párrafos B25 a B30);[E8] **[Referencia: ejemplos 1A, 3A, 4, 6B, 7, 9C y 10B, Ejemplos Ilustrativos]** o

(b) las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas y:

(i) el cliente tiene el derecho a operar el activo (o dirigir a otros para operar el activo de la forma que determine) a lo largo de todo el periodo de uso, sin que el proveedor tenga el derecho a cambiar esas instrucciones operativas;[E9] **[Referencia: ejemplo 5, Ejemplos Ilustrativos]** o

(ii) el cliente diseñó el activo (o aspectos específicos del mismo) de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo de todo el periodo de uso.**[Referencia: ejemplo 9A, Ejemplos Ilustrativos]**

[Enlace a ejemplos 8, 9B, y 10A, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos de cuándo el cliente no tiene derecho a dirigir el uso]

E8 [IFRIC® *Update*, enero de 2020, Decisión de Agenda, «NIIF 16 *Arrendamientos*—Derechos de Toma de Decisiones»

El Comité recibió una solicitud sobre si el cliente tiene el derecho de dirigir el uso de un barco a lo largo del plazo de cinco años de un contrato. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

a. Existe un activo identificado (el barco) aplicando los párrafos B13 a B20 de la NIIF 16.

 © IFRS Foundation

b. El cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del barco a lo largo del periodo de cinco años de uso aplicando los párrafos B21 a B23 de la NIIF 16.

c. Muchas, pero no todas, las decisiones sobre cómo y con qué propósito se usa el barco están predeterminadas en el contrato. El cliente tiene el derecho a tomar las decisiones restantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso. En los hechos descritos en la solicitud, el cliente ha determinado que este derecho de tomar decisiones es relevante porque afecta los beneficios económicos que se derivan del uso del barco.

d. El proveedor opera y mantiene del barco a lo largo del periodo de uso.

El derecho a dirigir el uso de un activo identificado

El párrafo B24 de la NIIF 16 especifica cuándo un cliente tiene el derecho a decidir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso. El párrafo B24(b) se aplica solo cuando las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas. El Consejo destacó en el párrafo FC121 de la NIIF 16 que «se esperaría que las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo estuvieran predeterminadas en relativamente pocos casos.»

El Comité observó que, en los hechos descritos en la solicitud, puesto que no están determinadas todas la decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el barco, el cliente considera los párrafo B24(a) de la NIIF 16 al evaluar si tiene el derecho a dirigir el uso del barco.

El derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa un activo.

El párrafo B24(a) especifica que un cliente tiene el derecho a dirigir el uso de un activo identificado a lo largo del periodo de uso si tiene «el derecho a dirigir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo del periodo de uso (como se describe en los párrafos B25 a B30)».

Para tener el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo, dentro del alcance de su derecho de uso definido en el contrato, el cliente debe ser capaz de cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso (párrafo B25). Al evaluar si ese es el caso, una entidad considerará los derechos a tomar las decisiones, durante el periodo de uso, que sean más relevantes para cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo del periodo. Los derechos de toma de decisiones son relevantes cuando afectan los beneficios económicos que proceden del uso (párrafo B25). Una entidad no considerará las decisiones que estén predeterminadas antes del periodo de uso, a menos que se den las condiciones del párrafo B24(b)(ii) (párrafo B29).

El párrafo B26 incluye ejemplos de derecho de toma de decisiones que, dependiendo de las circunstancias, otorgan el derecho a cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo. Los derechos limitados a operar o mantener el activo no otorgan el derecho a cambiar el cómo y para qué propósito se usa (párrafo B27).

El Comité observó que, en los hechos descritos en la solicitud, el cliente tiene el derecho a dirigir cómo y para qué propósito se usa el barco a lo largo del periodo de uso. El cliente tiene el derecho a tomar decisiones sobre el uso del barco durante el periodo de uso que afecta los beneficios económicos que se derivan de ese uso. Por ello, dentro del alcance de sus derechos de uso definidos en el contrato, el cliente puede cambiar el cómo y para qué propósito se usa el barco. La predeterminación en el contrato de muchas decisiones sobre cómo y para qué propósito se utiliza el barco define el alcance del derecho de uso del cliente—dentro del cual el cliente tiene el derecho de tomar las decisiones más relevantes para cambiar cómo y para qué propósito se utiliza el barco.

El Comité también observó que, aunque la operación y mantenimiento del barco son esenciales para su uso eficiente, las decisiones del proveedor a este respecto no le otorgan el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el barco.

El Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, el cliente tiene el derecho a dirigir el uso del barco a lo largo del periodo de uso. Por consiguiente, el contrato contiene un arrendamiento.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si el contrato descrito en la solicitud contiene un arrendamiento. El Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.].

E9 [IFRIC® *Update*, junio de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 16 *Arrendamientos*—Derechos del Subsuelo»

El Comité recibió una solicitud sobre un contrato concreto para derechos del subsuelo. En el Contrato descrito en la solicitud, un operador de ductos (cliente) obtiene el derecho a colocar un

oleoducto en un espacio subterráneo por 20 años a cambio de una contraprestación. El contrato especifica la localización exacta y dimensiones (trazado, ancho y profundidad) del espacio subterráneo en el cual se situará el conducto. El propietario del terreno conserva el derecho a usar la superficie del terreno sobre el conducto, pero no tiene derecho a acceder o cambiar de otro modo el uso del espacio subterráneo especificado a lo largo del periodo de 20 años de uso. El cliente tiene derecho a realizar trabajos de inspección, reparación y mantenimiento (incluyendo la sustitución de las secciones dañadas del conducto cuando sea necesario).

La solicitud preguntaba si la NIIF 16, NIC 38 *Activos Intangibles* u otra Norma NIIF es aplicable a la contabilización del contrato.

...

Derecho a decidir el uso

Los párrafos B24 a B30 de la NIIF 16 proporcionan las guías de aplicación sobre el derecho a decidir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de uso. El párrafo B24 especifica que un cliente tiene ese derecho si:

a. el cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso; o

b. las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas y (i) el cliente tiene el derecho a operar el activo a lo largo de todo el periodo de uso, sin que el proveedor tenga el derecho a cambiar esas instrucciones operativas; o (ii) el cliente diseñó el activo de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo del periodo de uso.

El Comité observó que, en el contrato descrito en la solicitud, el cliente tiene el derecho de decidir el uso del espacio subterráneo especificado a lo largo del periodo de 20 años de uso porque existen las condiciones del párrafo B24(b)(i). Cómo y para qué propósito se usará el espacio subterráneo especificado (es decir, localizar el conducto con las dimensiones especificadas a través de la que se transportará el petróleo) está predeterminado en el contrato. El cliente tiene el derecho a operar el espacio subterráneo especificado teniendo el derecho a realizar trabajos de inspección, reparación y mantenimiento. El cliente toma todas las decisiones sobre el uso del espacio subterráneo especificado que pueden tomarse durante el periodo de 20 años de uso.

...

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine su contabilización del contrato descrito en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo B20 de la NIIF 16.]]

Cómo y para qué propósito se usa el activo

[Referencia: párrafos FC120 y FC121, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace a ejemplo 6A, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos de un contrato que no contiene un arrendamiento]

B25 Un cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo si, dentro del alcance de su derecho definido en el contrato, puede cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso. Para hacer esta evaluación, una entidad considera los derechos a tomar decisiones que son más relevantes para cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso. Los derechos de toma de decisiones son relevantes cuando afectan los beneficios económicos que proceden del uso. Es probable que los derechos de toma de decisiones que son más relevantes sean diferentes para distintos contratos, dependiendo de la naturaleza del activo y los términos y condiciones del contrato.

[Referencia: ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos]

B26 Algunos ejemplos de derechos de toma de decisiones que, dependiendo de las circunstancias, conceden el derecho a cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo, dentro del alcance definido de los derechos de uso del cliente, incluyen:

(a) derechos a cambiar el tipo de producto que se fabrica mediante el activo (por ejemplo, para decidir si usar un contenedor de transporte para trasladar bienes o para almacenar, **[Referencia: ejemplo 1A, Ejemplos Ilustrativos]** o para decidir sobre el conjunto de productos vendidos desde el espacio comercial **[Referencia: ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos]**);

 © IFRS Foundation

(b) derechos a cambiar cuándo se fabrica el producto (por ejemplo, decidir cuándo se usará un elemento de maquinaria o una planta de electricidad);

(c) derechos a cambiar donde tiene lugar la producción (por ejemplo, decidir sobre el destino de un camión o un barco, o decidir cuándo se usa un elemento de equipo); **[Referencia: ejemplos 6 y 7, Ejemplos Ilustrativos]** y

(d) derechos a cambiar si se fabrica el producto, y la cantidad de ese producto (por ejemplo, decidir si producir energía desde la planta de electricidad y cuánta energía producir desde esa planta). **[Referencia: ejemplo 9B, Ejemplos Ilustrativos]**

B27 Ejemplos de derechos de toma de decisiones que no conceden el derecho a cambiar cómo y para qué propósito se usa el activo incluyen derechos que se limitan a operar o mantener el activo. Estos derechos pueden corresponder al cliente o el proveedor. Aunque derechos tales como los de operar o mantener un activo son, a menudo, esenciales para el uso eficiente de un activo, no son derechos a dirigir cómo y para qué propósito se usa el activo y, a menudo, dependen de decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa el activo. **[Referencia: ejemplos 6B, 7 y 9C, Ejemplos Ilustrativos]** Sin embargo, los derechos a operar un activo pueden conceder al cliente el derecho a decidir el uso del activo si las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo están predeterminados [véase el párrafo B24(b)(i)].

Decisiones determinadas antes y durante el periodo de uso

[Referencia: párrafos FC122 y FC123, Fundamentos de las Conclusiones]

B28 Las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo pueden predeterminarse de diversas formas. Por ejemplo, las decisiones relevantes pueden predeterminarse mediante el diseño del activo o mediante restricciones contractuales sobre el uso del activo.

B29 Al evaluar si un cliente tiene el derecho a decidir el uso de un activo, una entidad considerará solo los derechos a tomar decisiones sobre el uso del activo durante el periodo de uso, a menos que el cliente diseñe el activo (o aspectos específicos de éste) como se describe en el párrafo B24(b)(ii). Por consiguiente, a menos que se den las condiciones del párrafo B24(b)(ii), una entidad no considerará decisiones que estén predeterminadas antes del periodo de uso. Por ejemplo, si un cliente puede solo especificar la producción a obtener de un activo antes del periodo de uso, el cliente no tiene el derecho a decidir el uso de ese activo. La capacidad de especificar la producción en un contrato antes del periodo de uso, sin ningún otro derecho a tomar decisiones relacionadas con el uso del activo, otorga al cliente los mismos derechos que a cualquier cliente que compre bienes o servicios.

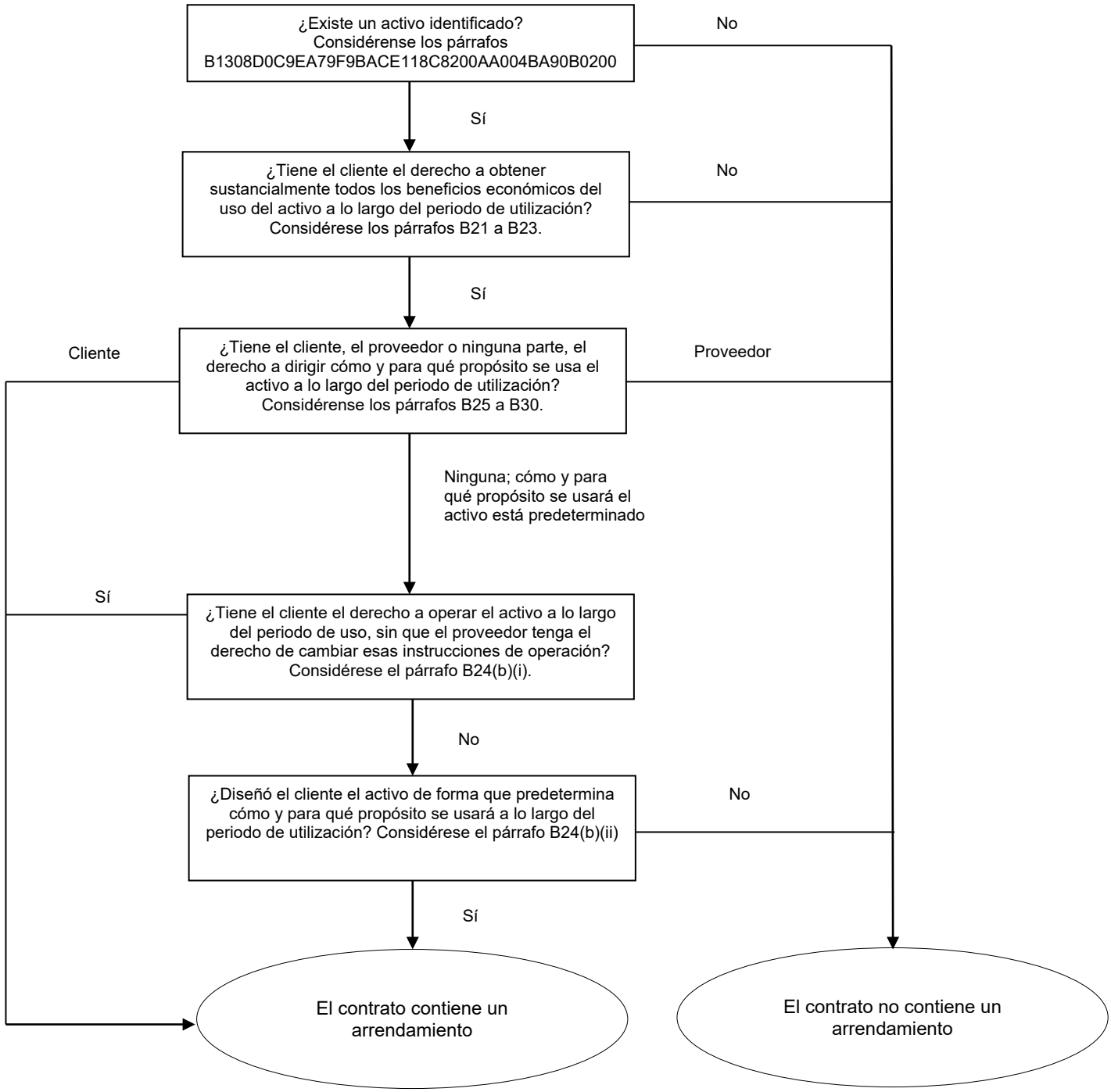
Derechos protectores

[Referencia: párrafo FC124, Fundamentos de las Conclusiones]

B30 Un contrato puede incluir términos y condiciones diseñados para proteger el interés del proveedor en el activo u otros activos, para proteger su personal, o para asegurar el cumplimiento del proveedor de las leyes o regulaciones. Estos son ejemplos de derechos protectores. Por ejemplo, un contrato puede (i) especificar la cantidad máxima de uso de un activo o el límite de dónde y cuándo puede usar el cliente el activo, (ii) requerir que un cliente siga prácticas operativas concretas, o (iii) requerir que un cliente informe al proveedor de cambios relativos a cómo se usará un activo. Los derechos protectores habitualmente definen el alcance de los derechos de uso del cliente, pero no impiden al cliente, por sí solos, ejercer el derecho a decidir el uso de un activo.

[Referencia: ejemplo 6B, Ejemplos Ilustrativos]

B31 El siguiente flujograma pueda ayudar a las entidades a hacer la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.



Componentes separados de un contrato (párrafos 12 a 17)

B32 El derecho a usar un activo subyacente es un componente del arrendamiento separado si:

(a) el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el arrendatario. Recursos fácilmente disponibles son bienes o servicios que se venden o arriendan por separado (por el arrendador u otros proveedores) o recursos que el arrendatario ya ha obtenido (del arrendador o de otras transacciones o sucesos); y

(b) el activo subyacente no es altamente dependiente ni está altamente interrelacionado con otros activos subyacentes en el contrato. Por ejemplo, el hecho de que un arrendatario pueda decidir no arrendar el activo subyacente sin afectar significativamente sus derechos a usar otros activos

 © IFRS Foundation

subyacentes en el contrato, puede indicar que el activo subyacente no es altamente dependiente o no está altamente interrelacionado con los otros activos subyacentes.

[Referencia:

párrafo FC134, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 12, Ejemplos Ilustrativos]

B33 Un contrato puede incluir un importe por pagar por el arrendatario para actividades y costos que no transfieren un bien o servicio al arrendatario. Por ejemplo, un arrendador puede incluir en el importe total por pagar un cargo por tareas administrativas, u otros costos incurridos asociados con el arrendamiento, que no transfieren un bien o servicio al arrendatario. Estos importes por pagar no dan lugar a un componente separado del contrato, pero se consideran parte de la contraprestación total que se distribuye a los componentes identificados por separado del contrato.

Plazo del arrendamiento (párrafos 18 a 21)

B34 Para determinar el plazo del arrendamiento y evaluar la duración del periodo no cancelable del arrendamiento, una entidad aplicará la definición de un contrato y determinará el periodo por el que dicho contrato es exigible. Un arrendamiento deja de ser exigible cuando el arrendatario y el arrendador tienen, cada uno por separado, el derecho de terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte con una penalización insignificante.[E10]

[Referencia: párrafo FC127, Fundamentos de las Conclusiones]

E10 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 16 *Arrendamientos* y NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*—Plazo del arrendamiento y Vida Útil de las Mejoras de la Propiedad Arrendada»

El Comité recibió una solicitud sobre arrendamientos cancelables o renovables.

El arrendamiento cancelable descrito en la solicitud es uno que no especifica un término contractual concreto, sino que continúa indefinidamente hasta que cualquiera de las partes del contrato notifique su terminación. El Contrato incluye un periodo de notificación de, por ejemplo, menos de 12 meses y el contrato no obliga a ninguna de las partes a realizar un pago en el momento de la finalización. El arrendamiento renovable descrito en la solicitud es uno que especifica un periodo inicial, y renovaciones indefinidamente al final del periodo inicial a no ser que se dé por finalizado por cualquiera de las partes del contrato.

La solicitud preguntaba dos cuestiones:

(a) Cómo determinar el plazo del arrendamiento de un arrendamiento cancelable o de un arrendamiento renovable. Concretamente, la solicitud preguntaba si, al aplicar el párrafo B34 de la NIIF 16 y evaluar «una penalización insignificante», una entidad considerará las condiciones económicas globales del contrato, y no solo los pagos contractuales por terminación. Estas consideraciones podrían incluir, por ejemplo, el costo de abandono o desmantelamiento de las mejoras de la propiedad arrendada.

(b) Si la vida útil de cualesquiera mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles se limita al plazo del arrendamiento determinado aplicando la NIIF 16. Las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles son, por ejemplo, equipamientos adquiridos por el arrendatario y construidos sobre el activo subyacente que es el sujeto del arrendamiento cancelable o renovable. El arrendatario usará y se beneficiará de las mejoras de la propiedad arrendada solo mientras utilice el activo subyacente.

Plazo del arrendamiento

El párrafo 18 de la NIIF 16 requiere que una entidad determine el plazo de arrendamiento como el periodo no cancelable de un arrendamiento, junto con (a) los periodos cubiertos por una adopción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción; y (b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción.

Para determinar el plazo del arrendamiento y evaluar la duración del periodo no cancelable de éste, el párrafo B34 de la NIIF 16 requiere que una entidad determine el periodo para el cual dicho contrato es exigible. El párrafo B34 especifica que «un arrendamiento deja de ser exigible cuando el arrendatario y el arrendador tienen, cada uno por separado, el derecho de terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte con una penalización insignificante».

El párrafo FC156 establece que, en opinión del IASB, «el plazo del arrendamiento debería reflejar la expectativa razonable de una entidad del periodo durante el cual se usará el activo subyacente

porque ese enfoque proporciona la información más útil».

El Comité observó que, al aplicar el párrafo B34 y determinar el periodo exigible del arrendamiento descrito en la solicitud, una entidad considerará:

(a) las condiciones económicas globales del contrato, y no solo los pagos contractuales por finalización. Por ejemplo, si una parte tiene un incentivo económico para no finalizar el arrendamiento, tales como que incurriría en una penalización en el momento de la finalización que no es insignificante, el contrato es exigible más allá de la fecha en la que el contrato puede finalizarse; y

(b) si cada una de las partes tiene el derecho de terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte con una penalización insignificante. Al aplicar el párrafo B34, un arrendamiento deja de ser exigible solo cuando ambas partes tienen este derecho. Por consiguiente, si solo una de las partes tiene el derecho a finalizar el arrendamiento sin permiso de la otra parte con una penalización insignificante, el contrato es exigible más allá de la fecha en la que el contrato puede terminarse por esa parte.

Si una entidad concluye que el contrato es exigible más allá del plazo de notificación de un arrendamiento cancelable (o el periodo inicial de un arrendamiento renovable), aplicará los párrafos 19 y B37 a B40 de la NIIF 16 para evaluar si el arrendatario está razonablemente seguro de no ejercer la opción de finalizar el arrendamiento.

…

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine el plazo del arrendamiento de arrendamientos cancelables y renovables. El Comité también concluyó que los principios y requerimientos de la NIC 16 y la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la vida útil de cualesquiera mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles relacionadas con esta arrendamiento. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

B35 Si solo el arrendatario tiene el derecho a terminar un arrendamiento, ese derecho se considera que es una opción a terminar el arrendamiento disponible para el arrendatario, que una entidad ha de considerar al determinar el plazo del arrendamiento. Si solo el arrendador tiene el derecho a terminar un arrendamiento, el periodo no cancelable del arrendamiento incluye el periodo cubierto por la opción de terminar el arrendamiento.

[Referencia: párrafos FC128 y FC129, Fundamentos de las Conclusiones]

B36 El plazo del arrendamiento empieza en la fecha de comienzo e incluye los periodos libres de renta proporcionados al arrendatario por el arrendador.

B37 En la fecha de comienzo, una entidad evalúa si es razonablemente cierto que el arrendatario ejerza una opción para ampliar el arrendamiento o comprar el activo subyacente, o no ejerza una opción de terminar el arrendamiento. La entidad considera todos los hechos y circunstancias relevantes que crean un incentivo económico para que los arrendatarios ejerzan, o no, la opción, incluyendo los cambios esperados en hechos y circunstancias desde la fecha de comienzo hasta la fecha de ejercicio de la opción. Ejemplos de factores a considerar incluyen, pero no se limitan a:

(a) los términos y condiciones contractuales para los periodos opcionales comparados con las tasas de mercado, tales como:

  (i) el importe de pagos por el arrendamiento en cualquier periodo opcional;

  (ii) el importe de cualquier pago variable por el arrendamiento u otros pagos contingentes, tales como pagos que procedan de penalizaciones por terminación y garantías de valor residual; y

  (iii) los términos y condiciones de las opciones que son ejercitables después de los periodos opcionales iniciales (por ejemplo, una opción de compra que es ejercitable al final de un periodo de ampliación a una tasa que está actualmente por debajo de las tasas de mercado).

(b) mejoras del arrendamiento significativas llevadas a cabo (o que se espera llevar a cabo) a lo largo del plazo del contrato, que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, o comprar el activo subyacente, pase a ser ejercitable;[E11]

(c) costos relacionados con la terminación del arrendamiento, tal como los costos de negociación, costos de reubicación, costos de identificar otro activo subyacente adecuado para las necesidades del arrendatario, costos de integrar un nuevo activo en las operaciones del arrendatario, o

 © IFRS Foundation

penalizaciones de terminación y costos similares, incluyendo los costos asociados con la devolución del activo subyacente en una condición especificada contractualmente o a una ubicación especificada contractualmente;

(d) la importancia de ese activo subyacente para las operaciones del arrendatario, considerando, por ejemplo, si el activo subyacente es un activo especializado, la ubicación del activo subyacente y la disponibilidad de alternativas adecuadas; y

(e) condicionalmente asociado con el ejercicio de la opción (es decir, cuando la opción puede ejercerse solo si se cumplen una o más condiciones), y la probabilidad de que existirán esas condiciones.

[Referencia: párrafos FC156 y FC157, Fundamentos de las Conclusiones]

E11 [IFRIC® *Update*, noviembre de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 16 *Arrendamientos* y NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*—Plazo del arrendamiento y Vida Útil de las Mejoras de la Propiedad Arrendada»

El Comité recibió una solicitud sobre arrendamientos cancelables o renovables.

El arrendamiento cancelable descrito en la solicitud es uno que no especifica un término contractual concreto, sino que continúa indefinidamente hasta que cualquiera de las partes del contrato notifique su terminación. El Contrato incluye un periodo de notificación de, por ejemplo, menos de 12 meses y el contrato no obliga a ninguna de las partes a realizar un pago en el momento de la finalización. El arrendamiento renovable descrito en la solicitud es uno que especifica un periodo inicial, y renovaciones indefinidamente al final del periodo inicial a no ser que se dé por finalizado por cualquiera de las partes del contrato.

La solicitud preguntaba dos cuestiones:

(a) Cómo determinar el plazo del arrendamiento de un arrendamiento cancelable o de un arrendamiento renovable. Concretamente, la solicitud preguntaba si, al aplicar el párrafo B34 de la NIIF 16 y evaluar «una penalización insignificante», una entidad considerará las condiciones económicas globales del contrato, y no solo los pagos contractuales por terminación. Estas consideraciones podrían incluir, por ejemplo, el costo de abandono o desmantelamiento de las mejoras de la propiedad arrendada.

(b) Si la vida útil de cualesquiera mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles se limita al plazo del arrendamiento determinado aplicando la NIIF 16. Las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles son, por ejemplo, equipamientos adquiridos por el arrendatario y construidos sobre el activo subyacente que es el sujeto del arrendamiento cancelable o renovable. El arrendatario usará y se beneficiará de las mejoras de la propiedad arrendada solo mientras utilice el activo subyacente.

...

interacción entre el plazo de arrendamiento y la vida útil

Al evaluar si un arrendatario está razonablemente seguro de ampliar (o no finalizar) un arrendamiento, el párrafo B37 de la NIIF16 requiere que una entidad considere todos los hechos y circunstancias relevantes que crean un incentivo económico para el arrendatario. Esto incluye mejoras de la propiedad arrendada significativas llevadas a cabo (o que se espera llevar a cabo) a lo largo del plazo del contrato, que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, pase a ser ejercitable [párrafo B37(b)].

Además, como se destacaba anteriormente una entidad considerará las condiciones económicas globales del contrato al determinar el periodo exigible del arrendamiento descrito en la solicitud. Esto incluye, por ejemplo, el costo de abandono o desmantelamiento de las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles. Si una entidad espera utilizar las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles más allá de la fecha en la que el contrato puede terminarse, la existencia de dichas mejoras de la propiedad arrendada indica que la entidad podría incurrir en una penalización significativa si finaliza el arrendamiento. Por consiguiente, al aplicar el párrafo B34 de la NIIF 16, una entidad considerará si el contrato es exigible por al menos el periodo de utilidad esperada de las mejoras de la propiedad arrendada.

Al evaluar si un arrendatario está razonablemente seguro de ampliar (o no finalizar) un arrendamiento, el párrafo B37 de la NIIF16 requiere que una entidad considere todos los hechos y circunstancias relevantes que crean un incentivo económico para el arrendatario. Esto incluye mejoras de la propiedad arrendada significativas llevadas a cabo (o que se espera llevar a cabo) a lo largo del plazo del contrato, que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, pase a ser

ejercitable [párrafo B37(b)].

Además, como se destacaba anteriormente una entidad considerará las condiciones económicas globales del contrato al determinar el periodo exigible del arrendamiento descrito en la solicitud. Esto incluye, por ejemplo, el costo de abandono o desmantelamiento de las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles. Si una entidad espera utilizar las mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles más allá de la fecha en la que el contrato puede terminarse, la existencia de dichas mejoras de la propiedad arrendada indica que la entidad podría incurrir en una penalización significativa si finaliza el arrendamiento. Por consiguiente, al aplicar el párrafo B34 de la NIIF 16, una entidad considerará si el contrato es exigible por al menos el periodo de utilidad esperada de las mejoras de la propiedad arrendada.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine el plazo del arrendamiento de arrendamientos cancelables y renovables. El Comité también concluyó que los principios y requerimientos de la NIC 16 y la NIIF 16 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la vida útil de cualesquiera mejoras de la propiedad arrendada no extraíbles relacionadas con esta arrendamiento. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

B38 Una opción de ampliar o terminar un arrendamiento puede combinarse con una o más características contractuales (por ejemplo, una garantía de valor residual), tales que el arrendatario garantice al arrendador una rentabilidad mínima o cobros fijos que son sustancialmente los mismos independientemente de si ejerce o no la opción. En estos casos, y a pesar de las guías sobre pagos fijos en esencia del párrafo B42, una entidad supondrá que el arrendatario tiene una razonable certeza de que ejercerá la opción de ampliar el arrendamiento, o no ejercerá la opción de terminar con él.

[Referencia: párrafo FC158(b), Fundamentos de las Conclusiones]

B39 Cuánto más corto sea el periodo no cancelable de un arrendamiento, mayor será la probabilidad de que un arrendatario ejerza una opción de ampliar el arrendamiento o no ejercer una opción de terminar el arrendamiento. Esto es así porque los costos asociados con la obtención un activo de sustitución es probable que sean proporcionalmente más altos cuánto más corto sea el periodo no cancelable.

B40 La práctica pasada de un arrendatario con respecto al periodo sobre el que ha usado habitualmente tipos concretos de activos (si arrendados o comprados), junto con sus razones económicas para hacerlo así, pueden proporcionar información que sea útil para evaluar si el arrendatario tiene certeza razonable de ejercer o no, una opción. Por ejemplo, si un arrendatario ha usado habitualmente tipos concretos de activos por un determinado periodo de tiempo o si el arrendatario tiene la práctica de ejercer frecuentemente las opciones sobre los arrendamientos de tipos concretos de activos subyacentes, el arrendatario considerará las razones económicas de esa práctica pasada al evaluar si hay certeza razonable de ejercer una opción sobre arrendamientos de esos activos.

B41 El párrafo 20 especifica que, después de la fecha de comienzo, un arrendatario evaluará nuevamente el plazo del arrendamiento en el momento en que ocurra un suceso o cambio significativo en las circunstancias que están bajo el control del arrendatario y afectan a la certeza razonable que posee de ejercer una opción no incluida previamente en su determinación del plazo del arrendamiento, o bien de no ejercer una opción anteriormente incluida en su determinación del plazo del arrendamiento. Algunos ejemplos de sucesos o cambios significativos en circunstancias incluyen:

(a) mejoras del arrendamiento significativas no anticipadas en la fecha de comienzo que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, o comprar el activo subyacente, pasa a ser ejercitable;

(b) una modificación significativa, o bien la personalización del activo subyacente, que no se hubiera podido anticipar en la fecha de comienzo;

(c) el inicio de un subarrendamiento del activo subyacente para un periodo superior al final de plazo de arrendamiento determinado con anterioridad;

(d) una decisión de negocio del arrendatario que es directamente relevante para ejercer, o no, una opción (por ejemplo, una decisión de ampliar el arrendamiento de un activo complementario, disponer de un activo alternativo o disponer de una unidad de negocio en la que se emplea el activo por derecho de uso).

[Referencia: ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]

 © IFRS Foundation

Pagos por arrendamiento que son fijos en esencia [párrafos 27(a), 36(c) y 70(a)]

B42 Los pagos por arrendamiento incluyen cualquier pago fijo por arrendamiento en esencia. Los pagos fijos por arrendamiento, en esencia, son pagos que pueden, formalmente, contener variabilidad pero son, en esencia, inevitables. Los pagos fijos en esencia por arrendamiento se dan, por ejemplo, si:

(a) los pagos se estructuran como pagos por arrendamiento variables, pero no existe una variabilidad real en ellos. Esos pagos contienen cláusulas variables que no tienen esencia económica real. Entre los ejemplos de estos tipos de pagos se incluyen:

(i) pagos que deben hacerse solo si se prueba que un activo solo puede operar durante el arrendamiento, o solo si ocurre un suceso que no tiene posibilidad auténtica de no ocurrir; o

(ii) pagos que están estructurados inicialmente como pagos por arrendamiento variables vinculados al uso del activo subyacente, pero para los que la variabilidad se resolverá en algún momento después de la fecha de comienzo, de forma que los pagos pasen a ser fijos para el resto del plazo del arrendamiento. Dichos pagos pasan a ser pagos fijos en esencia cuando se resuelve la variabilidad.

(b) existe más de un conjunto de pagos que un arrendatario podría realizar, pero solo uno de esos conjuntos de pagos es realista. En este caso, una entidad considerará al conjunto realista de pagos como pagos por arrendamiento.

(c) existe más de un conjunto realista de pagos que podría hacer un arrendatario, pero debe realizar al menos uno de esos conjuntos de pagos. En este caso, una entidad considerará que los pagos por arrendamiento son el conjunto de pagos que suma el menor importe (sobre una base descontada). **[Referencia: párrafo FC158(a), Fundamentos de las Conclusiones]**

[Referencia: párrafo FC164, Fundamentos de las Conclusiones]

Implicación del arrendatario con el activo subyacente antes de la fecha de comienzo

Los costos del arrendamiento relacionados con la construcción o diseño del activo subyacente

B43 Una entidad puede negociar un arrendamiento antes de que esté disponible el activo subyacente para su uso por el arrendatario. Para algunos arrendamientos, el activo subyacente puede tener necesidad ser construido o rediseñado para su uso por el arrendatario. Dependiendo de los términos y condiciones del contrato, puede requerirse a un arrendatario para que realice pagos relacionados con la construcción o diseño del activo.

B44 Si un arrendatario incurre en costos relacionados con la construcción o diseño de un activo subyacente, contabilizará esos costos utilizando otras Normas aplicables, tal como la NIC 16. Los costos relacionados con la construcción o diseño de un activo subyacente no incluyen los pagos realizados por el arrendatario por el derecho a usar el activo subyacente. Los pagos por el derecho a usar un activo subyacente son pagos por un arrendamiento, independientemente del calendario de esos pagos.

Derecho legal al activo subyacente

B45 Un arrendatario puede obtener el derecho legal a un activo subyacente antes de que se transfiera el derecho legal al arrendador y el activo se arriende al arrendatario. La obtención del derecho legal no determina por sí mismo cómo contabilizar la transacción.

B46 Si el arrendatario controla (u obtiene el control) del activo subyacente antes de que se transfiera al arrendador, la transacción es una venta con arrendamiento posterior que se contabiliza aplicando los párrafos 98 a 103.

B47 Sin embargo, si el arrendatario no obtiene el control del activo subyacente antes de que se transfiera al arrendador, la transacción no es una venta con arrendamiento posterior. Por ejemplo, este podría ser el caso si un fabricante, un arrendador y un arrendatario negocian una transacción de compra de un activo al fabricante por el arrendador que a su vez arrienda al arrendatario. En este caso, si el arrendatario obtiene el derecho legal al activo subyacente pero no obtiene el control del activo antes de que se transfiera al arrendador, la transacción no se contabiliza como una venta con arrendamiento posterior, sino como un arrendamiento.

Información a revelar por el arrendatario (párrafo 59)

B48 Para determinar si es necesaria información adicional sobre las actividades de arrendamiento para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 51, un arrendatario considerará:

(a) si esa información es relevante para los usuarios de los estados financieros. Un arrendatario proporcionará la información adicional especificada en el párrafo 59 solo si se espera que sea relevante para los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es probable que éste sea el caso si ayuda a los usuarios a comprender:

(i) la flexibilidad proporcionada por los arrendamientos. Los arrendamientos pueden proporcionar flexibilidad si, por ejemplo, un arrendatario puede reducir su exposición ejerciendo las opciones de terminación o renovación de dichos arrendamientos en términos y condiciones favorables.

(ii) restricciones impuestas por los arrendamientos. Los arrendamientos pueden imponer restricciones, por ejemplo, requiriendo que los arrendatarios mantengan ratios financieros concretos.

(iii) sensibilidad de la información presentada a variables clave. La información presentada puede ser sensible a, por ejemplo, los pagos variables futuros por arrendamiento.

(iv) exposición a otros riesgos que surgen de los arrendamientos.

(v) desviaciones de la práctica del sector industrial. Estas desviaciones pueden incluir, por ejemplo, términos y condiciones de arrendamiento inusuales o extraordinarias que afectan la cartera de arrendamientos de un arrendatario.

(b) Si esa información se desprende de información presentada en los estados financieros principales o revelada en las notas. Un arrendatario no necesita duplicar información que ya se presenta en cualquier otro sitio de los estados financieros.

B49 Información adicional relacionada con pagos por arrendamiento variables que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

(a) las razones del arrendatario para usar pagos por arrendamiento variables y la preponderancia de esos pagos;

(b) la magnitud relativa de los pagos por arrendamiento variables con respecto a los pagos fijos;

(c) variables clave de las que dependen los pagos por arrendamiento variables, y cómo se espera que varíen dichos pagos en respuesta a cambios en dichas variables; y

(d) otros efectos financieros y operativos de los pagos por arrendamiento variables.

[Referencia: ejemplos 22A, 22B y 22C, Ejemplos Ilustrativos]

B50 Entre la información adicional relacionada con las opciones de ampliación o terminación que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, se incluiría información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

(a) las razones del arrendatario para usar las opciones de ampliación o terminación y la preponderancia de esos pagos;

(b) la magnitud relativa de los *pagos por arrendamiento opcionales* con respecto a los pagos por arrendamiento;

(c) la preponderancia del ejercicio de las opciones que no se incluyeron en la medición de los pasivos por arrendamiento; y

(d) otros efectos financieros y operativos de esas opciones.

[Referencia: ejemplos 23A, 23B y 23C, Ejemplos Ilustrativos]

B51 Información adicional relacionada con las garantías de valor residual que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

(a) las razones del arrendatario para proporcionar garantía de valor residual y la preponderancia de esas garantías;

(b) la magnitud de la exposición de un arrendatario al riesgo del valor residual;

(c) la naturaleza de los activos subyacentes para los que se proporcionan esas garantías; y

 © IFRS Foundation

(d) otros efectos financieros y operativos de esas garantías.

B52 Información adicional relacionada con las transacciones de venta con arrendamiento posterior que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 51, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

(a) las razones del arrendatario para realizar transacciones de venta con arrendamiento posterior y la preponderancia de esas transacciones;

(b) términos y condiciones clave de las ventas con arrendamiento posterior a nivel individual;

(c) pagos no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento; y

(d) el efecto de los flujos de efectivo de las transacciones de venta con arrendamiento posterior en el periodo sobre el que se informa.

Clasificación del arrendamiento por el arrendador (párrafos 61 a 66)

B53 La clasificación de los arrendamientos por el arrendador en esta Norma se basa en la medida en que el arrendamiento transfiere los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo subyacente. 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.

B54 Un contrato de arrendamiento podría incluir términos y condiciones para ajustar los pagos por arrendamiento por cambios concretos que ocurran entre la fecha de inicio del acuerdo y la de comienzo (tal como un cambio en el costo del arrendador del activo subyacente o un cambio en el costo del arrendador de la financiación del arrendamiento). En ese caso, a efectos de clasificar el arrendamiento, el efecto de cualquier cambio se considerará que ha tenido lugar en la fecha de inicio del acuerdo.

B55 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 62 a 66, B53 y B54. Al determinar si el componente de terreno es un arrendamiento financiero u operativo, una consideración importante es que los terrenos normalmente tienen una vida económica indefinida.

[Referencia: párrafos FCZ241 a FCZ244, Fundamentos de las Conclusiones]

B56 Cuando sea necesario para clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y edificios, un arrendador distribuirá los pagos por el arrendamiento (incluyendo todo pago por adelantado) entre los componentes de terrenos y edificios en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y edificios en la fecha de inicio del acuerdo. **[Referencia: párrafos FCZ245 a FCZ247, Fundamentos de las Conclusiones]** Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse fiablemente 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. **[Referencia: párrafo FCZ248, Fundamentos de las Conclusiones]**

B57 Para un arrendamiento de terreno y edificios en los que el importe del terreno no es significativo para el arrendamiento, un arrendador puede tratar el terreno y los edificios como una sola unidad a efectos de la clasificación del arrendamiento y clasificarlo como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo aplicando los párrafos 62 a 66 y B53 y B54. En este caso, un arrendador considerará la vida económica de los edificios como la que corresponde al activo subyacente en su totalidad.

[Referencia: párrafos FCZ249 y FCZ250, Fundamentos de las Conclusiones]

Clasificación de subarrendamientos

B58 Para clasificar un subarrendamiento, un arrendador intermedio clasificará el subarrendamiento como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo de la forma siguiente:

(a) Si el arrendamiento principal es un arrendamiento a corto plazo que la entidad, como arrendatario, ha contabilizado aplicando el párrafo 6, el subarrendamiento se clasificará como un arrendamiento operativo.

(b) En otro caso, el subarrendamiento se clasificará por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal, en lugar de por referencia al activo subyacente (por ejemplo, el elemento de propiedades, planta y equipo que es sujeto del arrendamiento).

[Referencia:

párrafos FC232 a FC234, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 20 y 21, Ejemplos Ilustrativos]

[Enlace a los párrafos FC235 y FC236, Fundamentos de las Conclusiones sobre razones por las que NIIF 16 no incluye requerimientos relativos a la presentación de subarrendamientos]

 © IFRS Foundation

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Norma.

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. **[Referencia: párrafos FC268 a FC271, Fundamentos de las Conclusiones]** Se permite su aplicación anticipada para entidades que utilicen la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* antes de la fecha de aplicación inicial **[Referencia: párrafo C2]** de esta Norma. **[Referencia: párrafo FC272, Fundamentos de las Conclusiones]** Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

C1A *Reducciones del Alquiler Relacionadas con el Covid-19*, emitida en mayo de 2020, añadió los párrafos 46A, 46B, 60A, C20A y C20B. Un arrendatario aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de junio de 2020. Se permite la aplicación anticipada, incluyendo en los estados financieros no autorizados para su publicación a 28 de mayo de 2020.

C1B *Reforma de la Tasa de Interés de Referencia—Fase 2*, que modificó las NIIF 9, NIC 39, NIIF 7, NIIF 4 y NIIF 16, emitida en agosto de 2020 añadió los párrafos 104 a 106, C20C y C210D. Una entidad aplicará estas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones para un periodo anterior, revelará este hecho.

C1C *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021*, emitida en marzo de 2021, modificó el párrafo 46B y añadió los párrafos C20BA a C20BC. Un arrendatario aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de abril de 2021. Se permite la aplicación anticipada, incluyendo en los estados financieros no autorizados para su publicación al 31 de marzo de 2021.

C1D *Pasivo por Arrendamiento en una Venta con Arrendamiento Posterior*, emitido en septiembre de 2022, modificó el párrafo C2 y añadió los párrafos 102A y C20E. Un vendedor-arrendatario aplicará estas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada. Si un vendedor-arrendatario aplica esas modificaciones para un periodo anterior, revelará este hecho.

Transición

C2 A efectos de los requerimientos de los párrafos C1 a C20E, la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique esta Norma por primera vez.

Definición de un arrendamiento

C3 Como una solución práctica, no se requiere que una entidad evalúe nuevamente si un contrato es, o contiene, un arrendamiento en la fecha de aplicación inicial. En su lugar, se permite que la entidad:

(a) aplique esta Norma a contratos que estaban anteriormente identificados como arrendamientos aplicando la NIC 17 *Arrendamientos* y la CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*. La entidad aplicará los requerimientos de transición de los párrafos C5 a C18 a esos arrendamientos.

(b) No aplicará esta Norma a contratos que no fueron anteriormente identificados como que contenían un arrendamiento aplicando las NIC 17 y CINIIF 4.

[Referencia: párrafos FC273 y FC274, Fundamentos de las Conclusiones]

C4 Si una entidad elige la solución práctica del párrafo C3, revelará ese hecho y aplicará la solución práctica a todos sus contratos. Como resultado, la entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 9 a 11 solo a contratos realizados (o modificados) a partir de la fecha de aplicación inicial.

Arrendatarios

C5 Un arrendatario aplicará esta Norma a sus arrendamientos:

(a) de forma retroactiva a cada periodo sobre el que se informa anterior presentado, aplicando la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; o

(b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 a C13.

[Referencia: párrafos FC275 a FC277, Fundamentos de las Conclusiones]

C6 Un arrendatario aplicará la alternativa descrita en el párrafo C5 de forma congruente a todos los arrendamientos en los que sea arrendatario.

C7 Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5(b), no reexpresará la información comparativa. En su lugar el arrendatario reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) en la fecha de aplicación inicial.

[Referencia: párrafos FC278, FC279 y FC281, Fundamentos de las Conclusiones]

Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos

[Referencia: párrafo FC282, Fundamentos de las Conclusiones]

C8 Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5(b):

(a) Reconocerá un pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial para los arrendamientos anteriormente clasificados como un arrendamiento operativo utilizando la NIC 17. El arrendatario medirá ese pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes, descontados usando la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de aplicación inicial.

(b) Reconocerá un activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial para los arrendamientos anteriormente clasificados como un arrendamiento operativo utilizando la NIC 17. El arrendatario optará, arrendamiento por arrendamiento, por medir el activo por derecho de uso:

(i) su importe en libros como si la Norma se hubiera aplicado desde la fecha de comienzo, pero descontado usando la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de aplicación inicial; o

(ii) un importe igual al pasivo por arrendamiento, ajustado por el importe de cualquier pago por arrendamientos anticipado o acumulado (devengado) relacionado con ese arrendamiento reconocido en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.

[Referencia: párrafo FC83 a 286, Fundamentos de las Conclusiones]

(c) La aplicación de la NIC 36 *Deterioro de Valor de los Activos* a los activos por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial, a menos que el arrendatario utilice la solución práctica del párrafo C10(b).

C9 A pesar de los requerimientos del párrafo C8, para arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17, un arrendatario:

(a) No se requiere hacer ningún ajuste en la transición por arrendamientos para los que el activo subyacente es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8) que se contabilizan según el párrafo 6. El arrendatario contabilizará esos arrendamientos aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

(b) No se requiere hacer ningún ajuste en la transición a los arrendamientos anteriormente contabilizados como propiedades de inversión usando el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión* **[Referencia: párrafos 33 a 55, NIC 40]**. El arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento que surgen de la aplicación de la NIC 40 y esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

(c) Éste medirá el activo por derecho de uso al valor razonable **[Referencia: Apéndice A (definición de valor razonable), NIIF 13]** en la fecha de aplicación inicial para arrendamientos anteriormente contabilizados como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17 y que se contabilizarán como propiedades de inversión usando el modelo del valor razonable de la NIC 40 desde la fecha de aplicación inicial. El arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el

 © IFRS Foundation

pasivo por arrendamiento que surgen de la aplicación de la NIC 40 y esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

C10 El arrendatario puede usar una o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C5(b) para arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos utilizando la NIC 17. Se permite que un arrendatario aplique estas soluciones prácticas arrendamiento por arrendamiento:

(a) Un arrendatario puede aplicar una tasa de descuento única a una cartera de arrendamientos con características razonablemente similares (tales como arrendamientos con plazo de arrendamiento similar para una clase semejante de activo subyacente en un entorno económico parecido). **[Referencia: párrafo FC287, Fundamentos de las Conclusiones *Enfoque de cartera*]**

(b) Como alternativa a realizar una revisión del deterioro del valor, un arrendatario puede confiar en su evaluación de si los arrendamientos son onerosos aplicando la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial. Si un arrendatario elige esta solución práctica, ajustará el activo por derecho de uso en la fecha de la aplicación inicial por el importe de cualquier provisión por arrendamientos onerosos que haya sido reconocida en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial. **[Referencia: párrafo FC287, Fundamentos de las Conclusiones *Provisiones de arrendamientos onerosos reconocidos anteriormente*]**

(c) Un arrendatario puede elegir no aplicar los requerimientos del párrafo C8 a los arrendamientos cuyo plazo finalice dentro de los 12 meses de la fecha de aplicación inicial. En este caso, un arrendatario:

(i) contabilizará esos arrendamientos de la misma forma que los arrendamientos a corto plazo como se describe en el párrafo 6; y

(ii) incluirá el costo asociado con esos arrendamientos dentro de la información a revelar del gasto por arrendamientos a corto plazo en el periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de aplicación inicial.

[Referencia: párrafo FC287, Fundamentos de las Conclusiones *Arrendamientos para los que el plazo de arrendamiento termina dentro de 12 meses*]

(d) Un arrendatario puede excluir los costos directos iniciales de la medición del activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial. **[Referencia: párrafo FC287, Fundamentos de las Conclusiones *Costos directos iniciales*]**

(e) Un arrendatario puede usar el razonamiento en retrospectiva, tales como al determinar el plazo del arrendamiento, si el contrato contiene opciones para ampliar o terminar el arrendamiento. **[Referencia: párrafo FC287, Fundamentos de las Conclusiones *Uso del razonamiento en retrospectiva*]**

Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos financieros

C11 Si un arrendatario opta por aplicar esta norma de acuerdo con el párrafo C5(b), a arrendamientos que fueron clasificados como arrendamientos financieros utilizando la NIC 17, el importe en libros del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento en la fecha de la aplicación inicial será el importe en libros del activo de arrendamiento y el pasivo por arrendamiento inmediatamente antes de la fecha de medida aplicando la NIC 17. Para esos arrendamientos, el arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

[Referencia: Referencia: párrafo FC288, Fundamentos de las Conclusiones]

Información a revelar

C12 Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo C5(b), el arrendatario revelará información sobre la aplicación inicial requerida por el párrafo 28 de la NIC 8, excepto por lo que se refiere a la información especificada en el párrafo 28(f) de NIC 8. En lugar de la información especificada en el párrafo 28(f) de la NIC 8 el arrendatario revelará:

(a) el promedio ponderado de la tasa incremental por préstamos del arrendatario aplicada a los pasivos por arrendamiento reconocidos en el estado de situación financiera en la fecha de aplicación inicial; e

(b) una explicación de las diferencias entre:

(i) los compromisos de arrendamientos operativos revelados aplicando la NIC 17 al final del periodo anual sobre el que se informa inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial, descontados usando la tasa incremental por préstamos en la fecha de aplicación inicial como se describe en el párrafo C8(a); y

(ii) los pasivos por préstamos reconocidos en el estado de situación financiera en la fecha de aplicación inicial.

[Referencia: Referencia: párrafo FC288, Fundamentos de las Conclusiones]

C13 Si un arrendatario utiliza una o más de las soluciones prácticas especificadas en el párrafo C10, revelará ese hecho.

Arrendadores

C14 Excepto por lo descrito en el párrafo C15, no se requiere que un arrendador realice ningún ajuste en la transición para arrendamientos en los que es arrendador y contabilizará esos arrendamientos aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

[Referencia: Referencia: párrafo FC289, Fundamentos de las Conclusiones]

C15 Un arrendador intermedio:

(a) evaluará nuevamente los subarrendamientos que fueron clasificados como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17 y que se mantienen en la fecha de aplicación inicial, para determinar si cada subarrendamiento debe clasificarse como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero utilizando esta Norma. El arrendador intermedio realizará esta evaluación en la fecha de aplicación inicial sobre la base de los términos y condiciones contractuales que se mantienen del arrendamiento principal y el subarrendamiento en esa fecha.

(b) Para subarrendamientos que se clasificaron como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17 pero como arrendamientos financieros utilizando esta Norma, contabilizará el subarrendamiento como un arrendamiento financiero nuevo realizado en la fecha de aplicación inicial.

[Referencia: párrafo FC290 a 291, Fundamentos de las Conclusiones]

Transacciones de venta con arrendamiento posterior antes de la fecha de aplicación inicial

C16 Una entidad no evaluará nuevamente las transacciones de venta con arrendamiento posterior realizadas antes de la fecha de aplicación inicial para determinar si la transferencia del activo subyacente satisface los requerimientos de la NIIF 15 para contabilizarse como una venta.

[Referencia: párrafo FC292 a 294, Fundamentos de las Conclusiones]

C17 Si una transacción de venta con arrendamiento posterior se contabilizó como una venta y un arrendamiento financiero aplicando la NIC 17, el arrendatario-vendedor:

(a) contabilizará el arrendamiento posterior de la misma forma que contabilice cualquier otro arrendamiento financiero que exista en la fecha de aplicación inicial; y

(b) continuará amortizando cualquier ganancia sobre la venta a lo largo del plazo del arrendamiento.

C18 Si una transacción de venta con arrendamiento posterior se contabilizó como una venta y un arrendamiento operativo aplicando la NIC 17, el arrendatario (vendedor):

(a) contabilizará el arrendamiento posterior de la misma forma que contabilice cualquier otro arrendamiento operativo que exista en la fecha de aplicación inicial; y

(b) ajustará el arrendamiento posterior del activo por derecho de uso por cualquier ganancia o pérdida diferida que se relacione con condiciones que no son de mercado reconocidas en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.

Importes anteriormente reconocidos con respecto a combinaciones de negocios

C19 Si un arrendatario reconoció anteriormente un activo o un pasivo aplicando la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* relacionados con condiciones favorables o desfavorables de un arrendamiento operativo adquirido como parte de una combinación de negocios, el arrendatario dará de baja ese activo o pasivo y ajustará, en

la fecha de aplicación inicial, el importe en libros del activo por derecho de uso aplicando el importe correspondiente.

Referencias a la NIIF 9

C20 Si una entidad aplica esta Norma, pero no aplica todavía la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, cualquier referencia en esta Norma a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Reducciones del alquiler relacionadas con el Covid-19 para los arrendatarios

C20A Un arrendatario aplicará *Reducciones del Alquiler Relacionadas con el Covid-19* (véase el párrafo C1A) de forma retroactiva, reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial de esa modificación como un ajuste en el saldo inicial de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) al comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el que el arrendatario aplique por primera vez la modificación.

C20B En el periodo sobre el que se informa en el que un arrendatario aplica por primera vez *Reducciones del Alquiler Relacionadas con el Covid-19*, no se requiere que un arrendatario revele la información exigida por el párrafo 28(f) de la NIC 8.

C20BA Un arrendatario aplicará *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021* (véase el párrafo C1C) de forma retroactiva, reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial de esa modificación como un ajuste en el saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según corresponda) al inicio del periodo anual sobre el que se informa en el que el arrendatario aplique por primera vez la modificación.

C20BB En el periodo sobre el que se informa para el que un arrendatario aplique por primera vez *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021*, no se requiere que un arrendatario revele la información exigida por el párrafo 28(f) de la NIC 8.

C20BC Al utilizar el párrafo 2 de esta Norma, un arrendatario aplicará la solución práctica del párrafo 46A, de forma congruente, a los contratos que cumplan los requisitos con características similares y en circunstancias parecidas, independientemente de si el contrato pasara a ser elegible para la solución práctica como resultado de que el arrendatario use *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19* (véase el párrafo C1A) o *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021* (véase el párrafo C1C).

Reforma de la Tasa de Interés de Referencia Fase 2

C20C Una entidad aplicará estas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, excepto por lo que se especifica en el párrafo C20D.

C20D No se requiere que una entidad reexprese periodos anteriores para reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad puede reexpresar periodos anteriores si, y solo si, le es posible hacerlo sin el uso del razonamiento en retrospectiva. Si una entidad no reexpresa los periodos anteriores, reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del periodo anual sobre el que se informa, que será el que incluye la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en las ganancias acumuladas iniciales (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de la aplicación de estas modificaciones.

Pasivo por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior

C20E Un vendedor-arrendatario aplicará *Pasivo por Arrendamiento en una Venta con Arrendamiento Posterior* (véase el párrafo C1D) de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, a las transacciones de venta con arrendamiento posterior realizadas después de la fecha de la aplicación inicial.

[Referencia: párrafo FC294A, Fundamentos de las Conclusiones]

Derogación de otras Normas

C21 Esta Norma sustituye las siguientes Normas e Interpretaciones:

(a) NIC 17 *Arrendamientos*

(b) CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*

(c) SIC-15 *Arrendamientos Operativos—Incentivos*; y

(d) SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento*.

 © IFRS Foundation

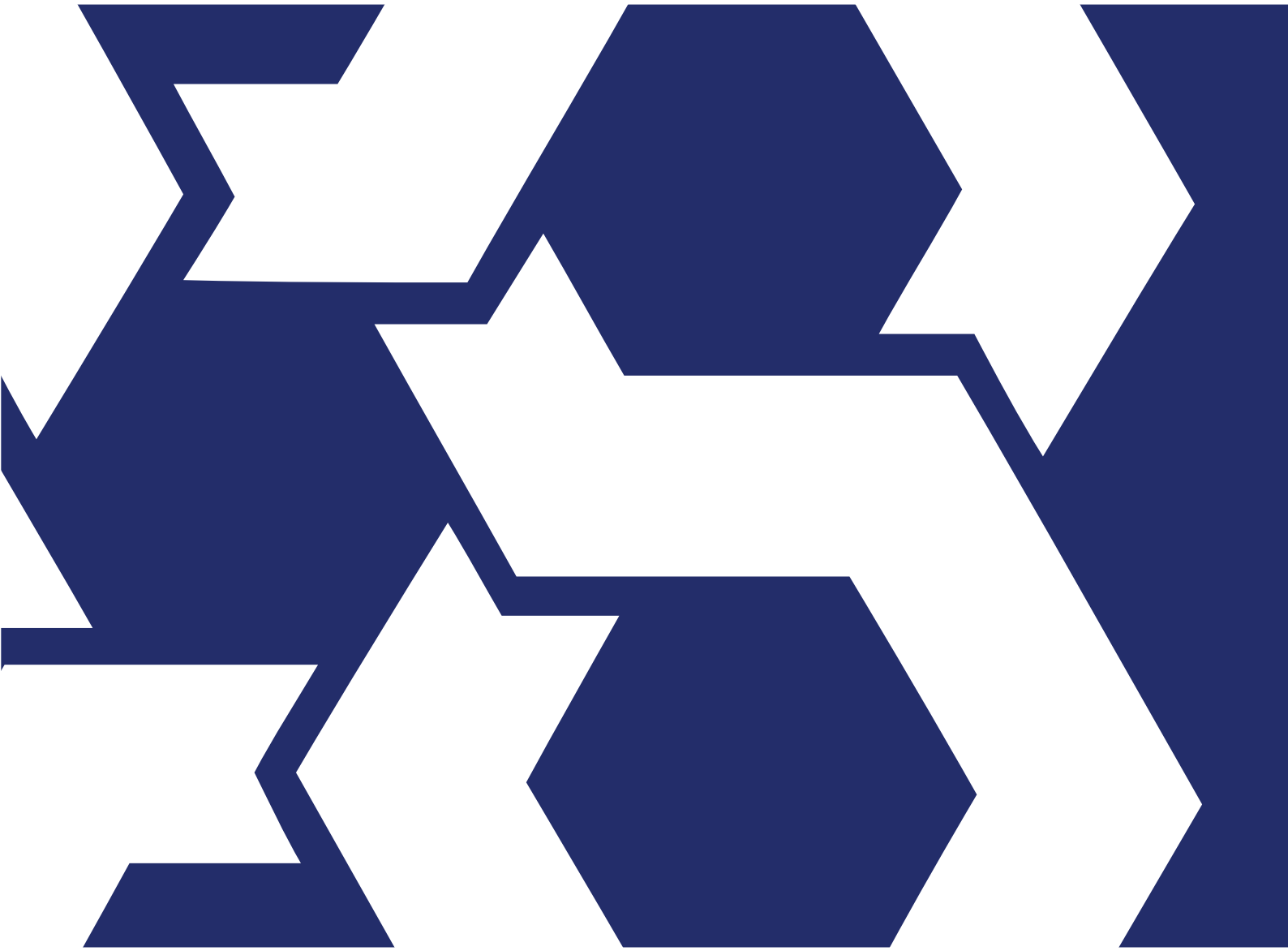
IFRS® Accounting

Abril 2024

NIIF 18

Norma NIIF® de Contabilidad

Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros



Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

NIIF 18
Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* is issued by the International Accounting Standards Board (IASB).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the International Accounting Standards Board (IASB) and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

© IFRS Foundation 2024

Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Any other use, such as—but not limited to—reporting software, investment analysis, data services and product development is not permitted without written consent.

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or by visiting our shop at https://shop.ifrs.org.

All rights reserved.

This Spanish translation of IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the IASB® logo, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘IFRS for SMEs®’, the IFRS for SMEs® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’ and ‘SIC®’. Further details of the Foundation’s trade marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ha sido emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de ella, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

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

© IFRS Foundation 2024

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

Cualquier otro uso, como—pero no limitado a—software para informar, análisis de inversiones, servicios de datos y desarrollo de productos no está permitido sin consentimiento por escrito.

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

Todos los derechos reservados

La traducción al español de la *NIIF 18 Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.

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

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

ÍNDICE

	desde párrafo
OBJETIVO	**1**
ALCANCE	**2**
REQUERIMIENTOS GENERALES PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS	**9**
Objetivo de los estados financieros	**9**
Un juego completo de estados financieros	**10**
Las funciones de los estados financieros principales y de las notas	**15**
Identificación de los estados financieros	**25**
Frecuencia de la información	**28**
Congruencia de la presentación, información a revelar y clasificación	**30**
Información comparativa	**31**
AGREGACIÓN Y DESAGREGACIÓN	**41**
Principios de agregación y desagregación	**41**
Compensación	**44**
ESTADO DEL RESULTADO DEL PERIODO	**46**
Categorías en el estado del resultado del periodo	**47**
Totales y subtotales a presentar en el estado del resultado del periodo	**69**
Partidas a presentar en el estado del resultado del periodo o a revelar en las notas	**75**
ESTADO DE PRESENTACIÓN DEL RESULTADO INTEGRAL	**86**
Otro resultado integral	**88**
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	**96**
Clasificación de los activos y pasivos como corrientes o no corrientes	**96**
Partidas a presentar en el estado de situación financiera o a revelar en las notas	**103**
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO	**107**
Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio	**107**
Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio o a revelar en las notas	**109**
NOTAS	**113**
Estructura	**113**
Medidas definidas por la gerencia sobre el rendimiento de la gestión	**117**
Capital	**126**
Otra información a revelar	**130**

APÉNDICES

A Definiciones de términos
B Guía de aplicación
C Fecha de vigencia y transición
D Modificaciones a otras Normas NIIF de Contabilidad

Norma Internacional de Información Financiera 18
Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros

Objetivo

1 Esta Norma establece los requerimientos para la presentación e información a revelar en los *estados financieros con propósito general* ("estados financieros") para ayudar a asegurar que proporcionan información relevante que representa fielmente los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad.

Alcance

2 **La entidad aplicará esta Norma al presentar y revelar información en los estados financieros preparados de acuerdo con las *Normas NIIF de Contabilidad*.**

3 Esta Norma establece los requerimientos generales y específicos para la presentación de la información en el estado o estados del rendimiento financiero, en el estado de situación financiera y en el estado de cambios en el patrimonio. Esta Norma también establece los requerimientos para revelar información en las notas. La NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* establece los requerimientos para la presentación e información a revelar de los flujos de efectivo. Sin embargo, los requerimientos generales para los estados financieros de los párrafos 9 a 43 y 113 y 114 se aplican al estado de flujos de efectivo.

4 Otras Normas NIIF de Contabilidad establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar para transacciones específicas y otros eventos.

5 Esta Norma no se aplica a la presentación e información a revelar en los estados financieros intermedios condensados elaborados aplicando la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*. Sin embargo, los párrafos 41 a 45 y 117 a 125 se aplican a dichos estados financieros.

6 Esta Norma utiliza una terminología adecuada para las entidades con ánimo de lucro, incluidas las entidades comerciales del sector público. Si las entidades con actividades sin ánimo de lucro del sector privado o del sector público aplican esta Norma, es posible que tengan que modificar las descripciones utilizadas para determinadas partidas, categorías, subtotales o totales de los estados financieros y para los propios estados financieros.

7 De forma análoga, 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.

8 Muchas entidades proporcionan un informe de revisión financiera realizado por la gerencia, separada de los estados financieros (véase el párrafo 10), que describe y explica las características principales de la situación financiera y del rendimiento financiero de la entidad, así como las incertidumbres principales que afronta. Dicha revisión queda fuera del alcance de las Normas NIIF de Contabilidad.

Requerimientos generales para los estados financieros

Objetivo de los estados financieros

9 El objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que informa que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar tanto las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad como la gestión de los recursos económicos de la entidad por parte de la gerencia.

Un juego completo de estados financieros

10 **Un juego completo de estados financieros comprende:**

(a) un estado (o estados) del rendimiento financiero para el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 12);

(b) un estado de situación financiera al final del periodo sobre el que informa;

(c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa;

(d) un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa;

(e) notas para el periodo sobre el que se informa;

(f) información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior como se especifica en los párrafos 31 y 32; y

(g) un estado de situación financiera al principio del periodo anterior si se requiere por el párrafo 37.

11 Los estados enumerados en los párrafos 10(a) a 10(d) (y su información comparativa) se denominan *estados financieros principales*. 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 "balance" en lugar de "estado de situación financiera". Además, aunque esta Norma utiliza términos como "otro resultado integral", "resultado del periodo" y "resultado integral total", una entidad puede utilizar otros términos para etiquetar los totales, subtotales y partidas de los estados financieros requeridos por esta Norma siempre que se etiqueten de forma tal que representen fielmente las características de las partidas, como se requiere en el párrafo 43. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el término "resultado neto" para denominar al "resultado del periodo".

12 Una entidad presentará su estado (o estados) de rendimiento financiero como:

(a) un solo estado del resultado del periodo y otro resultado integral, con los resultados del periodo y otro resultado integral presentados en dos secciones, si se elige esta opción, una entidad presentará primero la sección del resultado del periodo seguida directamente por la sección del otro resultado integral; o

(b) un estado del resultado del periodo y un estado separado donde se presente el resultado integral, que comenzará con el resultado del periodo— si se elige esta opción, el estado del resultado del periodo precederá inmediatamente al estado de presentación del resultado integral.

13 En esta Norma:

(a) la sección del resultado del periodo descrita en el párrafo 12(a) y el estado del resultado del periodo descrito en el párrafo 12(b) se denominan estado del resultado del periodo; y

(b) (b) la sección del otro resultado integral descrita en el párrafo 12(a) y el estado de presentación del resultado integral descrito en el párrafo 12(b) se denominan el estado de presentación del resultado integral.

14 Una entidad presentará cada uno de los estados financieros principales con igual prominencia en un conjunto completo de estados financieros.

Los papeles de los estados financieros principales y de las notas

15 **Para lograr el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo 9), una entidad presenta información en los estados financieros principales y revela información en las notas. La entidad solo necesita presentar o revelar información material o con importancia relativa (véanse los párrafos 19 y B1 a B5).**

16 **La función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de una entidad que informa, que resultan útiles a los usuarios de los estados financieros para:**

(a) obtener una visión comprensible de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de la entidad;

(b) realizar comparaciones entre entidades y entre periodos sobre los que se informa de la misma entidad; y

(c) identificar partidas o áreas sobre las que los usuarios de los estados financieros pudieran desear obtener información adicional en las notas.

17 **La función de las notas es proporcionar la información material o con importancia relativa necesaria:**

(a) permitir a los usuarios de los estados financieros comprender las partidas presentadas en los estados financieros principales (véase el párrafo B6); y

(b) complementar los estados financieros principales con la información adicional para lograr el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo B7).

18 Una entidad considerará los papeles que representan los estados financieros principales y las notas, descritas en los párrafos 20 y 21, para determinar si incluir información en los estados financieros principales o en las notas. Las diferentes funciones de los estados financieros principales y de las notas hacen que el alcance de la información requerida en las notas sea distinto al de los estados financieros principales. Las diferencias significan que:

(a) para proporcionar los resúmenes estructurados descritos en el párrafo 16, la información proporcionada en los estados financieros principales está más agregada que la información proporcionada en las notas; y

(b) para proporcionar la información descrita en el párrafo 17, la información más detallada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad, incluida la desagregación de la información presentada en los estados financieros principales, se proporciona en las notas.

Información presentada en los estados financieros principales o revelada en las notas

19 **Algunas Normas NIIF de Contabilidad especifican información que se requiere presentar en los estados financieros principales o revelar en las notas. Una entidad no necesita proporcionar una presentación específica o la información a revelar requerida por Normas NIIF de Contabilidad si la información procedente de esa presentación o información a revelar carece de importancia relativa. Este es el caso incluso si la Norma NIIF de Contabilidad contiene una lista de requerimientos específicos o los describe como requerimientos mínimos.**

20 **Una entidad considerará revelar información adicional cuando el cumplimiento con los requerimientos específicos de las Normas NIIF de Contabilidad resulte insuficiente para permitir, a los usuarios de los estados financieros, comprender el efecto de transacciones y de otros sucesos y condiciones sobre la situación y el rendimiento financiero de la entidad.**

Información presentada en los estados financieros principales

21 El párrafo 16 establece que la función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados que sean útiles para los propósitos especificados en dicho párrafo (en lo sucesivo, un resumen estructurado útil). La entidad utilizará las funciones de los estados financieros principales para determinar qué información material o con importancia relativa debe presentar en dichos estados, tal como se establece en los párrafos 22 a 24.

22 **Para proporcionar un resumen estructurado útil en un estado financiero principal, una entidad cumplirá con los requerimientos específicos que determinan la estructura del estado. Los requerimientos específicos son:**

(a) para el estado del resultado del periodo—los requerimientos de los párrafos 47, 69, 76 y 78;

(b) para el estado que presenta el resultado integral—los requerimientos de los párrafos 86 a 88;

(c) para el estado de situación financiera—los requerimientos de los párrafos 96 y 104;

(d) para el estado de cambios en el patrimonio—los requerimientos del párrafo 107; y

(e) para el estado de flujos de efectivo—los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 7.

23 **Algunas Normas NIIF de Contabilidad requieren que determinadas partidas se presenten por separado en los estados financieros principales (por ejemplo, los párrafos 75 y 103 de esta Norma). Una entidad no necesita presentar por separado una partida de los estados financieros principales si hacerlo no es necesario para que el estado proporcione un resumen estructurado útil. Este es el caso incluso si las Normas NIIF de Contabilidad contienen una lista de partidas de los estados financieros específicas requeridas o describen las partidas de los estados financieros como requerimientos mínimos (véase el párrafo B8).**

24 **La entidad presentará partidas de los estados financieros y subtotales adicionales si tales presentaciones son necesarias para que un estado financiero principal proporcione un resumen estructurado útil. Cuando una entidad presente partidas de los estados financieros o subtotales adicionales, dichas partidas o subtotales (véase el párrafo B9):**

(a) comprenderán los importes reconocidos y medidos aplicando las Normas NIIF de Contabilidad ;

(b) **ser compatible con la estructura del estado creada de acuerdo con los requerimientos detallados en el párrafo 22;**

(c) **ser congruentes de periodo a periodo, de acuerdo con el párrafo 30; y**

(d) **mostrarse de forma no más prominente que los totales y subtotales requeridos por las Normas NIIF de Contabilidad.**

Identificación de los estados financieros

25 **Una entidad identificará claramente los estados financieros y los distinguirá de otra información publicada en el mismo documento (véase el párrafo B10).**

26 Las Normas NIIF de Contabilidad se aplican solo a los estados financieros, y no necesariamente a otra información proporcionada en un informe anual, en las presentaciones a entes reguladores o en otro documento. Por tanto, es importante que los usuarios de los estados financieros sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando las Normas NIIF de Contabilidad de cualquier otra información que, aunque les pudiera ser útil, no está sujeta a los requerimientos de éstas.

27 **Una entidad identificará claramente cada estado financiero principal y las notas. Además, una entidad revelará en lugar destacado, y la repetirá cuando sea necesario para que la información proporcionada sea comprensible:**

(a) **el nombre de la entidad u otra forma de identificación de esta, 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 los estados financieros;**

(d) **la moneda de presentación, tal como la define la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*; y**

(e) **el nivel de redondeo usado para los importes de los estados financieros (véase el párrafo B11).**

Frecuencia de la información

28 **Una entidad proporcionará un conjunto completo de estados financieros al menos anualmente. Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y proporcione 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 incluidos en los estados financieros no son totalmente comparables.**

29 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.

Congruencia de la presentación, información a revelar y clasificación

30 **Una entidad mantendrá la presentación, información a revelar *y clasificación* de las partidas en los estados financieros de un periodo sobre el que se informa a otro, a menos que:**

(a) **resulte evidente, tras un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o una revisión de sus estados financieros, que otra presentación, información a revelar o clasificación sería más adecuada teniendo en cuenta los criterios de selección y aplicación de las políticas contables de la NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados Financieros* (véase el párrafo B12); o**

(b) **una Norma NIIF de Contabilidad requiera un cambio en la presentación, información a revelar o clasificación.**

Información comparativa

31 **A menos que las Normas NIIF de Contabilidad permitan o requieran otra cosa, una entidad proporcionará información comparativa, (es decir, información del periodo anterior sobre el que se informa) para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente. Una entidad incluirá información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea necesario para una comprensión de los estados financieros del periodo corriente (véase el párrafo B13).**

32 **Una entidad presentará el periodo sobre el que se informa corriente y el periodo inmediato anterior en cada uno de sus estados financieros principales y en las notas. Los párrafos B14 y B15 establecen los requerimientos relacionados con la información comparativa adicional.**

Cambios en políticas contables, reexpresión retroactiva o reclasificación

33 **Cuando la entidad modifique la presentación, la información a revelar o la clasificación de partidas en sus estados financieros, también reclasificará los importes comparativos, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando la una 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 grupo de partidas que se han reclasificado; y

(c) el motivo de la reclasificación.

34 **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.

35 La mejora de la comparabilidad de la información entre periodos ayuda a los usuarios de los estados financieros en la toma de decisiones económicas, sobre todo al permitir la evaluación de tendencias en la información con propósitos predictivos. En algunas circunstancias, la reclasificación de la información comparativa de periodos anteriores concretos sobre los que se informa para conseguir la congruencia 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, por tanto, la reproducción de la información resulta impracticable.

36 La NIC 8 establece los ajustes a la información comparativa requeridos cuando una entidad cambia una política contable o corrige un error.

37 **Una entidad presentará un tercer estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior, además de la información comparativa mínima requerida por el párrafo 31 y 32 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 o con importancia relativa sobre la información en el estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior.

38 En las circunstancias descritas en el párrafo 37, una entidad presentará tres estados de situación financiera—un estado de situación financiera:

(a) al cierre del periodo actual sobre el que se informa;

(b) al final del periodo inmediato anterior; y

(c) al comienzo del periodo inmediato anterior.

39 Cuando se requiera que una entidad presente un tercer estado de situación financiera aplicando el párrafo 37, revelará la información requerida por los párrafos 33 y 36 y por la NIC 8. Sin embargo, no necesitará proporcionar las notas relativas al estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior.

40 La fecha de ese tercer estado de situación financiera será la del comienzo del periodo inmediato anterior, independientemente de si los estados financieros de una entidad proporcionan información comparativa para periodos anteriores (como permiten los párrafos B14 y B15).

Agregación y desagregación

Principios de agregación y desagregación

41 **A los efectos de esta Norma, una partida es un activo, un pasivo, un instrumento de patrimonio o una reserva, un ingreso, un gasto o un flujo de efectivo, o cualquier agregación o desagregación de tales activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo. Una partida es un elemento que se presenta por separado en los estados financieros principales. Otra información material o con importancia relativa sobre partidas se revela en las notas. A menos que hacerlo anule los requerimientos específicos de agregación o desagregación de las Normas NIIF de Contabilidad, una entidad (véanse los párrafos B16 a B23):**

(a) clasificará y agregará activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo en partidas basadas en características compartidas;

(b) desagregará partidas en función de características no compartidas;

(c) agregará o desagregará partidas para presentar partidas de los estados financieros principales que cumplan la función que los estados financieros principales tienen de proporcionar resúmenes estructurados útiles (véase el párrafo 16);

(d) agregará o desagregará partidas para revelar información en las notas que cumpla la función de las notas de proporcionar información material o con importancia relativa (véase el párrafo 17); y

(e) garantizará que la agregación y desagregación en los estados financieros no ensombrece la información material o con importancia relativa (véase el párrafo B3).

42 La entidad, aplicando los principios del párrafo 41, desagregará las partidas siempre que la información resultante sea material o con importancia relativa. Si, aplicando el párrafo 41(c), una entidad no presenta información material o con importancia relativa en los estados financieros principales, revelará la información en las notas. En los párrafos B79 y B111 se exponen ejemplos de ingresos, gastos, activos, pasivos y partidas del patrimonio que podrían tener características suficientemente diferentes como para que sea necesaria su presentación en el estado del resultado del periodo o en el estado de situación financiera o su revelación en las notas para proporcionar información material o con importancia relativa.

43 **Una entidad etiquetará y describirá las partidas presentadas en los estados financieros principales (es decir, totales, subtotales y partidas individuales) o las partidas reveladas en las notas de forma que represente fielmente las características de la partida (véanse los párrafos B24 a B26). Para representar fielmente una partida, la entidad proporcionará todas las descripciones y explicaciones necesarias para que un usuario de los estados financieros pueda comprenderla. En algunos casos, una entidad podría necesitar incluir en las descripciones y explicaciones el significado de los términos que la entidad utiliza e información sobre cómo ha agregado o desagregado los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo.**

Compensación

44 **Una entidad no compensará activos y pasivos, o ingresos y gastos a menos que se requiera o permita por una Norma NIIF de Contabilidad (véanse los párrafos B27 y B28).**

45 Una entidad informará por separado sobre sus activos y pasivos e ingresos y gastos. La compensación en el estado (o estados) del rendimiento financiero o en el estado 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 las condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos de efectivo futuros de la entidad. La medición de los activos netos de correcciones de valor—por ejemplo, las correcciones por obsolescencia de los inventarios y los deterioros de valor por pérdidas crediticias esperadas de los activos financieros—no es una compensación.

Estado del resultado del periodo

46 **Una entidad incluirá todas las partidas de ingreso y gasto de un periodo sobre el que se informa en el estado del resultado del periodo a menos que una Norma NIIF de Contabilidad requiera o permita otra cosa (véanse los párrafos 88 a 95 y B86).**

Categorías en el estado del resultado del periodo

47 **La entidad clasificará los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo en una de estas cinco categorías (véase el párrafo B29):**

(a) la categoría de operación (véase el párrafo 52);

(b) la categoría de inversión (véanse los párrafos 53 a 58);

(c) la categoría de financiación (véanse los párrafos 59 a 66);

(d) la categoría de impuestos a las ganancias (véase el párrafo 67); y

(e) la categoría de operaciones discontinuadas (véase el párrafo 68).

48 Los párrafos 52 a 68 establecen los requerimientos para clasificar los ingresos y gastos en las categorías de operación, inversión, financiación, impuestos a las ganancias y operaciones discontinuadas. Además, los párrafos B65 a B76 establecen requerimientos sobre cómo se clasifican en las categorías las diferencias de cambio, las ganancias o pérdidas de la posición monetaria neta y las ganancias y pérdidas de los derivados y de los instrumentos de cobertura designados.

Entidades con actividades principales de negocio especificadas

49 Para clasificar los ingresos y gastos en las categorías de operación, inversión y financiación, la entidad evaluará si tiene una actividad principal de negocio especificada, es decir, una actividad principal de negocio de (véanse los párrafos B30 a B41):

(a) inversión en determinados tipos de activos, véase en lo sucesivo inversión en activos (véase el párrafo 53); o

(b) suministro de financiación a clientes.

50 Aplicando los párrafos 55 a 58 y 65 a 66, una entidad con una actividad principal especificada clasificará en la categoría de operación algunos ingresos y gastos que se habrían clasificado en la categoría de inversión o financiación si la actividad no fuera principal.

51 Si una entidad:

(a) Invierte en activos como actividad de negocio principal, revelará ese hecho.

(b) Proporciona financiación a los clientes como actividad de negocio principal, revelará ese hecho.

(c) Identifica un resultado diferente de su evaluación sobre si invierte en activos o proporciona financiación a los clientes como actividad de negocio principal (véase el párrafo B41), revelará:

(i) El hecho de que el resultado de la evaluación ha cambiado y la fecha del cambio.

(ii) El importe y la clasificación de las partidas de ingresos y gastos antes y después de la fecha del cambio en el resultado de la evaluación en el periodo actual y el importe y la clasificación en el periodo anterior de las partidas cuya clasificación haya cambiado debido al cambio en el resultado de la evaluación, a menos que sea impracticable hacerlo. Si una entidad no revela la información porque es impracticable hacerlo, la entidad revelará ese hecho.

La categoría de operación

52 **La entidad clasificará en la categoría de operación todos los ingresos y gastos incluidos en la cuenta de resultados que no estén clasificados en (véase el párrafo B42):**

(a) la categoría de inversión;

(b) la categoría de financiación;

(c) la categoría de impuestos a las ganancias; o

(d) la categoría de operaciones discontinuadas.

La categoría de inversión

53 **Excepto por lo requerido en los párrafos 55 a 58 para una entidad que tenga una actividad de negocio principal especificada, una entidad clasificará en la categoría de inversión los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 de:**

(a) inversiones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas (véase los párrafos B43 a B44);

(b) efectivo y equivalentes al efectivo; y

(c) otros activos si generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad (véanse los párrafos B45 a B49).

54 **Los ingresos y gastos procedentes de los activos identificados en el párrafo 53 que una entidad clasificará en la categoría de inversión, comprenden los importes incluidos en el estado del resultado del periodo por (véase el párrafo B47):**

(a) los ingresos generados por los activos;

(b) los ingresos y gastos que surjan de la medición inicial y posterior de los activos, incluyendo la baja en cuentas de los activos; y

(c) los gastos incrementales directamente atribuibles a la adquisición y disposición de los activos; por ejemplo, los costos de transacción y los costos de venta de los activos.

Entidades con actividades principales de negocio especificadas

55 Para los activos especificados en el párrafo 53(a) (es decir, inversiones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas) en los que invierte como actividad principal (véase el párrafo B38), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54:

(a) en la categoría de inversión si los activos se contabilizan aplicando el método de la participación (véanse los párrafos B43(a) y B44(a)); o

(b) en la categoría de operación si los activos no se contabilizan aplicando el método de la participación [véanse los párrafos B43(b) y (c) y B44(b) y (c)].

56 Para los activos especificados en el párrafo 53(b) (es decir, efectivo y equivalentes al efectivo), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 en la categoría de inversión, a menos que:

(a) invierte como actividad principal en activos financieros dentro del alcance del párrafo 53(c)— en cuyo caso clasificará los ingresos y gastos en la categoría de operación.

(b) no cumple los requerimientos de (a) pero proporciona financiación a los clientes como actividad principal de negocio—en cuyo caso clasificará:

(i) los ingresos y gastos de efectivo y equivalentes de efectivo que estén relacionados con el suministro de financiación a los clientes, por ejemplo el efectivo y equivalentes de efectivo mantenidos para los requerimientos regulatorios relacionados—en la categoría de operación.

(ii) los ingresos y gastos procedentes del efectivo y equivalentes al efectivo que no estén relacionados con proporcionar financiación a los clientes, aplicando una opción de política contable para clasificar los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 en la categoría de operación o en la categoría de inversión. La elección de la política contable será congruente con la realizada por la entidad a efectos de la política contable relacionada para los ingresos y gastos procedentes de pasivos en el párrafo 65(a)(ii).

57 Si una entidad que aplique el párrafo 56(b), no puede distinguir entre el efectivo y equivalentes al efectivo descritos en los párrafos 56(b)(i) y (ii), aplicará la política contable elegida en el párrafo 56(b)(ii), para clasificar los ingresos y gastos procedentes de todo el efectivo y equivalentes al efectivo en la categoría de operación.

58 Para los activos especificados en el párrafo 53(c) (es decir, otros activos si generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad) en los que invierte una entidad como actividad principal (véase el párrafo B40), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 en la categoría de operación.

La categoría de financiación

59 **Para determinar qué ingresos y gastos clasificar en la categoría de financiación, la entidad distinguirá entre:**

(a) Los pasivos que surgen de transacciones que solo plantean la obtención de financiación (véanse los párrafos B50 a B51); y

(b) los pasivos distintos de los descritos en (a), es decir, los pasivos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación (véase el párrafo B53).

60 **Para los pasivos especificados en el párrafo 59(a) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que solo implican la obtención de financiación), Excepto por lo establecido en los párrafos 63 a 66, una entidad clasificará en la categoría de financiación los importes incluidos en el estado del resultado del periodo por:**

(a) los ingresos y gastos que surjan de la medición inicial y posterior de los pasivos, véase el párrafo B52, incluida la baja en cuentas de los pasivos; y

(b) los gastos incrementales directamente atribuibles a la emisión y extinción de los pasivos; por ejemplo, los costos de transacción.

61 **Para los pasivos especificados en el párrafo 59(b) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación), Excepto por lo planteado en los párrafos 63 a 64, una entidad clasificará en la categoría de financiación:**

(a) los ingresos y gastos por intereses, pero sólo si la entidad identifica dichos ingresos y gastos a efectos de la aplicación de otros requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad; y

(b) los ingresos y gastos derivados de variaciones en las tasas de interés, pero sólo si la entidad identifica tales ingresos y gastos con el propósito de aplicar otros requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad.

62 Los párrafos B56 a B57 establecen la forma en que una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 59 a 61 a los contratos híbridos que contengan un componente que sea un pasivo.

63 Los requerimientos de los párrafos 60 a 61 no se aplican a las pérdidas y ganancias por derivados y a los instrumentos de cobertura designados. Una entidad aplicará los párrafos B70 a B76 para clasificar dichas pérdidas y ganancias.

64 Una entidad excluirá de la categoría de financiación y se clasificará en la categoría de operación:

(a) los ingresos y gastos procedentes de contratos de inversión emitidos con características de participación, reconocidos aplicando la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (véase el párrafo B58); y

(b) los ingresos y gastos de financiación de seguros incluidos en el estado del resultado del periodo aplicando la NIIF 17 *Contratos de Seguro*.

Entidades con actividades principales de negocio especificadas

65 Si una entidad proporciona financiación a sus clientes como actividad principal de su negocio, clasificará los ingresos y gastos (véase el párrafo B59):

(a) Los pasivos especificados en el párrafo 59(a) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que plantean solo la obtención de financiación):

(i) si los pasivos están relacionados con proporcionar financiación a los clientes—en la categoría de operación.

(ii) si los pasivos no están relacionados con la concesión de financiación a los clientes—aplicando una política contable elegida para clasificar los ingresos y gastos especificados en el párrafo 60 en la categoría de operación o en la categoría de financiación. La elección de la política contable será congruente con la realizada por la entidad a efectos de la política contable relacionada para los ingresos y gastos procedentes de efectivo y equivalentes al efectivo en el párrafo 56(b)(ii).

(b) de los pasivos especificados en el párrafo 59(b) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que no plantean solo la obtención de financiación):

(i) si los ingresos y gastos se especifican en el párrafo 61—en la categoría de financiación; o

(ii) si los ingresos y gastos no se especifican en el párrafo 61—en la categoría de operación.

66 Si una entidad que aplica el párrafo 65(a), no puede distinguir entre los pasivos descritos en los párrafos 65(a),(i) y (ii), aplicará la política contable elegida en el párrafo 65,(a)(ii), para clasificar los ingresos y gastos de todos esos pasivos en la categoría de operación.

La categoría de impuestos a las ganancias

67 Una entidad clasificará en la categoría de impuestos a las ganancias los gastos o ingresos por impuestos que se incluyan en el estado del resultado del periodo aplicando la NIC 12 I*mpuesto a las Ganancias*, así como cualquier diferencia de cambio relacionada (véanse los párrafos B65 a B68).

La categoría de operaciones discontinuadas

68 La entidad clasificará en la categoría de operaciones discontinuadas los ingresos y gastos procedentes de las operaciones discontinuadas, tal como requiere la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.

Totales y subtotales a presentar en el estado del resultado del periodo

69 **Una entidad presentará totales y subtotales en el estado del resultado del periodo para:**

(a) ***resultado de operación*** **(véase el párrafo 70);**

(b) ***resultado antes de financiación y de impuestos a las ganancias*** **(véase el párrafo 71), sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 73; y**

(c) **resultado del periodo (véase el párrafo 72).**

70 El resultado de operación comprende todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de operación.

71 El resultado antes de financiación e impuestos a las ganancias comprende:

(a) El resultado de operación; y

(b) Todos ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión.

72 El resultado es el total de los ingresos menos los gastos incluidos en el estado del resultado del periodo. Por consiguiente, comprende todos los ingresos y gastos clasificados en todas las categorías del estado del resultado del periodo (véase el párrafo 47).

73 Una entidad no aplicará el párrafo 69(b), si aplica la política contable establecida en el párrafo 65(a)(ii), de clasificar en la categoría de operación los ingresos y gastos procedentes de pasivos que no estén relacionados con el suministro de financiación a los clientes. Sin embargo, estas entidades aplicarán el párrafo 24 para determinar si presentar un subtotal adicional después de los beneficios de operación y antes de la categoría de financiación. Por ejemplo, la entidad presentaría un subtotal para el resultado de operación y los ingresos y gastos de las inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación si la entidad determina que hacerlo es necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de sus ingresos y gastos.

74 Si una entidad de las descritas en el párrafo 73 presenta un subtotal adicional que comprenda el resultado de operación y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión, no etiquetará el subtotal de forma que implique que el subtotal excluye los importes de financiación, como por ejemplo "resultado antes de financiación". Aplicando el párrafo 43, la entidad etiquetará el subtotal de forma que represente fielmente los importes incluidos en el subtotal.

Partidas a presentar en el estado del resultado del periodo o a revelar en las notas

75 **La entidad presentará en el estado del resultado del periodo partidas para (véase el párrafo B77):**

(a) **Los importes requeridos por esta Norma, concretamente:**

(i) **los ingresos de actividades ordinarias, presentando por separado las partidas de los estados financieros descritas en (b)(i) y (c)(i);**

(ii) **los gastos de operación, presentando por separado las partidas de los estados financieros según lo requerido en los párrafos 78 y 82(a);**

(iii) **la participación en los resultados del periodo de las asociadas y los negocios conjuntos contabilizados según el método de la participación;**

(iv) **el gasto o el ingreso por el impuesto a las ganancias; y**

(v) **un importe único para el total de operaciones discontinuadas (véase la NIIF 5);**

(b) los importes requeridos por la IFRS 9, concretamente:

(i) ingresos por intereses calculados usando el método del interés efectivo;

(ii) pérdidas por deterioro de valor (incluyendo reversiones de pérdidas por deterioro de valor o ganancias por deterioro de valor) determinadas de acuerdo con la Sección 5.5 de la NIIF 9;

(iii) ganancias y pérdidas que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado;

(iv) Las diferencias entre el valor razonable de un activo financiero y su costo amortizado anterior en la fecha de reclasificación de la medición del costo amortizado a la medición al valor razonable con cambios en resultados; y

(v) cualquier ganancia o pérdida acumulada reconocida previamente en otro resultado integral que se reclasifique a resultados en la fecha de reclasificación de un activo financiero que pase de ser medido a valor razonable a través de otro resultado integral a ser medido a valor razonable con cambios en resultados; y

(c) los importes requeridos por la IFRS 17, concretamente:

(i) ingresos de actividades ordinarias por seguro;

(ii) gastos del servicio de seguro de contratos emitidos dentro del alcance de la NIIF 17;

(iii) ingresos y gastos procedentes de contratos de reaseguro mantenidos;

(iv) gastos o ingresos financieros por seguros de contratos emitidos dentro del alcance de la NIIF 17; y

(v) ingresos y gastos financieros procedentes de contratos de reaseguro mantenidos.

76 **Una entidad presentará en el estado del resultado del periodo (fuera de todas las categorías descritas en el párrafo 47) una distribución del resultado del periodo sobre el que se informa según sea atribuible a:**

(a) participaciones no controladoras; y

(b) propietarios de la controladora.

77 Los párrafos B78 a B79 establecen los requerimientos sobre cómo una entidad utiliza su juicio para determinar si debe presentar partidas adicionales en el estado del resultado del periodo o revelar partidas en las notas.

Presentación e información a revelar de los gastos clasificados en la categoría de operación

78 **En la categoría de operación del estado del resultado del periodo, la entidad clasificará y presentará los gastos en partidas de forma que proporcionen el resumen estructurado más útil de sus gastos, utilizando una o ambas de las siguientes características (véanse los párrafos B80 a B85):**

(a) la naturaleza de los gastos; o

(b) la función de los gastos dentro de la entidad.

79 Cualquier partida individual comprenderá los gastos de operación agregados sobre la base de solo una de estas características, pero no es necesario utilizar la misma característica como base de agregación para todas las partidas (véase el párrafo B81).

80 Al clasificar los gastos por naturaleza ("gastos por naturaleza"), la entidad proporciona información sobre los gastos de operación clasificados según la naturaleza de los recursos económicos consumidos para realizar las actividades de la entidad, sin referencia a las actividades en las cuales se consumieron esos recursos económicos. Dicha información incluye datos sobre los gastos por materias primas, gastos por beneficios a los empleados, depreciación y amortización.

81 Al clasificar los gastos por función dentro de la entidad, una entidad asigna y agrega los gastos de operación según la actividad a que se refiera el recurso consumido. Por ejemplo, el costo de ventas es una partida de los estados financieros por función que combina gastos que se relacionan con la producción de una entidad u otro ingreso de actividades ordinarias que genera actividades tales como: gastos por materias primas, gastos por beneficios a los empleados, depreciación o amortización. Por lo tanto, al clasificar los gastos por función, una entidad podría:

(a) asignar a varias partidas de función (como el costo de las ventas y la investigación y desarrollo) gastos relacionados con recursos económicos de la misma naturaleza (como el gasto por beneficios a los empleados); y

(b) incluir en una sola partida de función una asignación de gastos relativos a recursos económicos de distinta naturaleza (como el gasto por materias primas, el gasto por beneficios a los empleados, la depreciación y la amortización).

82 Si una entidad presenta una o varias partidas de los estados financieros que incluyan gastos clasificados por función en la categoría de operación del estado del resultado del periodo:

(a) presentará una partida separada para su costo de ventas, si la entidad clasifica los gastos de operación en funciones que incluyan una función de costo de ventas. Esa partida de los estados financieros incluirá el total de los gastos de los inventarios descritos en el párrafo 38 de la NIC 2 *Inventarios*.

(b) revelará una descripción cualitativa de la naturaleza de los gastos incluidos en cada partida por función de los estados de función.

83 **La entidad que presente una o más partidas que comprendan gastos clasificados por funciones en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, revelará también en una sola nota:**

(a) el total de cada una de:

(i) depreciación, que comprenda los importes requeridos a revelar según el párrafo 73(e)(vii) de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, el párrafo 79(d)(iv) de la NIC 40 *Propiedades de Inversión* y el párrafo 53(a) de la NIIF 16 *Arrendamientos*;

(ii) amortización, que comprende los importes requeridos a revelar según el párrafo 118(e)(vi) de la NIC 38 *Activos Intangibles*;

(iii) beneficios a los empleados, que comprenden el importe de los beneficios a los empleados reconocidos por una entidad que aplique la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* y el importe de los servicios recibidos de los empleados reconocidos por una entidad que aplique la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*;

(iv) las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor, que comprenden los importes requeridos a revelar por los párrafos 126(a) y 126(b) de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*; y

(v) las rebajas del valor y las reversiones de las rebajas de los inventarios, que comprenden los importes requeridos a revelar según los párrafos 36(e) y 36(f) de la NIC 2; y

(b) para cada total enumerado en (a)(i) a (v):

(i) el Importe relacionado con cada partida en la categoría de operación (véase el párrafo B84); y

(ii) una lista de todas las partidas de los estados financieros fuera de la categoría de operación que también incluyan los importes relacionados con el total.

84 El párrafo 41 requiere que una entidad desagregue elementos para proporcionar información material o con importancia relativa. Sin embargo, una entidad que aplique el párrafo 83 está exenta de revelar:

(a) en relación con las partidas de los estados financieros por función presentadas en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, información desagregada sobre los importes de los gastos por naturaleza incluidos en cada partida, más allá de los importes especificados en el párrafo 83; y

(b) en relación con los gastos por naturaleza específicamente requeridos por una Norma NIIF de Contabilidad para ser revelados en las notas—información desagregada sobre los importes de los gastos incluidos en cada partida por función presentada en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, más allá de los importes especificados en el párrafo 83.

85 La exención del párrafo 84 se refiere a la desagregación de los gastos de operación. Sin embargo, no exime a una entidad de aplicar los requerimientos específicos de información a revelar relativos a esos gastos en las Normas NIIF de Contabilidad.

Estado de presentación del resultado integral

86 **Una entidad incluirá en el estado de presentación el resultado integral totales para:**

(a) el resultado del periodo;

(b) otro resultado integral (véanse los párrafos B86 a B87); y

(c) el resultado integral, siendo el total del resultado del periodo y otro resultado integral.

87 **Una entidad presentará una asignación del resultado integral para el periodo sobre el que se informa atribuible a:**

(a) participaciones no controladoras; y

(b) los propietarios de la controladora.

Otro resultado integral

88 **Una entidad clasificará los ingresos y gastos incluidos en el estado que presenta el resultado integral en una de dos categorías:**

(a) ingresos y gastos que se reclasificarán a las ganancias o pérdidas cuando se cumplan condiciones específicas; y

(b) ingresos y gastos que no se reclasificarán al resultado del periodo.

89 **Una entidad presentará partidas de los estados financieros, en cada una de las categorías del estado de presentación del resultado integral:**

(a) la parte del otro resultado integral de asociadas y negocios conjuntos contabilizados usando el método de la participación; y

(b) otras partidas de otro resultado integral.

90 **Una entidad presentará en el estado que presenta el resultado integral o revelará en las notas los ajustes por reclasificación relativos a los componentes de otro resultado integral (véanse los párrafos B88 y B89).**

91 Otras Normas NIIF de Contabilidad especifican si y cuando los importes previamente incluidos en otro resultado integral se reclasifican a resultados del periodo. Tales reclasificaciones se hacen referencia en esta Norma como ajustes por reclasificación. La entidad incluirá un ajuste por reclasificación con el componente correspondiente de otro resultado integral en el periodo en que el ajuste se reclasifique a resultados del periodo. Una entidad podría haber incluido estos importes en otro resultado integral como ganancias no realizadas en el periodo actual o en periodos anteriores. La entidad los deducirá de otro resultado integral en el periodo en que las ganancias realizadas se reclasifiquen a resultados para evitar incluirlos dos veces en el resultado integral total.

92 Una entidad que revele ajustes por reclasificación en las notas presentará en el estado del resultado integral las partidas de otro resultado integral después de cualquier ajuste por reclasificación relacionado.

93 **Una entidad presentará en el estado que presenta el resultado integral o revelará en las notas el importe de los impuestos a las ganancias relacionados con cada partida de otro resultado integral, incluyendo los ajustes por reclasificación (véanse los párrafos 61A y 63 de la NIC 12).**

94 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, incluyendo adicionalmente un importe que muestre el montante acumulado del impuesto a las ganancias relacionado con esas partidas.

95 Si una entidad elige la alternativa del párrafo 94(b), asignará el impuesto entre las categorías establecidas en el párrafo 88.

Estado de situación financiera

Clasificación de los activos y pasivos como corrientes o no corrientes

96 **Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 99 a 102, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione un resumen estructurado más útil. Cuando se aplique esa excepción, una entidad presentará todos los activos y pasivos ordenados atendiendo a su liquidez (véanse los párrafos B90 a B93).**

97 **Independientemente del método de presentación adoptado, una entidad revelará el importe esperado a recuperar o a cancelar después de 12 meses para cada partida de activo o pasivo que combine importe a recuperar o a cancelar:**

(a) no más de 12 meses tras el periodo sobre el que se informa; y

(b) más de 12 meses tras el periodo sobre el que se informa.

98 **Cuando una entidad presenta activos corrientes y no corrientes, y pasivos corrientes y no corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera, no se clasificarán los activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes.**

Activos corrientes

99 **Una entidad clasificará un activo como corriente cuando (véanse los párrafos B94 y B95):**

(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 12 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 periodo mínimo de 12 meses después del ejercicio sobre el que se informa.

100 Una entidad clasificará como no corrientes todos los activos distintos de los especificados en el párrafo 99.

Pasivos corrientes

101 **Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:**

(a) espera liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación (véanse los párrafos B96, B107 y B108);

(b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación (véase el párrafo B97);

(c) el pasivo debe liquidarse dentro de 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa (véanse los párrafos B97, B98, B107 y B108); o

(d) no tiene el derecho al final del periodo sobre el que se informa de aplazar la liquidación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa (véanse los párrafos B99 a B108).

102 La entidad clasificará como no corrientes todos los pasivos distintos de los especificados en el párrafo 101.

Partidas a presentar en el estado de situación financiera o a revelar en las notas

103 **Una entidad presentará en el estado de la situación financiera partidas para:**

(a) propiedades, planta y equipo;

(b) propiedades de inversión;

(c) activos intangibles;

(d) la plusvalía;

(e) activos financieros [excluyendo los importes mostrados en (g), (j) y (k)];

(f) carteras de contratos dentro del alcance de la NIIF 17 que son activos, desglosados como requiere el párrafo 78 de la NIIF 17;

(g) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;

(h) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura*;

(i) inventarios;

(j) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;

(k) efectivo y equivalentes al efectivo;

(l) **el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;**

(m) **acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;**

(n) **provisiones;**

(o) **pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en los apartados (m) y (n)];**

(p) **carteras de contratos dentro del alcance de la NIIF 17 que son pasivos, desglosados como requiere el párrafo 78 de la NIIF 17;**

(q) **pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12;**

(r) **pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12; y**

(s) **pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.**

104 **Una entidad presentará en el estado de situación financiera:**

(a) **participaciones no controladoras; y**

(b) **capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.**

105 Los párrafos B109 a B111 establecen requerimientos sobre cómo una entidad utiliza su juicio para determinar si debe presentar partidas adicionales en el estado de situación financiera o revelar partidas en las notas.

106 Sujeto a los párrafos 96, esta Norma no prescribe el orden o formato en el que una entidad presenta las partidas del estado de situación financiera. Además, 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 un resumen estructurado útil de los activos, los pasivos y el patrimonio de la entidad. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las descripciones del párrafo 103 para proporcionar un resumen estructurado útil de los activos, los pasivos y el patrimonio de una institución financiera.

Estado de cambios en el patrimonio

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

107 **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 incluirá:**

(a) **el resultado integral total del periodo sobre el que se informa, 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 del patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la NIC 8; y**

(c) **para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, presentando por separado (como mínimo) los cambios resultantes de:**

(i) **el resultado del periodo;**

(ii) **otro resultado integral; y**

(iii) **las transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las aportaciones de los propietarios y las distribuciones a los mismos, así como los cambios en las participaciones en la propiedad de las subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.**

108 La NIC 8 requiere ajustes retroactivos para los cambios en las políticas contables, en la medida en que sea factible, excepto cuando los requerimientos de transición de otra Norma NIIF de Contabilidad requieran otra cosa La NIC 8 también requiere reexpresiones para corregir errores, las cuales se realizan retroactivamente en la medida en que sea practicable. Los ajustes y las reexpresiones retroactivos no son cambios en el patrimonio sino ajustes al saldo inicial de las ganancias acumuladas, excepto cuando alguna Norma NIIF de Contabilidad requiera el ajuste retroactivo de otro componente de patrimonio. El párrafo 107(b) requiere que la entidad presente en el estado de cambios en el patrimonio, 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. La entidad presentará estos ajustes para cada periodo anterior sobre el que se informa, colocándolos al principio del periodo.

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

109 **Una entidad presentará para cada componente del patrimonio, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o revelándolo en las notas, un desglose por cada partida de otro resultado integral [véase el párrafo 107(c)(ii)].**

110 **Una entidad presentará, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o revelándolo en las notas, el importe de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, así como el importe de dividendos por acción correspondiente.**

111 En el párrafo 107, 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.

112 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 (tales como aportaciones de patrimonio, recompras por la entidad de sus propios instrumentos de patrimonio o 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.

Notas

Estructura

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

(a) información sobre las bases de preparación de los estados financieros (véanse los párrafos 6A a 6N de la NIC 8) y las políticas contables específicas usadas (véanse los párrafos 27A a 27I de la NIC 8);

(b) la información requerida por las Normas NIIF de Contabilidad que no haya sido presentada en los estados financieros principales; y

(c) otra información que no se presenta en los estados financieros principales, pero que es necesaria para entender cualquiera de ellos (véase el párrafo 20).

114 **Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática (véase el párrafo B112). Para la determinación de qué constituye forma sistemática, la entidad considerará el efecto sobre la comprensibilidad y comparabilidad de sus estados financieros. Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros principales a cualquier información en las notas con la que esté relacionada. Si los importes revelados en las notas se incluyen en una o varias partidas de los estados financieros principales, una entidad revelará en la nota las partidas de los estados financieros en las que se incluyen los importes.**

115 **Una entidad puede revelar en las notas información sobre las bases de preparación de los estados financieros en general, así como sobre las políticas contables específicas utilizadas en cada sección separada de los estados financieros.**

116 **Si no se revela en otra parte de la información publicada con los estados financieros, una entidad revelará en las notas:**

(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 y 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 su duración.

Medidas definidas por la gerencia sobre el rendimiento de la gestión

Identificación de las medidas de rendimiento definidas por la gerencia

117 **Una *medida del rendimiento definida por la gerencia* es un subtotal de los ingresos y gastos que (véanse los párrafos B113 a B122):**

(a) una entidad utiliza en comunicaciones públicas fuera de los estados financieros;

(b) una entidad utiliza para comunicar a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto; y

(c) no está incluida en el catálogo del párrafo 118, ni se requiere específicamente que sea presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad.

118 Los subtotales de ingresos y gastos que no constituyen medidas del rendimiento definidas por la gerencia son:

(a) el resultado bruto, ya sean pérdidas o ganancias (ingresos de actividades ordinarias menos el costo de ventas) u otros subtotales similares (véase el párrafo B123);

(b) resultados de operación antes de depreciaciones, amortizaciones y deterioros del valor dentro del alcance de la NIC 36;

(c) resultados de operación e ingresos y gastos de todas las inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;

(d) para una entidad que aplique el párrafo 73, un subtotal que comprenda el resultado de operación y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión;

(e) resultado antes de impuestos a las ganancias; y

(f) resultado procedente de operaciones continuadas.

119 **La entidad supondrá que cualquier subtotal de ingresos y gastos, que utilice en comunicaciones públicas ajenas a sus estados financieros, comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, a menos que, aplicando el párrafo 120, la entidad refute esta presunción.**

120 Se permite a una entidad refutar la presunción descrita en el párrafo 119 y afirmar que un subtotal no comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, pero solo si dispone de información razonable y sustentable que demuestre el fundamento de la afirmación (véanse los párrafos B124 a B131).

Información a revelar sobre las medidas del rendimiento definidas por la gerencia

121 **El objetivo de la información a revelar para las medidas de rendimiento definidas por la gerencia es que una entidad proporcione información que ayude a un usuario de los estados financieros a comprender:**

(a) el aspecto del rendimiento financiero que, en opinión de la gerencia, se comunica mediante una medida del rendimiento definida por la gerencia; y

(b) cómo se compara la medida del rendimiento definida por la gerencia con las medidas definidas por las Normas NIIF de Contabilidad.

122 **La entidad revelará información sobre todas las medidas que cumplan la definición de medidas del rendimiento definidas por la gerencia, según el párrafo 117 en una sola nota (véanse los párrafos B132 a B133). Esta nota incluirá una declaración de que las medidas del rendimiento definidas por la gerencia proporcionan la visión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto y no son necesariamente comparables con las medidas que comparten etiquetas o descripciones similares proporcionadas por otras entidades.**

123 **La entidad etiquetará y describirá cada medida del rendimiento definida por la gerencia de forma clara y comprensible que no induzca a error a los usuarios de los estados financieros (véanse los párrafos B134 a B135). Para cada medida del rendimiento definida por la gerencia, la entidad revelará:**

(a) **una descripción del aspecto del rendimiento financiero que, en opinión de la gerencia, comunica la medida del rendimiento definida por ésta. Esta descripción incluirá explicaciones de por qué, en opinión de la gerencia, la medida del rendimiento definida proporciona información útil sobre el rendimiento financiero de la entidad.**

(b) **cómo se calcula la medida del rendimiento definida por la gerencia.**

(c) **Una conciliación entre la medida del rendimiento definida por la gerencia y el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 o el total o subtotal específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad (véanse los párrafos B136 a B140).**

(d) **El efecto del impuesto a las ganancias (determinado aplicando el párrafo B141) y el efecto sobre las participaciones no controladoras para cada partida revelada en la conciliación requerida por (c).**

(e) **Una descripción de cómo la entidad aplica el párrafo B141 para determinar el efecto del impuesto a las ganancias requerido por (d).**

124 Si una entidad cambia la forma en que calcula una medida del rendimiento definida por la gerencia, esto supone añadir una nueva medida del rendimiento definida por la gerencia, así como dejar de utilizar una medida del rendimiento definida por la gerencia previamente revelada o cambiar la forma en que determina los efectos en el impuesto a las ganancias de las partidas de conciliación requeridas por el párrafo 123(d), revelará:

(a) una explicación que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el cambio, incorporación o cese y sus efectos.

(b) las razones del cambio, incorporación o cese.

(c) la información comparativa reexpresada para reflejar el cambio, la incorporación o el cese, a menos que sea impracticable hacerlo. La selección por parte de una entidad de una medición del rendimiento definida por la gerencia no es una elección de política contable. No obstante, al evaluar si la reexpresión de la información comparativa resulta impracticable, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 50 a 53 de la NIC 8.

125 Si una entidad no revelase la información comparativa reexpresada requerida por el párrafo 124(c) porque fuera impracticable hacerlo, revelará este hecho.

Capital

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

127 Para cumplir con el párrafo 126 una entidad revelará en las notas:

(a) información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión de capital, que incluya:

  (i) una descripción de qué 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 ciertos pasivos financieros (por ejemplo, algunas formas de deuda subordinada) como parte de este capital. Otras entidades consideran este capital excluyendo algunos componentes del, patrimonio (por ejemplo, componentes que surgen de las coberturas de flujos de efectivo).

(c) Cualesquiera cambios habidos en (a) y (b) desde el periodo precedente sobre el que se informa.

(d) si durante el periodo sobre el que se informa 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.

128 Una entidad basará la información a revelar en las notas del párrafo 127 en la información proporcionada internamente al personal clave de la gerencia.

129 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 información a revelar de forma agregada sobre los requerimientos de capital y de la forma de gestionar este 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.

Otra información a revelar

130 **Una entidad presentará en el estado de situación financiera o en el estado de cambios en el patrimonio o revelará 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) valor nominal por acción, o una declaración de que las acciones no tienen valor nominal;

(iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo sobre el que se informa;

(v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afecten a la distribución de dividendos y al reembolso del capital;

(vi) las acciones de la entidad mantenidas por ella o por sus subsidiarias; y

(vii) Las acciones cuya emisión está comprometida como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes; y

(b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio.

131 **Una entidad sin capital en acciones, tal como las que responden a una fórmula de asociación o fiducia, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo 130(a), mostrando los cambios producidos durante el periodo sobre el que se informa en cada una de las categorías que componen el patrimonio, así como los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada categoría.**

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

(a) el importe de dividendos propuestos o declarados antes de que se autoricen los estados financieros para su emisión, pero no reconocidos como una distribución a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, y el importe relacionado por acción; y

(b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

Apéndice A Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la Norma NIIF de Contabilidad.

Agregación

La adición en conjunto de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.

Clasificación

La organización de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo sobre la base de características compartidas.

desagregación

La separación de una partida en las partes que la componen y que tienen características que no se comparten.

información financiera con propósito general

Informes que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa que es útil para los usuarios principales a la hora de tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones implican, a su vez, decisiones sobre:

(a) la compra, venta o mantenimiento de instrumentos de patrimonio y de deuda;

(b) Concesión o venta de préstamos y otras formas de crédito; o

(c) el ejercicio del derecho a votar sobre las acciones de los gestores de la entidad que afecten al uso de los recursos económicos de la misma, o a influir en ellas de cualquier otro modo.

Los informes financieros con propósito general incluyen—pero no se limitan a—los estados financieros con propósito general de una entidad y la información financiera a revelar relacionada con la sostenibilidad.

Estados financieros con propósito general

Una forma específica de *informes financieros con propósito general* que proporciona información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa.

Normas NIIF de Contabilidad

Normas de contabilidad emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Esas Normas comprenden:

(a) las Normas Internacionales de Información Financiera;

(b) las Normas Internacionales de Contabilidad;

(c) las Interpretaciones CINIIF; y

(d) las Interpretaciones SIC;

Las Normas NIIF de Contabilidad se conocían anteriormente como Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, NIIF y Normas NIIF.

medida del rendimiento definida por la gerencia

Un subtotal de ingresos y gastos que:

(a) una entidad utiliza en comunicaciones públicas fuera de los estados financieros;

(b) una entidad utiliza para comunicar a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto; y

(c) no se encuentra en el catálogo del párrafo 118 de la NIIF 18, ni se requiere específicamente que se presente o revele por las Normas NIIF de Contabilidad.

información material o con importancia relativa

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada entidad especifica que informa.

Notas

Información en los estados financieros proporcionada además de la presentada en los

estados financieros principales.

resultado de operación El total de todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de operación.

otro resultado integral Partidas de ingresos y gastos (incluidos los ajustes por reclasificación) que se reconocen fuera del resultado del periodo, tal como lo requieren o permiten otras Normas NIIF de Contabilidad.

Propietarios Tenedores de derechos de los acreedores clasificados como patrimonio.

Estados financieros principales El estado (o estados) del rendimiento financiero, el estado de situación financiera, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo.

resultado del periodo El total de ingresos menos gastos incluidos en el estado del resultado del periodo.

resultado del periodo antes de financiación e impuestos a las ganancias El total del resultado de operación y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión.

ajustes por reclasificación Importes reclasificados en el resultado del periodo corriente sobre el que se informa que fueron incluidos en otro resultado integral en el periodo corriente o en periodos anteriores.

resultado integral total El cambio en el patrimonio durante un periodo sobre el que se informa, que procede de transacciones y otros sucesos, distintos de aquellos cambios derivados de transacciones con los propietarios en su condición de tales.

resumen estructurado útil Un resumen estructurado proporcionado en un estado financiero principal de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de una entidad que informa que es útil para:

(a) obtener una visión general comprensible de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de la entidad;

(b) realizar comparaciones entre entidades y entre periodos sobre los que se informa de la misma entidad; y

(c) identificar partidas o áreas sobre las que los usuarios de los estados financieros pudieran desear obtener información adicional en las notas.

Apéndice B Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la Norma NIIF de Contabilidad. Describe la aplicación de los párrafos [1 a 132] y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma NIIF de Contabilidad.

Requerimientos generales para los estados financieros

Materialidad o importancia relativa

B1 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada entidad especifica que informa.

B2 La materialidad o con importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información en cuestión, individualmente o en combinación con otra información, es material o con importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados en su conjunto.

B3 La información se ensombrece si se comunica de forma que hubiera tenido un efecto similar, para los usuarios principales de los estados financieros, que la omisión o expresión inadecuada de esa información. Ejemplos de circunstancias que pueden dar lugar a que información material o con importancia relativa esté siendo ensombrecida son los siguientes:

(a) la información material o con importancia relativa con respecto a una partida u otro suceso se revela en los estados financieros, pero el lenguaje usado es vago o poco claro;

(b) la información material o con importancia relativa con respecto a una partida, transacción u otro suceso está dispersa por los estados financieros;

(c) partidas diferentes, transacciones u otros sucesos se agregan inapropiadamente;

(d) partidas similares, transacciones u otros sucesos se desagregan inapropiadamente; y

(e) la comprensibilidad de los estados financieros se reduce como resultado de ocultar información material o con importancia relativa dentro de información no significativa, en la medida en que los usuarios principales no puedan determinar qué información es material o tiene importancia relativa.

B4 La evaluación de si la información pudiera razonablemente esperarse que influya en las decisiones tomadas por los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad que informa requiere que una entidad considere las características de los usuarios a la vez que considera también las circunstancias propias de la entidad.

B5 Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales no tienen la posibilidad de requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben confiar en los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los usuarios principales a quienes se dirigen los estados financieros con propósito general. Los estados financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

Los papeles de los estados financieros principales y de las notas

B6 Con la aplicación del párrafo 17(a), una entidad proporcionará en las notas información necesaria para que los usuarios de los estados financieros comprendan las partidas presentadas en los estados financieros principales. Entre los ejemplos de esta información se incluye:

(a) desagregación de las partidas de los estados financieros presentados en los estados financieros principales;

(b) descripciones de las características de las partidas de los estados financieros principales; y

(c) información sobre los métodos, los supuestos y los juicios utilizados en el reconocimiento, la medición y la presentación de las partidas incluidas en los estados financieros principales.

B7 Aplicando el párrafo 17(b), una entidad complementa los estados financieros principales con la información adicional necesaria para lograr el objetivo de los estados financieros, es decir:

(a) información requerida específicamente por las Normas NIIF de Contabilidad (véase el párrafo 19)—por ejemplo:

(i) la información requerida por la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* sobre los activos contingentes y pasivos contingentes no reconocidos de una entidad; y

(ii) la información requerida por la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* sobre la exposición de una entidad a diversos tipos de riesgos, como el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado; y

(b) información adicional a la requerida específicamente por las Normas NIIF de Contabilidad (véase el párrafo 20).

Información presentada en los estados financieros principales

B8 El párrafo 23 explica que una entidad no necesita presentar por separado una partida en un estado financiero principal si hacerlo no es necesario para que el estado proporcione un resumen estructurado útil, incluso si la partida es requerida por las Normas NIIF de Contabilidad. Por ejemplo, una entidad no necesita presentar una partida enumerada en el párrafo 75 si hacerlo no es necesario para que el estado del resultado del periodo proporcione un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos, o una partida enumerada en el párrafo 103 si hacerlo no es necesario para que el estado de situación financiera proporcione un resumen estructurado útil de los activos, pasivos y patrimonio. Si una entidad no presenta las partidas enumeradas en los párrafos 75 y 103, revelará los elementos en las notas si la información resultante es material o con importancia relativa (véase el párrafo 42).

B9 Por el contrario, aplicando el párrafo 24, una entidad presentará partidas adicionales a las enumeradas en los párrafos 75 y 103 si tales presentaciones son necesarias para que el estado del resultado del periodo proporcione un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos o para que el estado de situación financiera proporcione un resumen estructurado útil de los activos, pasivos y patrimonio (véanse los párrafos B78, B79 y B109 a B111).

Identificación de los estados financieros

B10 El párrafo 25 requiere que una entidad identifique claramente los estados financieros y los distinga de otra información contenida en el mismo documento publicado. La entidad cumple estos requerimientos suministrando encabezamientos apropiados para las páginas, estados, notas, columnas y similares. Se requiere la utilización del juicio profesional para determinar la mejor forma de proporcionar esta información. Por ejemplo, si una entidad proporciona los estados financieros electrónicamente, tendrá que considerar otras maneras de cumplir con los requerimientos— por ejemplo, mediante el etiquetado digital apropiado de la información proporcionada en los estados financieros.

B11 Una entidad, a menudo, elabora estados financieros más comprensibles proporcionando información en miles o millones de unidades de la moneda de presentación. Esta práctica será aceptable en la medida en que la entidad revele el grado de redondeo practicado y no omita información material o con importancia relativa al hacerlo.

Congruencia de la presentación, información a revelar y clasificación

B12 El párrafo 30(a) requiere que una entidad cambie la presentación, información a revelar o clasificación de partidas de los estados financieros cuando resulte evidente que otra presentación, información a revelar o clasificación sea más apropiada. Por ejemplo, una adquisición o disposición significativa, o una revisión de los estados financieros, podrían sugerir que éstos necesitan ser cambiados. Se permite que una entidad cambie la presentación, la información a revelar o la clasificación de las partidas de sus estados financieros sólo si el cambio proporciona información más útil para los usuarios de los estados financieros y si es probable que la entidad siga utilizando la presentación, la información a revelar o la clasificación revisada, de modo que la comparabilidad entre periodos no se vea afectada. Cuando se realicen estos cambios, una entidad reclasificará su información comparativa de acuerdo con los párrafos 33 y 34.

Información comparativa

Información comparativa requerida

B13 En algunos casos, la información narrativa proporcionada en los estados financieros de periodo (o periodos) inmediatamente anterior sobre el que se informa 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 de los estados financieros se beneficiarán de la información a revelar sobre la incertidumbre existente al final del periodo inmediato anterior, así como de la relativa a los pasos que se han tomado durante el periodo para resolver dicha incertidumbre.

Información comparativa adicional

B14 Una entidad puede proporcionar información comparativa, además de la información comparativa requerida por las Normas NIIF de Contabilidad, en la medida en que esa información se prepare de acuerdo con estas normas. Esta información comparativa adicional puede consistir en uno o más de los estados financieros principales a los que hace referencia el párrafo 10, pero no necesita comprender un juego completo de estados financieros. Cuando este sea el caso, la entidad revelará en las notas información sobre dichos estados financieros principales adicionales.

B15 Por ejemplo, una entidad podría presentar un tercer estado (o estados) del rendimiento financiero (presentando de ese modo el periodo corriente sobre el que se informa, el periodo inmediatamente 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 revele, en las notas, información comparativa relacionada con ese estado (o estados) del rendimiento financieros.

Agregación y desagregación

Principios de agregación y desagregación

Proceso de agregación y desagregación

B16 Los estados financieros procedentes de entidades que procesan un gran número de transacciones y otros sucesos. Estas transacciones y otros sucesos dan lugar a activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo.

B17 Para aplicar los requerimientos del párrafo 41, una entidad agregará los artículos basados en características compartidas (es decir, agregará los artículos que tengan características similares) y desagregará los artículos basados en características que no sean compartidas (es decir, desagregará los artículos que tengan características diferentes). Al hacer esto, una entidad:

(a) identificará los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo que se deriven de transacciones individuales o de otros eventos;

(b) clasificará y agregará los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo en partidas en función de sus características (por ejemplo, su naturaleza, su función, su base de medición u otra característica), de forma que se presenten en los estados financieros principales partidas e información a revelar en las notas sobre partidas que tengan al menos una característica similar; y

(c) desagregará las partidas en función de características diferentes:

(i) en los estados financieros principales, según sea necesario para proporcionar resúmenes estructurados útiles (como se describe en el párrafo 16); y

(ii) en las notas, según sea necesario para proporcionar información material o con importancia relativa (como se describe en el párrafo 17).

B18 La entidad podrá aplicar los pasos de los párrafos B17(a) a B17(c) en orden variable para aplicar los principios de agregación y desagregación del párrafo 41

Proceso de agregación y desagregación

B19 Los párrafos B16 a B18 explican que una entidad utiliza su juicio para agregar y desagregar los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de las transacciones individuales y otros eventos basándose en características similares y diferentes. Los párrafos B78 y B110 establecen ejemplos de características que una entidad considera al emitir sus juicios.

B20 Cuanto más similares sean las características de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo, más probable será que su agregación cumpla la función de los estados financieros principales (es decir, proporcionar resúmenes estructurados útiles, tal como se describe en el párrafo 16) o de las notas (es decir, proporcionar información material o con importancia relativa, tal como se describe en el párrafo 17). Cuanto más diferentes sean las características de los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo, más probable será que la desagregación de las partidas cumpla las funciones de los estados financieros principales o de las notas.

B21 Las partidas agregadas y presentadas como partidas individuales en los estados financieros principales tendrán al menos una similitud, aparte de cumplir la definición de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo. Sin embargo, dado que la función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados útiles, también es probable que las partidas de los estados financieros principales agreguen partidas que tengan características suficientemente diferentes como para que la información sobre las partidas desagregadas sea material o con importancia relativa.

B22 Aplicando el párrafo 41, la entidad desagregará las partidas que tengan características diferentes cuando la información resultante sea material o con importancia relativa. Una sola característica diferente podría dar lugar a que la información sobre las partidas desagregadas fuera material o con importancia relativa.

B23 Por ejemplo, una entidad puede presentar en el estado de situación financiera activos financieros que comprendan inversiones en patrimonio e inversiones en deuda por separado de los activos no financieros. Los activos financieros tienen características diferentes porque tienen distintas bases de medición: algunos se miden al valor razonable con cargo a resultados y otros al costo amortizado. La entidad podría determinar, por tanto, que para ofrecer un resumen estructurado útil es necesario presentar partidas que desagreguen los activos financieros en función de esas bases de medición. Esa desagregación da como resultado una partida que comprende las inversiones en patrimonio y las inversiones en deuda medidas al valor razonable con cambios en resultados y una partida que comprende las inversiones en deuda medidas al costo amortizado. Dado que las inversiones en patrimonio son distintas de las inversiones en deuda, en el sentido de que cada una expone a la entidad a riesgos diferentes, la entidad evaluaría si es necesaria una mayor desagregación en el estado de situación financiera de los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, distinguiendo entre inversiones en patrimonio e inversiones en deuda, para proporcionar un resumen estructurado útil. De no ser así, y si la información resultante fuera material o con importancia relativa, la entidad necesitaría revelar en las notas las inversiones en patrimonio por separado de las inversiones en deuda. Además, si, por ejemplo, las inversiones en patrimonio tuvieran otras características diferentes, la entidad tendría que desagregar más esas inversiones en patrimonio en las notas si la información resultante fuera material o con importancia relativa.

Descripción de las partidas

B24 El párrafo 43 requiere que una entidad etiquete y describa las partidas presentadas o reveladas de forma que representen fielmente las características de la partida. Tales partidas serán a menudo agregaciones de partidas derivadas de transacciones individuales u otros eventos y podrían variar en cuanto a si son agregaciones de partidas para las que la información es material o con importancia relativa y partidas para las que la información no lo es. Concretamente, en los estados financieros principales o en las notas:

(a) una partida para la que la información es material o con importancia relativa podría agregarse con otras partidas para las que la información también es material o con importancia relativa—una entidad podría proporcionar tal agregación para resumir la información, pero también se le requeriría que revelara información sobre cada partida;

(b) una partida para la que la información es material o con importancia relativa, podría agregarse con partidas para las que la información no fuese material o no tuviese importancia relativa: una entidad estaría obligada a proporcionar información sobre partidas desagregadas sólo si la información no material o sin importancia relativa ensombreciera la información material o con importancia relativa; o

(c) un elemento para el que la información no es relevante podría agregarse con otros elementos para los que la información no es relevante—una entidad podría proporcionar dicha agregación para completar una lista de elementos y no estaría obligada a revelar información sobre los elementos desagregados, sujeto al párrafo B26(b).

B25 La entidad etiquetará las partidas presentadas o reveladas como "otras" solo si no puede encontrar una etiqueta más informativa. Ejemplos de cómo una entidad podría encontrar una etiqueta más informativa son:

(a) si una partida para la que la información es material o con importancia relativa se agrega con partidas para las que la información no es material o no tiene importancia relativa, encontrar una etiqueta que describa la partida para la que la información es material o con importancia relativa; y

(b) si las partidas para las que la información material o no tiene importancia relativa están agregadas:

(i) agregando partidas que compartan características similares y describiéndolas de forma que se representen fielmente las características similares; o

(ii) agregando partidas con otras partidas que no comparten características similares y describiéndolas de un modo que represente fielmente las características diferentes de las partidas.

B26 Si una entidad no puede encontrar una etiqueta más informativa que "otros":

(a) Para cualquier agregación, la entidad utilizará una etiqueta que describa la partida agregada con la mayor precisión posible, por ejemplo, "otros gastos de operación" u "otros gastos financieros".

(b) Para una agregación que comprenda solo partidas para las que la información no sea material, la entidad considerará si el importe agregado es lo suficientemente grande como para que los usuarios de los estados financieros puedan cuestionarse razonablemente si incluye partidas para las que la información podría ser material o con importancia relativa. En caso afirmativo, la información que resuelva esa duda será información material o con importancia relativa. Por consiguiente, en tales casos, la entidad revelará información adicional sobre los importes, por ejemplo:

(i) una explicación de que no se han incluido en los importes partidas cuya información sería material o con importancia relativa; o

(ii) una explicación de que el importe comprende varias partidas para las que la información no sería importante, con indicación de la naturaleza y el importe de la partida más importante.

Compensación

B27 El párrafo 44 prohíbe a una entidad compensar activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que lo requiera o lo permita una Norma NIIF de Contabilidad. Por ejemplo, la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* requiere que una entidad valore los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos. El Importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos refleja cualquier descuento comercial y rebaja por volumen que la entidad permita. Por el contrario, una entidad puede realizar, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades ordinarias pero que son accesorias a las principales actividades generadoras de ingresos de actividades ordinarias. Una entidad presentaría en los estados financieros principales o revelaría en las notas los resultados de estas transacciones mediante la compensación de ingresos y gastos relacionados que surgen de la misma transacción, cuando esta presentación o información a revelar refleje la esencia de esa transacción u otro suceso. Por ejemplo:

(a) una entidad presentará en los estados financieros principales o revelará en las notas las ganancias y pérdidas por la disposición de activos no corriente, deduciendo del importe recibido el 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, 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.

B28 Además, una entidad presentará de forma neta las ganancias y pérdidas que surgen de un grupo de transacciones similares, por ejemplo, ganancias o pérdidas de moneda extranjera o ganancias o pérdidas que surgen de instrumentos financieros mantenidos para negociar que se incluyen en la misma categoría del estado (o estados) del rendimiento financiero aplicando los párrafos 47 a 68. Sin embargo, la entidad

revelará dichas ganancias y pérdidas por separado en las notas si hacerlo proporciona información material o con importancia relativa.

Estado del resultado del periodo

Categorías en el estado del resultado del periodo

B29 El párrafo 47 requiere que una entidad clasifique los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo en una de las cinco categorías. La categoría de operación comprende todos los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo que no estén clasificados en las otras categorías (véase el párrafo 52). Los ingresos y gastos clasificados en la categoría de operaciones discontinuadas aplicando el párrafo 68 no están sujetos a los requerimientos para clasificar las partidas de ingresos y gastos en las categorías enumeradas en los párrafos 47(a) a (d). Los ingresos y gastos clasificados en la categoría de impuestos a las ganancias aplicando el párrafo 67 no están sujetos a los requerimientos para clasificar partidas de ingresos y gastos en las categorías enumeradas en los párrafos 47(a) a (c).

Evaluación de las principales actividades de negocio especificadas

B30 El párrafo 49 requiere que una entidad evalúe si invierte en activos o proporciona financiación a los clientes como actividad principal. Una entidad puede tener más de una actividad de negocio principal. Por ejemplo, una entidad que fabrica un producto y también proporciona financiación a los clientes puede determinar que tanto su actividad de fabricación como la de financiación a los clientes son actividades de negocio principales. Para clasificar los ingresos y gastos en las categorías de operación, inversión y financiación, tal y como se requiere en esta Norma, una entidad solo necesita determinar si uno de los dos, o ambos, invertir en activos y proporcionar financiación a los clientes son actividades principales del negocio.

B31 Entre los ejemplos de entidades que podrían invertir en activos como actividad de negocio principal se incluyen:

(a) Las entidades de inversión según se definen en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*;

(b) compañías de propiedades de inversión; y

(c) aseguradoras.

B32 Entre los ejemplos de entidades que podrían proporcionar financiación a los clientes como actividad principal se incluyen:

(a) bancos y otras instituciones de préstamo;

(b) entidades que proporcionan financiación a clientes para permitir que compren los productos de la entidad; y

(c) arrendadores que proporcionan financiación a los clientes en arrendamientos financieros.

B33 El hecho de que invertir en activos o proporcionar financiación a los clientes sea una actividad principal de la entidad es un tema de hecho y no una mera afirmación. La entidad utilizará su juicio para evaluar si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes es una actividad principal del negocio y esa evaluación se basará en pruebas.

B34 En general, es probable que invertir en activos o proporcionar financiación a los clientes sea una actividad principal de una entidad si ésta utiliza un tipo concreto de subtotal como indicador importante del rendimiento de operación. El tipo concreto de subtotal es un subtotal similar al beneficio bruto (véase el párrafo B123) que incluye los ingresos y gastos que se clasificarían en las categorías de inversión o financiación si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes no fueran actividades de negocio principales.

B35 La evidencia de que los subtotales similares al beneficio bruto descritos en el párrafo B123 son indicadores importantes del rendimiento de operación incluye el uso de dichos subtotales para:

(a) explicar externamente el rendimiento de las operaciones; o

(b) evaluar o controlar internamente el rendimiento de las operaciones.

B36 La información sobre los segmentos puede proporcionar evidencia de que invertir en activos o proporcionar financiación a los clientes es una actividad principal del negocio si una entidad aplica la NIIF 8 Segmentos de Operación. Concretamente:

(a) si un segmento sobre el que debe informarse comprende una única actividad de negocio, esto indica que el rendimiento del segmento sobre el que debe informarse es un indicador importante

del rendimiento de operación de la entidad y que la actividad de negocio del segmento sobre el que debe informarse es una actividad principal de la entidad; y

(b) si un segmento de operación comprende una única actividad de negocio, ello indica que la actividad de negocio podría ser una actividad principal de la entidad si el rendimiento del segmento de operación es un indicador importante del rendimiento de operación de la entidad, tal como se describe en el párrafo B34.

B37 La entidad evaluará si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes constituye una actividad principal para la entidad que informa en su conjunto. En consecuencia, la evaluación de si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes es una actividad principal por parte de una entidad que informa que es un grupo consolidado y una entidad que informa que es una de las subsidiarias del grupo consolidado podría tener resultados diferentes.

B38 La entidad evaluará si invierte como actividad principal en asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas que no se contabilicen utilizando el método de la participación (véanse los párrafos B43(b) a (c) y B44(b) y (c)) por activo individual o utilizando grupos de activos con características compartidas. Si una entidad elabora estados financieros separados tal como se especifica en la NIC 27 Estados Financieros Separados y realiza la evaluación por grupos de activos, la entidad utilizará grupos de activos que sean congruentes con las categorías utilizadas para determinar su base de medición aplicando el párrafo 10 de la NIC 27. Una entidad no necesita evaluar si invierte como actividad principal en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas contabilizadas según el método de la participación [véanse los párrafos B43(a) y B44(a)] porque se requiere que clasifique los ingresos y gastos de esas inversiones en la categoría de inversión [véase el párrafo 55(a)].

B39 La entidad no necesita evaluar si invierte como actividad principal de su negocio en efectivo y equivalentes al efectivo [véase el párrafo 53(b)]. Se requiere que una entidad clasifique los ingresos y gastos procedentes del efectivo y equivalentes al efectivo en la categoría de inversión, a menos que sean de aplicación los párrafos 56(a) o 56(b).

B40 La entidad evaluará si invierte como actividad principal en otros activos que generen un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad [véase el párrafo 53(c)], para lo cual evaluará un activo individual o grupos de activos con características compartidas. Al realizar la evaluación para los grupos de activos financieros, una entidad utilizará grupos de activos financieros que sean congruentes con las clases de activos financieros identificados por la entidad al aplicar el párrafo 6 de la NIIF 7.

B41 La entidad evaluará si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes es una actividad principal del negocio basándose en los hechos del momento, de modo que un cambio en el resultado de la evaluación no modifica el resultado de las evaluaciones anteriores. En consecuencia, una entidad clasificará y presentará los ingresos y gastos aplicando el cambio en el resultado de la evaluación de forma prospectiva desde la fecha del cambio y no reclasificará los importes presentados antes de la fecha del cambio. A menos que sea impracticable hacerlo, el párrafo 51(c)(ii) requiere que una entidad revele el importe y la clasificación de las partidas de ingresos y gastos antes y después de la fecha del cambio en el resultado de la evaluación en el periodo actual y el importe y la clasificación en el periodo anterior de partidas cuya clasificación haya cambiado debido al cambio en el resultado de la evaluación.

Operación

B42 El requerimiento de los párrafos 47 a 66 da lugar a que una entidad clasifique los ingresos y gastos procedentes de sus principales actividades de negocio en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, con la excepción de los ingresos y gastos procedentes de inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación. Además, la categoría de operación no se limita a los ingresos y gastos de las principales actividades de negocio de una entidad. Incluye todos los ingresos y gastos que una entidad no clasifique en las otras categorías aplicando los párrafos 53 a 68, incluidos aquellos ingresos o gastos que sean volátiles o no recurrentes.

Inversión

Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas

B43 Los párrafos 53 y 55 establecen los requerimientos para la clasificación de los ingresos y gastos de las inversiones en asociadas y negocios conjuntos. Estas inversiones comprenden:

(a) las inversiones en asociadas y negocios conjuntos contabilizadas según el método de la participación, de conformidad con el párrafo 16 de la NIC 28 I*nversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* y con el párrafo 10(c) de la NIC 27;

(b) las inversiones en asociadas y negocios conjuntos (o una parte de ellas) que una entidad opte por medir al valor razonable con cambios en resultados de conformidad con la NIIF 9 aplicando los párrafos 18 y 19 de la NIC 28 y el párrafo 11 de la NIC 27; y

(c) inversiones en asociadas y negocios conjuntos en estados financieros separados que se contabilicen al costo aplicando el párrafo 10(a) de la NIC 27 o de conformidad con la NIIF 9 aplicando el párrafo 10(b) de la NIC 27.

B44 Los párrafos 53 y 55 también establecen requerimientos para la clasificación de los ingresos y gastos de las subsidiarias no consolidadas. Las inversiones en subsidiarias no consolidadas comprenden:

(a) inversiones en subsidiarias en estados financieros separados contabilizadas utilizando el método de la participación de acuerdo con el párrafo 10(c) de la NIC 27;

(b) las inversiones en subsidiarias mantenidas por una entidad de inversión que se miden al valor razonable con cambios en resultados de conformidad con el párrafo 31 de la NIIF 10 y el párrafo 11A de la NIC 27; y

(c) inversiones en subsidiarias en estados financieros separados que se contabilizan al costo aplicando el párrafo 10(a) de la NIC 27 o de conformidad con la NIIF 9 aplicando el párrafo 10(b) de la NIC 27.

Activos que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad

B45 El párrafo 53(c) requiere que una entidad identifique los activos que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los otros recursos de la entidad. El rendimiento puede ser positivo o negativo.

B46 Los activos que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los otros recursos de la entidad del párrafo 53(c) suelen incluir:

(a) inversiones en Instrumentos de deudas o de patrimonio; y

(b) propiedades de inversión, y cuentas por cobrar por los alquileres generados por dichas propiedades.

B47 Los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 procedentes de dichos activos suelen incluir:

(a) intereses;

(b) dividendos;

(c) ingresos por alquiler;

(d) depreciación;

(e) pérdidas por deterioro de valor y reversiones de pérdidas por deterioro de valor;

(f) pérdidas y ganancias de valor razonable; y

(g) ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas del activo, o de su clasificación y nueva medición como mantenido para la venta (véanse los párrafos B60 a B64).

Activos que no generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad

B48 Los activos que una entidad utiliza de forma combinada para producir o suministrar bienes o servicios no generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad. Tales activos suelen incluir:

(a) propiedades, planta y equipo;

(b) activos que surgen de la producción o el suministro de bienes y servicios cuyos ingresos y gastos se clasifican en la categoría de operación (por ejemplo, las cuentas por cobrar por dichos bienes y servicios); y

(c) si la entidad proporciona financiación a los clientes como actividad principal, cualquier préstamo a un cliente.

B49 Los ingresos y los gastos de los activos descritos en el párrafo B48 se clasifican en la categoría de operación—por ejemplo:

(a) ingresos de actividades ordinarias por bienes o servicios producidos o suministrados por la entidad utilizando una combinación de activos;

(b) ingresos por intereses

(c) depreciación y amortización;

(d) pérdidas por deterioro de valor y reversiones de pérdidas por deterioro de valor;

(e) ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas del activo, o de su clasificación y nueva medición como mantenido para la venta (véanse los párrafos B60 a B64). y

(f) ingresos y gastos derivados de una combinación de negocios que incluye activos que darán lugar a ingresos y gastos que se clasificarán en la categoría de operación, como la ganancia en una compra a precios muy ventajosos y las nuevas mediciones de la contraprestación contingente.

Financiación

Los pasivos derivados de transacciones que solo plantean la obtención de financiación

B50 El párrafo 59(a) requiere que una entidad identifique los pasivos que surgen de transacciones que implican solo la obtención de financiación. En tales transacciones, una entidad:

(a) recibe financiación en forma de efectivo, o la extinción de un pasivo financiero, o la recepción de instrumentos de patrimonio propio de la entidad; y

(b) en una fecha posterior, la devolverá a cambio de efectivo o sus propios instrumentos de patrimonio.

B51 Los pasivos derivados de transacciones que solo plantean la obtención de financiación incluyen:

(a) Un instrumento de deuda que se liquidará en efectivo, como obligaciones, préstamos, pagarés, bonos e hipotecas: una entidad recibe efectivo y devolverá a cambio efectivo;

(b) Un pasivo en virtud de un acuerdo de financiación de proveedores cuando se da de baja la cuenta por pagar por bienes o servicios: una entidad se libera del pasivo financiero por los bienes o servicios y devolverá efectivo a cambio;

(c) un bono que se liquidará mediante la entrega de las acciones de una entidad: la entidad recibe efectivo y devolverá a cambio sus propios instrumentos de patrimonio; y

(d) una obligación para que una entidad compre sus propios instrumentos de patrimonio—una entidad recibe sus propios instrumentos de patrimonio y devolverá efectivo a cambio.

B52 Entre los ejemplos de ingresos y gastos procedentes de dichos pasivos que el párrafo 60 requiere que una entidad clasifique en la categoría de financiación se incluyen:

(a) gastos por intereses (por ejemplo, sobre instrumentos de deuda emitidos);

(b) ganancias y pérdidas por valor razonable (por ejemplo, en un pasivo designado a valor razonable con cambios en resultados del periodo);

(c) dividendos sobre acciones emitidas clasificadas como pasivos; y

(d) ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas del pasivo (véase el párrafo B61).

Pasivos derivados de transacciones que no plantean solo la obtención de financiación

B53 El párrafo 59(b), requiere que una entidad identifique los pasivos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación. Dichos pasivos incluyen:

(a) cuentas por pagar por bienes o servicios que se liquidarán en efectivo—una entidad recibe bienes o servicios, no financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a);

(b) pasivos por contratos—una entidad devolverá bienes o servicios, no efectivo o sus propios instrumentos de patrimonio, tal y como se describe en el párrafo B50(b);

(c) pasivos por arrendamiento—una entidad recibe un activo por derecho de uso, no financiero en la forma descrita en el párrafo B50(a);

(d) Pasivos por pensiones de beneficios definidos—una entidad recibe servicios de los empleados, no financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a);

(e) provisiones por retiro de servicio o restauración de activos—una entidad recibe un activo que no es financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a); y

(f) una provisión para litigios—una entidad no recibe financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a).

B54 Entre los ejemplos de ingresos y gastos procedentes de dichos pasivos que el párrafo 61 requiere que una entidad clasifique en la categoría de financiación se incluyen:

(a) los gastos por intereses de las cuentas por pagar derivadas de la compra de bienes o servicios, aplicando la NIIF 9;

(b) los gastos por intereses de un pasivo contractual con un componente de financiación significativo, tal como especifica la NIIF 15;

(c) los gastos por intereses de un pasivo por arrendamiento, aplicando la NIIF 16;

(d) los gastos (ingresos) netos por intereses de un pasivo (activo) neto por beneficios definidos, aplicando la NIC 19; y

(e) el aumento del importe actualizado de una provisión derivado del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento sobre las provisiones, aplicando la NIC 37.

B55 Entre los ejemplos de ingresos y gastos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación pero que no están en el alcance del párrafo 61, y que por lo tanto se clasifican en la categoría de operación, se incluyen:

(a) los gastos reconocidos por el consumo de los bienes o servicios adquiridos descritos en el párrafo B54(a);

(b) el costo de los servicios actuales y pasados derivados de un plan de beneficios definidos, aplicando la NIC 19; y

(c) las nuevas mediciones del valor razonable de un pasivo por contraprestación contingente en una combinación de negocios reconocida aplicando la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.

Clasificación de los ingresos y gastos de los contratos híbridos que contienen un anfitrión que es un pasivo

B56 La forma en que una entidad clasifica los ingresos y gastos de un contrato híbrido con un anfitrión que es un pasivo depende de si el derivado implícito está separado del contrato anfitrión. Si el derivado implícito:

(a) está separado del pasivo derivado del contrato anfitrión:

  (i) para el pasivo principal separado, una entidad aplica los requerimientos para los ingresos y gastos procedentes de los pasivos, según se especifica en los párrafos 52, 59 a 61, 64(b), 65 y 66; y

  (ii) para el derivado implícito separado—una entidad aplica los requerimientos para ingresos y gastos por derivados, según se especifica en los párrafos B70 a B76;

(b) no está separado del pasivo principal y si el contrato híbrido surge de una transacción que implica solo la obtención de financiación—una entidad aplica los requerimientos para los pasivos que surgen de tales transacciones, según se especifica en los párrafos 52, 60, 65 y 66;

(c) no está separado del pasivo anfitrión y si el contrato híbrido no surge de una transacción que solo implique la captación de financiación:

  (i) si el pasivo principal es un pasivo financiero dentro del alcance de la NIIF 9 que se mide al costo amortizado—una entidad clasifica en la categoría de financiación los ingresos y gastos especificados en el párrafo 60 procedentes del contrato tras el reconocimiento inicial (en lugar de los ingresos y gastos especificados en el párrafo 61) (véase el párrafo B59);

  (ii) si el contrato híbrido es un contrato de seguro dentro del alcance de la NIIF 17—una entidad aplica los requerimientos de los párrafos 52 y 64(b); y

(iii) en otro caso—una entidad aplica los requerimientos para los ingresos y gastos de los pasivos que surgen de dichas transacciones, según se especifica en los párrafos 52 y 61.

B57 Una entidad aplicará los párrafos B56(b) y B56(c) a todos los contratos híbridos que contengan un pasivo principal para el que el derivado implícito no esté separado, independientemente de si el derivado implícito no está separado por la entidad aplicando el párrafo 4.3.3 de la NIIF 9 o aplicando el párrafo 4.3.5 de la NIIF 9.

Pasivos derivados de contratos de inversión emitidos con características de participación

B58 El párrafo 64(a) establece los requerimientos para los ingresos y gastos de los pasivos que surgen de los contratos de inversión emitidos con características de participación reconocidos aplicando la NIIF 9. Ejemplos de tales contratos de inversión son:

(a) un contrato de inversión con características de participación emitido por una aseguradora que no cumpla la definición de la NIIF 17 de contrato de inversión con características de participación discrecional; y

(b) un contrato de inversión con características de participación emitido por una entidad de inversión.

Ingresos y gastos clasificados en la categoría de operación por una entidad que proporciona financiación a los clientes como actividad principal de su negocio.

B59 El párrafo 65 requiere que una entidad que proporcione financiación a los clientes como actividad principal clasifique en la categoría de operación los ingresos y gastos procedentes de algunos o todos los pasivos que surjan de transacciones que impliquen solo la captación de financiación. La entidad también aplicará los requerimientos de ese párrafo a los ingresos y gastos procedentes de un derivado relacionado con una operación que solo implique la obtención de financiación, especificados en el párrafo B73, letra a), pero no a los ingresos y gastos procedentes de un contrato híbrido especificados en el párrafo B56(c)(i).

Baja en cuentas y cambios en la clasificación

Baja en cuentas de un activo o pasivo, o clasificación y nueva medición de un activo como mantenido para la venta

B60 Los párrafos B47(g) y B49(e) hacen referencia a los ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas de un activo, o de su clasificación como mantenido para la venta. La entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas de un activo, o de su clasificación como mantenido para la venta y de cualquier medición posterior mientras estaba mantenido para la venta, en la misma categoría en la que clasificó los ingresos y gastos procedentes del activo inmediatamente antes de su baja en cuentas. Por ejemplo, una entidad clasificará las ganancias y pérdidas:

(a) en la disposición de propiedades, planta y equipo—en la categoría de operación;

(b) en la disposición de propiedades de inversión en las que una entidad no invierte como actividad principal de su negocio-en la categoría de inversión; y

(c) de la nueva medición de una inversión en una asociada previamente contabilizada utilizando el método de la participación en la adquisición por etapas de una subsidiaria—en la categoría de inversión.

B61 La entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas de un pasivo, aplicando los requerimientos de los párrafos 52, 59 y 60. Por ejemplo, la entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas de un pasivo:

(a) en la categoría de financiación—si el pasivo surge de una operación que implica solo la captación de financiación por parte de una entidad que no proporciona financiación a los clientes como actividad principal de su negocio; y

(b) en la categoría de operación—si, como parte de un acuerdo de financiación a un proveedor, una entidad da de baja un pago a un proveedor y reconoce un pasivo en virtud de ese acuerdo.

Cambio de uso de un activo

B62 Una transacción u otro evento puede cambiar la categoría en el estado del resultado del periodo en la que una entidad clasifica los ingresos y gastos de un activo, sin que el activo sea dado de baja en cuentas. En tales casos, la entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la transacción u otro evento en la categoría en la que clasificó los ingresos y gastos procedentes del activo inmediatamente antes de la transacción o evento. Por ejemplo, una entidad clasificará en la categoría de operación cualquier ingreso o gasto reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias por el traspaso de una propiedad del alcance de la NIC 16 a una propiedad de inversión en el alcance de la NIC 40.

Grupo de activos y pasivos

B63 Los párrafos B60 a B62 establecen los requerimientos para los ingresos y gastos de un activo o pasivo procedentes de su baja en cuentas, clasificación y medición posterior mientras se mantiene para la venta, o de su cambio de uso. Una transacción u otro evento podría dar lugar a estos resultados para un grupo de activos (o un grupo de activos y pasivos) que generaron ingresos y gastos que una entidad clasificó en diferentes categorías inmediatamente antes de la transacción u otro evento. La entidad clasificará los ingresos o gastos derivados de dicha transacción u otro evento:

(a) en la categoría de inversión si, aparte de los activos por impuestos a las ganancias, todos los activos del grupo generaron ingresos y gastos que la entidad clasificó en la categoría de inversión inmediatamente antes de la transacción u otro evento; y

(b) en la categoría de operación en caso contrario.

B64 Por ejemplo, una entidad clasifica:

(a) en la categoría de operación, las pérdidas y ganancias derivadas de la disposición de una subsidiaria consolidada, si la subsidiaria incluía activos que generaban ingresos y gastos que la entidad clasificó en la categoría de operación inmediatamente antes de la disposición. Las ganancias y pérdidas incluyen la reclasificación del patrimonio al resultado del periodo de las diferencias de cambio requeridas por el párrafo 48 de la NIC 21.

(b) en la categoría de operación—una pérdida por deterioro del valor surgida al clasificar un grupo enajenable de elementos como mantenido para la venta por la entidad que aplica la NIIF 5, si el grupo enajenable de elementos incluía activos que generaban ingresos y gastos que la entidad clasificó en la categoría de operación inmediatamente antes de su clasificación como mantenido para la venta.

(c) En la categoría de inversión, las pérdidas y ganancias por la enajenación de una subsidiaria consolidada, si los únicos activos de la subsidiaria eran propiedades de inversión en las que la entidad que informa consolidada no invirtió como actividad principal y los activos relacionados con el impuesto a las ganancias. Las ganancias y pérdidas incluyen la reclasificación del patrimonio al resultado del periodo de las diferencias de cambio requeridas por el párrafo 48 de la NIC 21.

Clasificación de las diferencias de cambio y de la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta

B65 Para aplicar el párrafo 47, una entidad clasificará las diferencias de cambio incluidas en el estado del resultado del periodo aplicando la NIC 21 en la misma categoría que los ingresos y gastos de las partidas que dieron lugar a las diferencias de cambio, a menos que el hacerlo suponga un costo o esfuerzo desproporcionado (véase el párrafo B68).

B66 Por ejemplo, una entidad clasifica las diferencias de cambio en:

(a) una cuenta por cobrar descrita en el párrafo B48(b) denominada en moneda extranjera, en la misma categoría que los ingresos y gastos de ese activo, es decir, en la categoría de operación; y

(b) un instrumento de deuda que sea un pasivo descrito en el párrafo B51(a) denominado en moneda extranjera, en la misma categoría que los ingresos y gastos de ese pasivo, es decir, en la categoría de financiación (a menos que la entidad proporcione financiación a los clientes como actividad principal de su negocio y clasifique los ingresos y gastos del pasivo en la categoría de operación aplicando el párrafo 65).

B67 La entidad puede clasificar en más de una categoría los ingresos y gastos de una transacción que no implique solo plantear financiación. Por ejemplo, la compra de servicios en una transacción denominada en moneda extranjera y negociada en condiciones de crédito ampliado podría dar lugar a un gasto por la

compra de los servicios clasificado en la categoría de operación [véase el párrafo B55(a)] y a unos gastos por intereses clasificados en la categoría de financiación [véase el párrafo B54(a)]. En tales casos, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo B68, la entidad utilizará su juicio para determinar si la diferencia de cambio se relaciona con el Importe clasificado en la categoría de financiación—y lo clasificará en esa categoría—o si se relaciona con el importe clasificado en otra categoría—y lo clasificará en esa categoría. La entidad no asignará entre categorías una diferencia de cambio derivada de un pasivo de una transacción que no implique solo la obtención de financiación. Al realizar sus juicios sobre cómo clasificar las diferencias de cambio, una entidad no necesita clasificar en la misma categoría las diferencias de cambio sobre todos esos pasivos. Sin embargo, una entidad clasificará en la misma categoría las diferencias de cambio sobre pasivos similares.

B68 Si la aplicación de los requerimientos de los párrafos B65 y B67 implicase un costo o esfuerzo desproporcionado, una entidad clasificará, en su lugar, las diferencias de cambio afectadas en la categoría de operación. La entidad evaluará si clasificar las diferencias de cambio como se describe en los párrafos B65 y B67 supone un costo o esfuerzo desproporcionado para cada partida que dé lugar a diferencias de cambio. La evaluación es específica para los hechos y circunstancias relacionados con cada partida. Si los mismos hechos y circunstancias se refieren a varias partidas, una entidad podría aplicar la misma evaluación a cada una de las partidas.

B69 Aplicando el párrafo 28 de la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, una entidad podría presentar la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta con otras partidas de ingresos y gastos asociadas a la posición monetaria neta, tales como los ingresos y gastos por intereses y las diferencias de cambio. Si la entidad no presenta la ganancia o pérdida sobre la posición monetaria neta con los ingresos y gastos asociados, clasificará la ganancia o pérdida en la categoría de operación.

Clasificación de las ganancias y pérdidas por derivados e instrumentos de cobertura designados

B70 El párrafo 47 requiere que una entidad clasifique los ingresos y gastos por categorías en el estado del resultado del periodo. Para aplicar el párrafo 47, una entidad clasificará las pérdidas y ganancias incluidas en el estado del resultado del periodo de un instrumento financiero designado como instrumento de cobertura que aplique la NIIF 9, en la misma categoría que los ingresos y gastos afectados por los riesgos que el instrumento financiero se utilice para gestionar. Sin embargo, si hacerlo así requiriese la extrapolación de las pérdidas y ganancias, una entidad clasificará todas esas pérdidas y ganancias en la categoría de operación (véanse los párrafos B74 a B75).

B71 Una entidad clasificará las pérdidas y ganancias de un componente no designado de un instrumento de cobertura designado en la misma categoría que las pérdidas y ganancias del componente designado. La entidad clasificará las partes no efectivas de una ganancia o pérdida en la misma categoría que las partes efectivas.

B72 La entidad aplicará también los requerimientos del párrafo B70 a las pérdidas y ganancias de un derivado que no esté designado como instrumento de cobertura aplicando la NIIF 9, pero que se utilice para gestionar riesgos identificados. Sin embargo, si hacerlo requiriese la extrapolación de las pérdidas o ganancias (véanse los párrafos B74 a B75) o implicase un costo o esfuerzo desproporcionado, la entidad clasificará en su lugar todas las pérdidas y ganancias del derivado en la categoría de operación.

B73 La entidad clasificará las pérdidas y ganancias de un derivado que no se utilice para gestionar riesgos identificados:

(a) en la categoría de financiación, si el derivado se refiere a una transacción que implica únicamente la obtención de financiación (por ejemplo, una opción de compra adquirida que permite a la entidad emisora intercambiar un importe fijo de una moneda extranjera por un número fijo de instrumentos de patrimonio de la entidad), a menos que la entidad que proporciona financiación a los clientes como actividad principal clasifique las pérdidas y ganancias en la categoría de operación aplicando el párrafo B59; y

(b) en la categoría de operación, si no se cumplen las condiciones de (a).

B74 Los párrafos B70 y B72 prohíben la extrapolación de las pérdidas y ganancias de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de los derivados no designados como instrumentos de cobertura. La extrapolación de ganancias y pérdidas puede surgir de situaciones en las que:

(a) una entidad utiliza dichos instrumentos financieros para gestionar los riesgos de un grupo de partidas con posiciones de riesgo compensables (véase el párrafo 6.6.1 de la NIIF 9 sobre los criterios para que un grupo de partidas sea una partida cubierta admisible); y

(b) los riesgos gestionados afectan a partidas de más de una categoría del estado del resultado del periodo.

B75 Por ejemplo, una entidad puede utilizar un derivado para gestionar tanto el riesgo de moneda extranjera neta sobre los ingresos de actividades ordinarias (clasificados en la categoría de operación) como sobre los gastos por intereses (clasificados en la categoría de financiación). En estos casos, las diferencias de cambio de moneda extranjera sobre los ingresos de actividades ordinarias se compensan con las diferencias de cambio de moneda extranjera sobre gastos por intereses y con las ganancias o pérdidas sobre el derivado. Sin embargo, la entidad clasifica las diferencias de cambio en los ingresos de actividades ordinarias en una categoría diferente a la de las diferencias de cambio en los gastos por intereses. Para presentar la ganancia o pérdida sobre el derivado en cada categoría, una entidad necesitaría presentar en cada categoría una ganancia o pérdida mayor que la ocurrida sobre el derivado. Aplicando los requerimientos de los párrafos B70 a B73, una entidad no extrapolará las ganancias o pérdidas de esta forma y, en su lugar, clasificará cualquier ganancia o pérdida sobre el derivado en la categoría de operación.

B76 Los requerimientos de los párrafos B70 a B75 especifican solo cómo clasificar los ingresos y gastos en categorías del estado del resultado del periodo. No prescriben la partida (o partidas) en la que incluir dichos ingresos y gastos, ni anulan los requerimientos de otras Normas NIIF de Contabilidad.

Partidas a presentar en el estado del resultado del periodo o a revelar en las notas

B77 Puede requerirse a una entidad que presente una partida enumerada en el párrafo 75, o especificada en otra Norma NIIF de Contabilidad, en más de una de las categorías enumeradas en el párrafo 47. Por ejemplo, una entidad que no invierta en activos o proporcione financiación a los clientes como actividad principal de su negocio, puede estar obligada a presentar la partida especificada en el párrafo 75(b)(ii), de pérdidas por deterioro del valor determinadas de acuerdo con la Sección 5.5 de la NIIF 9 en:

(a) la categoría de operación—si se refiere a cuentas por cobrar por bienes y servicios, tal como se describe en el párrafo B48(b); y

(b) la categoría de inversión—si se refiere a activos financieros que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente del resto de recursos de la entidad, según se describe en el párrafo B46.

B78 Los párrafos 24 y 41(c) requieren que una entidad presente partidas adicionales en el estado del resultado del periodo si hacerlo es necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos de la entidad. La entidad utilizará su juicio para hacer esta determinación (incluyendo si es necesario desagregar las partidas enumeradas en el párrafo 75). Los párrafos 20 y 41(d) requieren que una entidad desagregue partidas para revelar información material o con importancia relativa en las notas. La entidad también utiliza su juicio para realizar esta determinación. El párrafo 41 requiere que la entidad base sus juicios en una evaluación de si las partidas tienen características que se comparten (características similares) o características que no se comparten (características diferentes). Dichas características incluyen:

(a) naturaleza (véase el párrafo 80);

(b) función (papel) dentro de las actividades de negocio de la entidad (véase el párrafo 81);

(c) persistencia (incluyendo la frecuencia de la partida de ingresos o gastos o si es recurrente o no recurrente);

(d) base de medición;

(e) incertidumbre en la medición o en el resultado (u otros riesgos asociados a una partida);

(f) tamaño;

(g) ubicación geográfica o entorno regulatorio;

(h) efectos fiscales (por ejemplo, si se aplican diferentes tasas impositivas a las partidas de ingresos o gastos); y

(i) si los ingresos o gastos surgen en el reconocimiento inicial de una transacción o evento o de un cambio posterior en la estimación relativa a la transacción o evento.

B79 Los ingresos y gastos que puedan tener características suficientemente diferentes como para que su presentación en el estado del resultado del periodo sea necesaria para proporcionar un resumen estructurado útil o para que su revelación en las notas sea necesaria para proporcionar información material o con importancia relativa incluyen:

(a) las rebajas de valor de los inventarios, así como las reversiones de dichas rebajas;

(b) pérdidas por deterioro de valor de propiedades, planta y equipo, así como reversiones de dichas pérdidas por deterioro;

(c) los ingresos y gastos derivados de las reestructuraciones de las actividades de una entidad, así como las reversiones de las provisiones para reestructuraciones;

(d) los ingresos y gastos procedentes de las disposiciones de propiedades, planta y equipo;

(e) los ingresos y gastos procedentes de las disposiciones de inversiones;

(f) ingresos y gastos por liquidaciones de litigios;

(g) reversiones de provisiones; y

(h) ingresos y gastos no recurrentes no incluidos en (a) a (g).

Presentación e información a revelar de los gastos clasificados en la categoría de operación

El uso de las características de naturaleza y función

B80 Al determinar cómo utilizar las características de naturaleza y función para suministrar el resumen estructurado más útil según lo requerido por el párrafo 78, una entidad considerará:

(a) Qué partidas proporcionan la información más útil sobre los principales componentes o impulsores de la rentabilidad de la entidad. Por ejemplo, para una entidad minorista, un componente o impulsor principal de la rentabilidad podría ser el costo de ventas. Presentar una partida de costo de ventas podría proporcionar información relevante sobre si los ingresos de actividades ordinarias generados por la venta de mercancías cubren lo que, para los minoristas, son principalmente costos directos, y con qué margen. Sin embargo, es poco probable que el costo de ventas proporcione información relevante sobre los componentes o impulsores importantes de la rentabilidad si el vínculo entre los ingresos de actividades ordinarias y los costos es menos directo. Por ejemplo, para algunas entidades de servicios, la información sobre los gastos de operación clasificados por naturaleza, como los beneficios a los empleados, podría ser más relevante para los usuarios de los estados financieros porque estos gastos son los principales impulsores de la rentabilidad.

(b) Qué partidas de los estados financieros representan mejor la forma en que se gestiona el negocio y cómo informa la gerencia internamente. Por ejemplo, una entidad manufacturera gestionada sobre la base de las funciones principales podría clasificar los gastos por funciones a efectos de información interna. Por el contrario, una entidad que tenga una única función predominante, como el suministro de financiación a los clientes, podría determinar que las partidas que comprenden los gastos clasificados por naturaleza proporcionan la información más útil a efectos de la información interna.

(c) Qué implica la práctica habitual de los sectores industriales. Si las entidades de un sector industrial clasifican los gastos de la misma manera, los usuarios de los estados financieros podrán comparar más fácilmente los gastos entre las entidades de un mismo sector.

(d) Si la asignación de determinados gastos a las funciones fuera arbitraria hasta el punto de que las partidas presentadas no proporcionaran una representación fiel de las funciones. En tales casos, la entidad clasificará estos gastos por naturaleza.

B81 En algunos casos, una entidad que considere los factores expuestos en el párrafo B80 podría determinar que clasificar y presentar algunos gastos por naturaleza y otros gastos por función proporciona el resumen estructurado más útil. Por ejemplo:

(a) los factores de los párrafos B80(a) y (b) podrían indicar que la clasificación y presentación de los gastos por funciones proporciona el resumen estructurado más útil, Excepto en el caso de gastos concretos para los que la asignación a funciones sería arbitraria (véase el párrafo B80(d)); y

(b) una entidad que tenga dos tipos diferentes de actividades de negocio principales podría clasificar y presentar algunos gastos por función y otros gastos por naturaleza para proporcionar información sobre los principales impulsores de su rentabilidad.

B82 Si una entidad clasifica y presenta algunos gastos por naturaleza y otros gastos por función en el estado del resultado del periodo, etiquetará las partidas resultantes de forma que se identifique claramente qué gastos se incluyen en cada partida. Por ejemplo, si una entidad incluye algunos beneficios a los empleados en una partida de función y otros beneficios a los empleados en una partida de naturaleza, la etiqueta de la partida

de naturaleza identificaría claramente que no incluye todos los beneficios a los empleados (por ejemplo, "beneficios a los empleados distintos de los incluidos en el costo de ventas").

B83 Aplicando el párrafo 30, una entidad clasificará y presentará los gastos de forma congruente de un periodo sobre el que se informa al siguiente, a menos que sean de aplicación los párrafos 30(a) o 30(b). Por ejemplo, si una entidad presenta el deterioro de valor de la plusvalía como una partida de naturaleza en un ejercicio sobre el que se informa, también presentará cualquier deterioro de valor similar de la plusvalía como una partida de naturaleza en periodos posteriores sobre los que se informe, a menos que sean de aplicación los párrafos 30(a) o 30(b). Si no se produce un deterioro de valor similar de la plusvalía en un periodo posterior, el hecho de que exista un gasto nulo en ese periodo posterior no constituye un cambio en la clasificación y presentación.

B84 La entidad presentará los gastos por naturaleza o, aplicando el párrafo 83, revelará algunos gastos por naturaleza. Los importes presentados o revelados no necesitan ser los importes reconocidos como gasto en el periodo. Podrían incluir los importes que hayan sido reconocidos como parte del importe en libros de un activo. Si una entidad:

(a) Presenta importes que no son los importes reconocidos como gasto en el periodo, también presentará una partida adicional para la variación del importe en libros de los activos afectados. Por ejemplo, aplicando el párrafo 39 de la NIC 2, una entidad podría presentar una partida para las variaciones en los inventarios de productos terminados y en curso de fabricación.

(b) Revela, aplicando el párrafo 83(b), importes que no fueran los reconocidos como gasto en el periodo, la entidad dará una explicación cualitativa de ese hecho, identificando los activos implicados.

Agregación de gastos de operación

B85 Para aplicar el párrafo 78, una entidad considerará qué nivel de agregación para los gastos de operación proporciona el resumen estructurado más útil. Por ejemplo, una entidad puede tener varias actividades administrativas (como recursos humanos, informática, legal y contable). Para proporcionar un resumen estructurado útil, la entidad podría agregar los gastos de operación relativos a esas actividades basándose en su característica compartida: todos son gastos por recursos consumidos en actividades de administración. En consecuencia, la entidad podría presentarlos en una partida de los estados financieros etiquetada como "gastos administrativos". La entidad también podría tener gastos por recursos consumidos en actividades de venta. Estos gastos tienen una característica diferente de los gastos administrativos: los gastos de venta surgen de los recursos consumidos en las actividades de venta y los gastos administrativos surgen de los recursos consumidos en las actividades administrativas. Estas características son lo suficientemente diferentes como para que la desagregación—presentación en partidas separadas para los gastos de venta y los gastos administrativos—sea necesaria para proporcionar un resumen estructurado útil de los gastos de la entidad.

Estado de presentación del resultado integral

Otro resultado integral

B86 Algunas Normas NIIF de Contabilidad especifican las circunstancias en las que una entidad incluye determinadas partidas fuera del estado del resultado del periodo corriente sobre el que se informa. La NIC 8 especifica dos de estas circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en políticas contables. Otras Normas NIIF de Contabilidad requieren o permiten a una entidad excluir del resultado componentes de otro resultado integral que cumplen la definición de ingresos o gastos del *Marco Conceptual para la Información Financiera* (véase el párrafo B87).

B87 El Apéndice A define "otro resultado integral". Los componentes de otro resultado integral incluyen:

(a) cambios en los resultados de revaluación (véase la NIC 16 y la NIC 38);

(b) nuevas mediciones de planes de beneficios definidos (véase la NIC 19);

(c) las pérdidas y ganancias derivadas de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21);

(d) 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;

(e) ganancias y pérdidas de activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9;

(f) 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 designados 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);

(g) 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);

(h) los cambios en el valor temporal de las opciones, cuando se separa el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y se designa como instrumento de cobertura solo los cambios en el valor intrínseco (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);

(i) los cambios en el valor de los elementos a futuro en los contratos a término, cuando se separa el elemento a futuro y el elemento al contado dentro de ese contrato a término y se designa como instrumento de cobertura solo a los cambios del elemento al contado, así como los cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero, cuando se excluye ese componente en la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);

(j) gastos e ingresos financieros por contratos de seguro emitidos dentro del alcance de la NIIF 17, que hayan sido excluidos del resultado del periodo cuando los gastos o ingresos financieros por seguros se desglosan para incluir en el resultado del periodo un importe determinado por una asignación sistemática aplicando el párrafo 88(b) de la NIIF 17, o por un importe que elimina las asimetrías contables con los gastos o ingresos financieros por seguros, aplicando el párrafo 89(b) de la NIIF 17; y

(k) los gastos o ingresos financieros de contratos de reaseguro mantenidos, que se excluyen del resultado del periodo cuando el total de gastos o ingresos financieros por reaseguros se desglosa para incluir en el resultado de periodo un importe calculado mediante una distribución sistemática, aplicando el párrafo 88(b) de la NIIF 17.

B88 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).

B89 El párrafo 90 requiere que una entidad presente en el estado que presenta el resultado integral o revelará en las notas los ajustes por reclasificación relativos a los componentes de otro resultado integral. 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. La entidad reconocerá estos componentes en otro resultado integral y no los reclasificará a resultados en periodos posteriores sobre los que se informe. Una entidad puede transferir los cambios en el superávit de revaluación a las ganancias acumuladas en periodos posteriores a medida que se utilice el activo o cuando se dé de baja en cuentas (véanse la NIC 16 y la NIC 38). De acuerdo con la NIIF 9, no surgen ajustes por reclasificación si una cobertura de flujos de efectivo o la contabilización del valor temporal de una opción (o el elemento a plazo de un contrato a término o el diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero) da lugar a importes que la entidad retira de la reserva para coberturas de flujos de efectivo o de un componente separado del patrimonio, respectivamente, y los incluye directamente en el costo inicial u otro importe en libros de un activo o un pasivo. La entidad transferirá estos importes directamente al activo o al pasivo.

Estado de situación financiera

Clasificación de los activos y pasivos como corrientes o no corrientes

B90 Con la aplicación del párrafo 96, 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 clasificación separada también pone de relieve los activos que una entidad espera realizar dentro del ciclo de operación corriente y los pasivos que deben liquidarse dentro del mismo periodo.

B91 Para algunas entidades, como las instituciones financieras, una presentación de los activos y pasivos en orden creciente o decreciente de liquidez proporciona un resumen estructurado más útil que una presentación corriente/no corriente, porque la entidad no suministra bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable.

B92 Al aplicar el párrafo 96, se permite a una entidad presentar algunos de sus activos y pasivos utilizando una clasificación corriente/no corriente y otros por orden de liquidez cuando hacerlo proporcione un resumen estructurado más útil. La necesidad de mezclar las bases de presentación podría aparecer cuando una entidad realice actividades diferentes.

B93 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 NIIF 7 requiere revelar información acerca del desglose de vencimientos 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 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 en las notas los importes de los inventarios que espera realizar después de los 12 meses posteriores al periodo sobre el que informa.

Activos corrientes

B94 El párrafo 100 requiere que una entidad clasifique como no corrientes todos los activos no clasificados como corrientes. 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.

B95 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 las operaciones de una entidad no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de 12 meses. Los activos corrientes incluyen activos (tales como inventarios y cuentas comerciales por cobrar) que se venden, consumen o realizan, dentro del ciclo normal de la operación, incluso cuando no se espere su realización dentro del periodo de 12 meses a partir de la fecha del periodo sobre el que se informa. 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

Ciclo normal de operación [véase el párrafo 101(a)]

B96 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, son parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de una entidad. Una entidad clasificará estas partidas de como pasivos corrientes incluso si se van a liquidar después de 12 meses desde la fecha final 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 las operaciones. Cuando el ciclo normal de las operaciones de la entidad no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de 12 meses.

Mantenido principalmente con el propósito de negociar [véase el párrafo 101(b)] o que debe liquidarse dentro de los 12 meses siguientes [véase el párrafo 101(c)]

B97 Otros tipos de pasivos corrientes no son liquidados como parte del ciclo normal de operaciones, pero deben liquidarse dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de terminación del periodo sobre el que se informa o bien se mantienen fundamentalmente con propósitos de negociación Son ejemplos de este tipo algunos pasivos financieros que cumplen la definición de mantenidos para negociar de acuerdo con la NIIF 9, los sobregiros bancarios, y la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos por 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 operaciones de la entidad) y que no deban liquidarse dentro de los 12 meses siguientes a partir de la fecha del periodo sobre el que se informa, son pasivos no corrientes, sujetos a las condiciones de los párrafos B99 a B103.

B98 Una entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los 12 meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa, incluso si:

(a) el plazo original del pasivo fuera un periodo superior a 12 meses; y

(b) se haya obtenido 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.

Derecho a diferir la liquidación al menos por 12 meses [párrafo 101(d)]

B99 El derecho de una entidad a diferir la liquidación de un pasivo por al menos 12 meses después del periodo sobre el que se informa debe tener fundamento y, tal como ilustran los párrafos B100 a B103, debe existir al final del periodo sobre el que se informa.

B100 El derecho de una entidad a diferir la liquidación de un pasivo derivado de un acuerdo de préstamo durante al menos 12 meses después del periodo sobre el que se informa puede estar sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones especificadas en dicho acuerdo de préstamo (en adelante, "condiciones pactadas"). A efectos de la aplicación del párrafo 101(d), estas condiciones pactadas:

(a) Afectan la evaluación sobre la existencia de ese derecho al final del periodo sobre el que se informa—como se ilustra en los párrafos B102 y B103—si se requiere que la entidad cumpla la condición pactada al final de del periodo sobre el que se informa o antes. Este tipo de condición pactada afecta a la existencia del derecho al final del periodo sobre el que se informa, incluso si el cumplimiento de la condición pactada se evalúa solo después del periodo sobre el que se informa (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad al final del periodo sobre el que se informa, pero cuyo cumplimiento se evalúa solo después de este periodo.

(b) No afecta la existencia de ese derecho al final del periodo sobre el que se informa si se requiere que la entidad cumpla la condición pactada sólo después de este periodo (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad seis meses después del final de dicho periodo).

B101 Si una entidad tiene el derecho al final del periodo sobre el que se informa de renovar una obligación por, al menos, los 12 meses siguientes después del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no corriente, incluso si, en otro caso, venciera en un periodo más corto. Si la entidad no tiene ese derecho, no debe considerar la posibilidad de refinanciar la obligación y la clasifica como corriente.

B102 Cuando una entidad infrinja una condición pactada de un acuerdo de préstamo a largo plazo al final del periodo sobre el que se informa o antes, con el efecto de que el pasivo sea pagadero a la vista, clasificará el pasivo como corriente, incluso si el prestamista acordó, después del periodo sobre el que se informa y antes de la autorización de los estados financieros para su publicación, no exigir el pago como consecuencia de la infracción. La entidad clasifica el pasivo como corriente porque, al final del periodo sobre el que se informa, no tiene derecho a diferir su liquidación durante al menos 12 meses después de esa fecha.

B103 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 12 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.

B104 La clasificación de un pasivo no se verá afectada por la probabilidad de que la entidad ejerza su derecho a diferir la liquidación del pasivo por al menos 12 meses después del periodo sobre el que se informa. Si un pasivo cumple los criterios de los párrafos 101 y 102 para su clasificación como no corriente, se clasificará como no corriente, incluso si la gerencia pretende o espera que la entidad liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa, o incluso si la entidad liquida el pasivo entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha en que se autorizan los estados financieros para su publicación. Sin embargo, en cualquiera de esas circunstancias, la entidad podría necesitar revelar información sobre el calendario de liquidación para permitir a los usuarios de sus estados financieros comprender el impacto del pasivo sobre la situación financiera de la entidad (véanse los párrafos 6C(c) de la NIC 8 y B105(d)].

B105 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 de un pasivo clasificado como corriente (véase el párrafo B98);

(b) rectificación de la infracción del contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo B102);

(c) concesión, por parte del prestamista, de un periodo de gracia para rectificar la infracción relativa al contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo B103); y

(d) liquidación de un pasivo clasificado como no corriente (véase el párrafo B104).

B106 Al aplicar los párrafos 101 y 102 y B96 a B103 una entidad podría clasificar los pasivos derivados de acuerdos de préstamo como no corrientes cuando el derecho de la entidad a diferir la liquidación de esos pasivos esté sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones pactadas dentro de los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa [véase el párrafo B100(b)]. En estas situaciones, la entidad revelará en las notas información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el riesgo de que los pasivos puedan ser reembolsables en los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa, incluyendo:

(a) información sobre las condiciones pactadas (incluyendo la naturaleza de éstas y cuándo se requiere que la entidad las cumpla) y el importe en libros de los pasivos relacionados.

(b) los hechos y circunstancias, si los hay, que indiquen que la entidad puede tener dificultades para cumplir con las condiciones pactadas—por ejemplo, que la entidad haya actuado durante o después del periodo sobre el que se informa para evitar o reducir una posible infracción. Estos hechos y circunstancias también podrían incluir el que la entidad no hubiera cumplido con las condiciones pactadas si se evaluara su cumplimiento en función de las circunstancias de la entidad al final del periodo sobre el que se informa.

Liquidación [párrafos 101(a), 101(c) y 101(d)]

B107 A efectos de clasificar un pasivo como corriente o no corriente, el término liquidación se refiere a una transferencia a la contraparte que dé lugar a la extinción del pasivo La transferencia podría ser de:

(a) efectivo u otros recursos económicos—por ejemplo, bienes o servicios; o

(b) instrumentos de patrimonio propio de la entidad, a menos que se aplique el párrafo B108.

B108 Las condiciones de un pasivo que podrían, a opción de la contraparte, dar lugar a su liquidación mediante la transferencia de instrumentos de patrimonio propio de la entidad no afectan a su clasificación como corriente o no corriente si, aplicando la NIC 32, la entidad clasifica la opción como un instrumento de patrimonio, reconociéndolo por separado del pasivo como un componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto.

Partidas a presentar en el estado de situación financiera o a revelar en las notas

B109 Los párrafos 24 y 41(c) requieren que una entidad presente partidas adicionales en el estado de situación financiera si hacerlo es necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de los activos, pasivos y patrimonio de la entidad. La entidad utilizará su juicio para hacer esta determinación (incluyendo si es necesario desagregar las partidas enumeradas en el párrafo 103). El párrafo 41 requiere que la entidad base sus juicios en una evaluación de si las partidas tienen características que se comparten (características similares) o características que no se comparten (características diferentes). Para las partidas adicionales de los activos y pasivos, la entidad basará sus juicios en una evaluación de la naturaleza o función de los activos o pasivos. Las características enumeradas en los párrafos B110(c) a (k) pueden ayudar a una entidad a identificar la naturaleza o función de los activos y pasivos.

B110 Los párrafos 20 y 41(d) requieren que una entidad desagregue partidas para revelar información material o con importancia relativa en las notas. Una entidad utiliza su juicio para hacerlo basándose en una evaluación de si las partidas tienen características que se comparten (características similares) o características que no se comparten (características diferentes). Dichas características incluyen:

(a) naturaleza;

(b) función (papel) dentro de las actividades de negocio de la entidad;

(c) la duración y el calendario de recuperación o liquidación (incluyendo si un activo o pasivo se clasifica como corriente o no corriente o si su recuperación o liquidación forma parte del ciclo de operaciones de la entidad);

(d) liquidez

(e) base de medición;

(f) incertidumbre en la medición o en el resultado (u otros riesgos asociados a una partida);

(g) tamaño;

(h) ubicación geográfica o entorno regulatorio;

(i) tipo, por ejemplo, el tipo de bien, servicio o cliente;

(j) los efectos fiscales; por ejemplo, si los activos o pasivos tienen bases imponibles diferentes; y

(k) restricciones en el uso de un activo o en la transferibilidad de un pasivo

B111 Los activos, pasivos y elementos del patrimonio que puedan tener características lo suficientemente diferentes como para que su presentación en el estado de situación financiera sea necesaria para proporcionar un resumen estructurado útil o su revelación en las notas sea necesaria para proporcionar información material o con importancia relativa incluyen:

(a) las propiedades, planta y equipo desagregadas por clases, de acuerdo con la NIC 16;

(b) las cuentas por cobrar desagregadas en importes por cobrar de clientes comerciales, importes por cobrar de partes relacionadas, anticipos y otros importes;

(c) los inventarios desagregados, aplicando la NIC 2, en partidas como mercancías, suministros de producción, materiales, productos en curso y productos terminados;

(d) las cuentas comerciales por pagar desagregadas, aplicando la NIC 7, para proporcionar por separado los importes de aquellas cuentas por pagar que forman parte de los acuerdos de financiación de proveedores;

(e) las provisiones desagregadas según su naturaleza, como, por ejemplo, las provisiones para beneficios a los empleados, las obligaciones por retiro de servicio u otras partidas; y

(f) el capital y las reservas desagregadas en varias clases, tales como capital pagado, primas de emisión y reservas.

Notas

Estructura

B112 El párrafo 114 requiere que una entidad presente las notas de una forma sistemática, en la medida de lo posible. Ejemplos de ordenamiento y agrupación sistemática de las notas incluyen:

(a) dar importancia a las áreas de sus actividades que una entidad considera que son más importantes para la comprensión de su rendimiento financiero y situación financiera, tal como agrupar información sobre actividades de negocio concretas;

(b) agrupar información sobre partidas que se miden de una forma similar, tal como los activos medidos a valor razonable; o

(c) seguir el orden de las partidas del estado (o estados) del rendimiento financiero y del estado de situación financiera, tal como:

(i) declaración del cumplimiento con las Normas NIIF de Contabilidad (véase el párrafo 6B de la NIC 8);

(ii) información sobre las políticas contables materiales o con importancia relativa (véase el párrafo 27A de NIC 8);

(iii) información de apoyo para las partidas presentadas en el estado de situación financiera, el estado (o estados) del rendimiento financiero y el estado de cambios en el patrimonio y el estado 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) información a revelar no financiera, por ejemplo, los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero (véase la NIIF 7).

Medidas sobre el rendimiento definidas por la gerencia

Identificación de las medidas de rendimiento definidas por la gerencia

B113 El párrafo 117 define las medidas sobre el rendimiento definidas por la gerencia La entidad puede no tener medidas de rendimiento definidas por la gerencia, tener una medida de rendimiento definida por la gerencia o más de una. Por ejemplo, una entidad que comunica públicamente su rendimiento financiero a los usuarios de los estados financieros utilizando únicamente los totales y subtotales que deben presentarse o revelarse según las Normas NIIF de Contabilidad no tiene una medida del rendimiento definida por la gerencia.

B114 Para cumplir la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia, la medida debe comunicar a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Por ejemplo, si un subtotal de ingresos y gastos que se refiere a un segmento sobre el que debe informarse revelado de conformidad con la NIIF 8 no proporciona información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, ese subtotal no puede cumplir la definición de una medida del rendimiento definida por la gerencia.

B115 Sin embargo, a veces un subtotal de ingresos y gastos que se refiera a un segmento sobre el que deba informarse podría proporcionar información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Por ejemplo, si un segmento sobre el que debe informarse contiene una única actividad principal de la entidad y en el estado del resultado del periodo, y se presenta un subtotal de los ingresos y gastos relativos a ese segmento, ello indicaría que el subtotal proporciona información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. En tales casos, un subtotal de los ingresos y gastos relacionados con ese segmento sobre el que se debe informar cumpliría la definición de una medida del rendimiento definida por la gerencia si cumpliera con las otras partes de la definición de una medida del rendimiento definida por la gerencia.

Subtotales de ingresos y gastos

B116 Una medida del rendimiento definida por la gerencia es un subtotal de ingresos y gastos. Entre los ejemplos de medidas que no son medidas del rendimiento definidas por la gerencia porque no son subtotales de los ingresos y gastos se incluyen:

(a) subtotales de solo ingresos o solo gastos (por ejemplo, una medida independiente de ingresos de actividades ordinarias ajustados que no forme parte de un subtotal que también incluya gastos);

(b) activos, pasivos, patrimonio o combinaciones de estos elementos;

(c) ratios financieras (por ejemplo, rentabilidad de los activos) (véase el párrafo B117);

(d) medidas de liquidez o flujos de efectivo (por ejemplo, flujo de efectivo libre); o

(e) medidas de desempeño no financiero.

B117 Un ratio financiero no es una medida de rendimiento definida por la gerencia porque no es un subtotal de ingresos y gastos. Sin embargo, un subtotal que sea el numerador o el denominador en un coeficiente financiero es una medida del rendimiento definida por la gerencia, siempre que el subtotal cumpliese la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia cuando no formara parte de un coeficiente. En consecuencia, una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 121 a 125 a dicho numerador o denominador.

B118 Un subtotal de ingresos y gastos que cumpla la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia del párrafo 117 es una medida del rendimiento definida por la gerencia, se presente o no en el estado del resultado del periodo.

Comunicaciones públicas

B119 Un subtotal cumple la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia solo si una entidad lo utiliza en comunicaciones públicas al margen de sus estados financieros. Las comunicaciones públicas incluyen los comentarios de la gerencia, los comunicados de prensa y las presentaciones a inversores. A efectos de definir las mediciones del rendimiento definidas por la gerencia, se consideran excluidas de las comunicaciones las comunicaciones orales, las transcripciones escritas de comunicaciones orales y las publicaciones en medios sociales.

B120 Las medidas del rendimiento definidas por la gerencia se refieren al mismo periodo sobre el que se informa que los estados financieros. En concreto, un subtotal:

(a) relativo a los estados financieros intermedios, pero no a los estados financieros anuales solo puede ser una medida del rendimiento definida por la gerencia en los estados financieros intermedios; y

(b) relativo a los estados financieros anuales, pero no a los estados financieros intermedios solo puede ser una medida del rendimiento definida por la gerencia en los estados financieros anuales.

B121 Una entidad considerará únicamente las comunicaciones públicas relacionadas con el periodo sobre el que se informa para identificar las medidas del rendimiento definidas por la gerencia para ese periodo, a menos que, como parte de su proceso de información financiera, emita habitualmente dichas comunicaciones públicas después de la fecha de emisión de sus estados financieros. Si ese es el caso, una entidad considerará las comunicaciones públicas relacionadas con el periodo anterior sobre el que se informa para identificar las medidas de rendimiento definidas por la gerencia para el periodo sobre el que se informa actual.

B122 Sin embargo, no se requiere que una medida utilizada en las comunicaciones públicas relacionadas con el anterior periodo sobre el que se informa se identifique como una medida del rendimiento definida por la gerencia para el actual periodo sobre el que se informa si existen pruebas que indiquen que no se incluirá en las comunicaciones públicas que se emitirán en relación con el actual periodo sobre el que se informa. Si dicha medida se hubiera revelado como una medida del rendimiento definida por la gerencia en el anterior periodo sobre el que se informa y no se identificara como tal para el actual periodo sobre el que se informa, se trataría de un cambio o de un cese de una medida del rendimiento definida por la gerencia a la que se aplican los requerimientos de información a revelar del párrafo 124.

Subtotales similares al resultado bruto

B123 De acuerdo con el párrafo 118(a), los subtotales similares al resultado bruto no son medidas de rendimiento definidas por la gerencia. Un subtotal es similar al resultado bruto cuando muestra las diferencias entre un tipo de ingresos de actividades ordinarias y los gastos directamente relacionados en los que se ha incurrido para generar dichos ingresos de actividades ordinarias. Algunos ejemplos son:

(a) ingreso neto por intereses;

(b) ingreso neto por tarifas y comisiones;

(c) resultado del servicio de seguros;

(d) resultado financiero neto (ingresos por inversiones menos ingresos y gastos por financiación de seguros); y

(e) resultado neto por arrendamientos.

Presunción sobre comunicar la opinión de la gerencia

B124 El párrafo 119 establece que un subtotal de ingresos y gastos utilizado en comunicaciones públicas fuera de sus estados financieros se presume que comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Aplicando el párrafo 120, se permite a una entidad refutar esa presunción si tiene información razonable y sustentable disponible que demuestre que:

(a) el subtotal no comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto (véanse los párrafos B125 a B128); y

(b) la entidad tiene una razón para utilizar el subtotal en sus comunicaciones públicas distinta de la de comunicar la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto (véase el párrafo B129).

B125 Ejemplos de información razonable y sustentable que demuestran que un subtotal no comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de una entidad en su conjunto son:

(a) una entidad que comunica el subtotal sin prominencia (véase el párrafo B126); y

(b) que la gerencia no utilice el subtotal internamente para evaluar o controlar el rendimiento financiero de la entidad (véanse los párrafos B127 y B128).

B126 El hecho de que una entidad comunique un subtotal sin prominencia es un tema de juicio basado en una serie de factores, por ejemplo:

(a) la amplitud de las referencias al subtotal: pocas referencias indican falta de prominencia, numerosas referencias indican prominencia; y

(b) el contenido de los comentarios o análisis sobre el subtotal o que se basen en él, por ejemplo:

(i) una descripción del subtotal como información que no comunica la opinión de la gerencia y que se proporciona solo en respuesta a solicitudes frecuentes de algunos usuarios de los estados financieros indica falta de prominencia;

(ii) el uso del subtotal para apoyar el análisis y los comentarios de la gerencia sobre el rendimiento financiero de la entidad y para proporcionar explicaciones sobre las razones de los cambios en el subtotal de un periodo a otro indica prominencia; y

(iii) la comparación del subtotal con los subtotales de los competidores o los sectores industriales de referencia indica prominencia.

B127 El uso por parte de la gerencia de un subtotal para evaluar o controlar un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto demuestra que el subtotal comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Sin embargo, si la gerencia utiliza un subtotal internamente, pero no en las comunicaciones públicas de una entidad, dicho subtotal no cumple la definición de una medida de rendimiento definida por la gerencia.

B128 La entidad podría ajustar un subtotal comunicado en sus comunicaciones públicas para su uso interno por la gerencia con el fin de evaluar o controlar el rendimiento financiero de la entidad. En tales casos, la entidad aplicará su juicio para evaluar si el subtotal que utiliza internamente es suficientemente similar al subtotal que utiliza en sus comunicaciones públicas, de forma que se aplique el párrafo B127. Cuanto más similares sean los subtotales, más probable será que el subtotal utilizado en las comunicaciones públicas de la entidad comunique a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto.

B129 Ejemplos de información razonable y sustentable que demuestren que una entidad tiene una razón para utilizar un subtotal en sus comunicaciones públicas que no sea la de comunicar a los usuarios de sus estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto son que el subtotal:

(a) sea requerido en una comunicación pública por ley o regulación;

(b) comunica el rendimiento relacionado con los estados financieros preparados de acuerdo con un marco conceptual de contabilidad distinto de las Normas NIIF de Contabilidad;

(c) se utiliza en una comunicación pública para satisfacer una solicitud de una parte externa; o

(d) se utiliza en una comunicación pública con el propósito de comunicar información distinta del rendimiento financiero.

B130 El párrafo 120 se aplica a un subtotal y no a las partidas individuales de ingresos y gastos que lo componen. En consecuencia, una entidad no puede afirmar que un subtotal no comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto basándose en información que demuestre que una partida (o partidas) individual de ingresos o gastos dentro del subtotal no representa tal opinión.

B131 Una entidad podría cambiar el uso de un subtotal para comunicar a los usuarios de sus estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Como resultado, un subtotal podría convertirse en una medida del rendimiento definida por la gerencia, o dejar de serlo. El requerimiento requiere juicio para identificar si una medida no identificada originalmente como medida del rendimiento definida por la gerencia se ha convertido en una, o si una medida previamente identificada como medida del rendimiento definida por la gerencia ha dejado de serlo. Por ejemplo, una entidad puede ser requerida por un regulador para que informe sobre un subtotal concreto que, cuando se utiliza por primera vez, no comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Con el tiempo, el proceso de elaboración del subtotal podría llevar a la gerencia a utilizar la medida internamente para evaluar y supervisar el rendimiento financiero de la entidad o a ampliar los comentarios y las explicaciones en las comunicaciones públicas más allá de los requerimientos regulatorios, con el resultado de que la medida cumple la definición de una medida de rendimiento definida por la gerencia.

Información a revelar sobre las medidas del rendimiento definidas por la gerencia

Nota única para información sobre las medidas de rendimiento definidas por la gerencia

B132 El párrafo 122 requiere que una entidad incluya en una única nota toda la información sobre las medidas del rendimiento definidas por la gerencia requeridas por los párrafos 121 a 125. Si una entidad también revelase otra información en esa nota, la información de la nota se etiquetará de forma que distinga claramente la información requerida por los párrafos 121 a 125 de esa otra información.

B133 Por ejemplo, si una entidad aplica la NIIF 8 y la información sobre segmentos sobre los que deba informar incluye una medida del rendimiento definida por la gerencia, la entidad podrá revelar la información requerida sobre la medida del rendimiento definida por la gerencia en la misma nota que la demás información sobre segmentos sobre los que deba informar, siempre que la entidad:

(a) incluya en esa nota la información requerida por los párrafos 121 a 125 para todas sus medidas del rendimiento definidas por la gerencia y, para cumplir los requerimientos del párrafo B132, etiquete la información de la nota de forma que distinga claramente la información requerida por los párrafos 121 a 125 de la información requerida por la NIIF 8; o

(b) proporcione una nota separada que incluya la información requerida para todas sus medidas de rendimiento definidas por la gerencia, incluidas aquellas para las que la entidad incluya información en la información por segmentos sobre la que deba informar.

Una forma clara y comprensible

B134 El párrafo 123 requiere que una entidad etiquete y describa sus medidas del rendimiento definidas por la gerencia de una forma clara y comprensible que no induzca a error a los usuarios de los estados financieros. Para proporcionar tal descripción, una entidad revelará información que permita a un usuario de los estados financieros comprender las partidas de ingresos o gastos incluidas y excluidas del subtotal. Por lo tanto, una entidad:

(a) etiquetará y describirá la medición de forma que represente fielmente sus características de acuerdo con el párrafo 43 (véase el párrafo B135); y

(b) proporcionará información específica sobre las medidas de rendimiento definidas por la gerencia, es decir:

(i) si la entidad ha calculado la medida de forma distinta a la utilización de las políticas contables que empleó para las partidas del estado o estados de rendimiento financiero, la entidad indicará ese hecho y los cálculos que ha utilizado para la medida; y

(ii) si, además, el cálculo de la medida difiere de las políticas contables requeridas o permitidas por las Normas NIIF de Contabilidad, la entidad indicará ese hecho adicional y, si fuera necesario, una explicación del significado de los términos que utiliza [véase el párrafo B135(b)].

B135 Para etiquetar y describir la medición de forma que represente fielmente sus características, la entidad:

(a) etiquetará la medida de forma que represente las características del subtotal (por ejemplo, utilizando la etiqueta "resultado de operación antes de gastos no recurrentes" solo para un subtotal que excluya del resultado de operación todos los gastos identificados por la entidad como no recurrentes); y

(b) explicará el significado de los términos que utiliza en sus descripciones y que son necesarios para comprender el aspecto del rendimiento financiero que se comunica (por ejemplo, explicará cómo define la entidad los "gastos no recurrentes").

Conciliación con el total o subtotal más directamente comparable

B136 El párrafo 123(c) requiere que una entidad concilie cada medida del rendimiento definida por la gerencia con el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 o con el total o subtotal específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad. Por ejemplo, una entidad que revele en las notas una medida del rendimiento definida por la gerencia del resultado de operación ajustado conciliará esa medida con el resultado de operación. Al agregar o

desagregar las partidas de conciliación reveladas, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 41 a 43.

B137 Para cada partida de conciliación, la entidad revelará:

(a) el importe o importes relacionados con cada partida de los estados del rendimiento financiero; y

(b) una descripción de cómo se calcula la partida y cómo contribuye a que la medida del rendimiento definida por la gerencia proporcione información útil (véanse los párrafos B138 a B140), si es necesario para suministrar la información requerida por los párrafos 123(a) y 123(b).

B138 La descripción requerida en el párrafo B137(b) se requiere si hay más de una partida de conciliación y cada partida se calcula utilizando un método diferente o contribuye a proporcionar información útil de forma distinta. Por ejemplo, una entidad podría excluir de una medida del rendimiento definida por la gerencia varias partidas de gastos, algunas porque se identificaron como ajenas al control de la gerencia y otras porque se identificaron como no recurrentes. En tales casos, se requeriría revelar qué partidas contribuyeron a cada tipo de ajuste para explicar cómo la medida del rendimiento definida por la gerencia proporciona información útil.

B139 Una única explicación podría aplicarse a más de una partida o podría aplicarse a todas las partidas de conciliación de forma colectiva. Por ejemplo, una entidad podría excluir varias partidas de ingresos o gastos al calcular una medida del rendimiento definida por la gerencia basándose en una aplicación específica para la entidad de la expresión "no recurrentes". En tal caso, una única explicación que incluya la definición de "no recurrente" de la entidad que se aplique a todas las partidas conciliatorias podría satisfacer el requerimiento del párrafo B137(b).

B140 Aplicando el párrafo 123(c), se permite a una entidad conciliar una medida del rendimiento definida por la gerencia con un total o subtotal que no se presente en el estado o estados de rendimiento financiero. En tales casos, una entidad:

(a) conciliará ese total o subtotal con el total o subtotal más directamente comparable presentado en el estado o estados del rendimiento financiero; y

(b) no se le requiere que revele la información requerida por los párrafos 123(d) y 123(e) para la conciliación en (a)

Efecto del impuesto a las ganancias para cada partida revelada en la conciliación

B141 Una entidad está requerida por el párrafo 123(d) a revelar el efecto del impuesto sobre las ganancias para cada partida revelada en la conciliación entre una medida del rendimiento definida por la gerencia y el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 o el total o subtotal específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad. La entidad determinará el efecto del impuesto a las ganancias requerido por el párrafo 123(d), calculando los efectos del impuesto a las ganancias de la transacción o transacciones subyacentes:

(a) al tipo o tipos impositivos legales aplicables a la transacción o transacciones en la jurisdicción o jurisdicciones fiscales afectadas;

(b) basándose en una asignación prorrateada razonable de los impuestos corrientes y diferidos de la entidad en la jurisdicción o jurisdicciones fiscales en cuestión; o

(c) el uso de otro método que logre una asignación más adecuada a las circunstancias.

B142 Si, aplicando el párrafo B141, una entidad utiliza más de un método para calcular los efectos del impuesto a las ganancias de las partidas conciliatorias, revelará cómo ha determinado los efectos fiscales para cada partida conciliatoria.

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este Apéndice forma parte integrante de la Norma NIIF de Contabilidad.

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores revelará este hecho en las notas.

Transición

C2 La entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva aplicando la NIC 8. Sin embargo, no se requiere que una entidad presente la información cuantitativa especificada en el párrafo 28(f) de la NIC 8.

C3 En sus estados financieros anuales, la entidad revelará, para el periodo comparativo inmediatamente anterior a aquel en que se aplique por primera vez esta Norma, una conciliación para cada partida de la cuenta de resultados entre:

(a) los importes reexpresados presentados aplicando esta Norma; y

(b) los importes presentados anteriormente aplicando la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

C4 Si una entidad aplica la NIC 34 en la preparación de estados financieros intermedios condensados en el primer año de aplicación de esta Norma, dicha entidad presentará en los estados financieros intermedios condensados cada partida que espere utilizar en la aplicación de la Norma y los subtotales requeridos por los párrafos 69 a 74 de esta Norma, a pesar de los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 34. La entidad no aplicará los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 34 para encabezamientos y subtotales en los estados financieros intermedios condensados hasta que haya emitido su primer conjunto de estados financieros anuales preparados de acuerdo con esta Norma.

C5 Si una entidad aplica la NIC 34 en la elaboración de estados financieros intermedios en el primer año de aplicación de esta Norma, revelará, como parte de la información requerida por el párrafo 16A(a) de la NIC 34, conciliaciones para cada partida presentada en el estado del resultado del periodo para los periodos comparativos inmediatamente anteriores al actual y al acumulado actual. Las conciliaciones se requieren entre:

(a) los importes reexpresados presentados aplicando las políticas contables para el periodo comparativo y el periodo comparativo acumulado cuando la entidad aplique esta Norma; y

(b) los importes presentados anteriormente aplicando las políticas contables para el periodo comparativo y el periodo comparativo acumulado cuando la entidad aplicó la NIC 1.

C6 Se permite, pero no se requiere, que una entidad revele las conciliaciones descritas en los párrafos C3 y C5 para el periodo actual o periodos comparativos anteriores.

C7 En la fecha de aplicación inicial de esta Norma, se permite que una entidad que cumpla los requisitos para aplicar el párrafo 18 de la NIC 28 cambie su elección para valorar una inversión en una asociada o en un negocio conjunto, del método de la participación al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con la NIIF 9. Si una entidad realiza dicho cambio, la entidad lo aplicará retroactivamente aplicando la NIC 8. La entidad que aplique el párrafo 11 de la NIC 27 realizará el mismo cambio en sus estados financieros separados.

Derogación de la NIC 1

C8 Esta Norma sustituye a la NIC 1.

Apéndice D

Modificaciones a otras Normas NIIF de Contabilidad

Este Apéndice establece las modificaciones a otras Normas NIIF de Contabilidad.

NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se modifican los párrafos 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 y E2 y el Apéndice A. Se añaden los párrafos 32(za) y 39AI. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF es garantizar que los *primeros estados financieros conforme a las NIIF* de una entidad, y sus informes financieros intermedios correspondientes a parte del periodo cubierto por dichos estados financieros, contengan información de alta calidad que:

(a) sea transparente para los usuarios y comparable a lo largo de todos los periodos presentados;

(b) proporcione un punto de partida adecuado para la contabilidad de conformidad con las *Normas NIIF de Contabilidad*~~Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)~~; y

(c) pueda generarse a un costo que no exceda los beneficios.

Alcance

...

3 Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad son los primeros estados financieros anuales en los que la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración explícita y sin reservas en dichos estados financieros del cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad ~~NIIF.~~ Los estados financieros de acuerdo con las NIIF son los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad si, por ejemplo, la entidad:

(a) presentó sus estados financieros anteriores más recientes:

...

(ii) de conformidad con las NIIF en todos sus aspectos, excepto que los estados financieros no contenían una declaración explícita y sin reservas de que cumplían con las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~;

(iii) que contuvieran una declaración explícita de cumplimiento de algunas, pero no de todas, las Normas NIIF de Contabilidad ~~NIIF~~

...

(c) preparó un paquete de información de acuerdo con las NIIF a efectos de consolidación sin preparar un conjunto completo de estados financieros según se define en la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007)~~; o

...

4 Esta NIIF se aplica cuando una entidad adopta por primera vez las NIIF. No se aplica cuando, por ejemplo, una entidad:

(a) deje de presentar estados financieros de acuerdo con requerimientos nacionales, habiéndolos presentado previamente, así como otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~;

(b) presentó estados financieros en el ejercicio anterior de conformidad con los requerimientos nacionales y dichos estados financieros contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~; o

(c) presentó estados financieros en el ejercicio anterior que contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~, incluso si los auditores emitieron reservas en su informe de auditoría sobre dicho s estados financieros.

4A Sin perjuicio de los requerimientos de los párrafos 2 y 3, una entidad que haya aplicado las NIIF en un periodo contable anterior, pero cuyos estados financieros anuales anteriores más recientes no contuvieran una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~, deberá aplicar esta NIIF o bien aplicar las NIIF de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Bases de Elaboración de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en la Estimación Contable y Errores*~~ como si la entidad nunca hubiera dejado de aplicar las NIIF.

...

5 Esta NIIF no se aplica a los cambios en las políticas contables efectuados por una entidad que ya aplica las NIIF. Tales cambios son objeto de:

(a) los requerimientos sobre cambios en las políticas contables de la NIC 8 ~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~; y

...

Presentación e información a revelar

...

Información comparativa

...

Información comparativa no conforme a las NIIF y resúmenes históricos

22 Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados para periodos anteriores al primer periodo para el que presentan información comparativa completa de acuerdo con las NIIF. Esta NIIF no requiere que dichos resúmenes cumplan los requerimientos de reconocimiento y medición de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa de acuerdo con los PCGA anteriores, así como la información comparativa requerida por la NIIF 18~~IAS 1~~. En cualquier estado financiero que contenga resúmenes históricos o información comparativa de conformidad con los PCGA anteriores, la entidad:

...

Explicaciones de la transición a las NIIF

...

Información financiera intermedia

32 Para cumplir con el párrafo 23, si una entidad presenta un informe financiero intermedio de acuerdo con la NIC 34 para una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, la entidad satisfará los requerimientos de la NIC 34, a menos que se indique lo contrario, así como los siguientes requerimientos~~, además de los requerimientos de la NIC 34~~:

(za) La entidad presentará cada encabezamiento que espere utilizar al aplicar la NIIF 18, así como los subtotales requeridos por los párrafos 69 a 74 de dicha Norma, sin perjuicio de los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 34. Una entidad aplicará los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 34 para los encabezamientos y subtotales en los estados financieros condensados después de que haya emitido sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF preparados de acuerdo con la NIIF 18.

...

Fecha de vigencia

...

39AI La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 y E2, modificó el Apéndice A y añadió el párrafo 32(za) Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

...

Apéndice A Definiciones de términos

...

primeros estados conforme a las NIIF Los primeros estados financieros anuales en los que una entidad adopta las **Normas NIIF de Contabilidad**~~Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)~~, mediante una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~.

...

Normas NIIF de Contabilidad ~~**Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)**~~ Las Normas NIIF de Contabilidad son las normas ~~Normas y las 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 SIC;

Las Normas NIIF de Contabilidad se conocían anteriormente como Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, NIIF y Normas NIIF.

...

Apéndice D Exenciones en la aplicación de otras NIIF

...

Hiperinflación grave

...

D30 Cuando la fecha de normalización de la moneda funcional cae dentro de un periodo comparativo de 12 meses, el periodo comparativo podrá ser inferior a 12 meses, siempre que se suministre un juego completo de estados financieros (como requiere el párrafo 10 de la NIIF 18 ~~NIC 1~~) para ese periodo más corto.

...

Apéndice E
Exenciones a corto plazo de las NIIF

Exención del requerimiento de reexpresar la información comparativa para la NIIF 9

...

E2 La entidad que opte por presentar información comparativa que no cumpla con la NIIF 7 y la versión completada de la NIIF 9 (emitida en 2014) en su primer año de transición:

...

(d) aplicar el párrafo 6C(c) de la NIC 8 ~~17(c) de la NIC 1~~ para proporcionar información a revelar adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente

para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, otros eventos y condiciones sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 39K. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 39P. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores" en los párrafos 39Q y 39R. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

Se elimina la nota a pie de página de la definición de las Normas NIIF de Contabilidad del Apéndice A. El texto eliminado está tachado.

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

NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 59B. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores" en el párrafo 63E. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se modifican los párrafos 50 y B64. Se añade el párrafo 64R. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

El método de la adquisición

...

Periodo de medición

...

50 Una vez finalizado el periodo de medición, la adquirente revisará la contabilización de una combinación de negocios solo para corregir un error de conformidad con la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros*~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~.

...

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

64R La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 50 y B64. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

...

Apéndice B Guía de aplicación

...

Información a revelar (aplicación de los párrafos 59 y 61)

B64 Para cumplir el objetivo del párrafo 59, la adquirente revelará la siguiente información para cada combinación de negocios que tenga lugar durante el periodo sobre el que se informa:

...

(q) la siguiente información:

...

Si la información a revelar requerida por este subpárrafo fuera impracticable, la adquirente revelará ese hecho y explicará por qué resulta impracticable. Esta NIIF utiliza el término "impracticable" con el mismo significado que en la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~.

NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*

Se modifican los párrafos 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33 a 36A, 38, 39 y 41, así como los encabezamientos que preceden a los párrafos 31 y 38. El párrafo 31 no se modifica, pero se incluye para facilitar la referencia. Se añade el párrafo 44N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

2 Los requerimientos de clasificación ~~y~~, presentación e información a revelar de esta NIIF se aplican a todos los activos *no corrientes* reconocidos y a todos los *grupos de activos para su disposición* de una entidad. Los requerimientos de medición de esta NIIF se aplican a todos los activos no corrientes reconocidos y a los grupos de activos para su disposición (según se establece en el párrafo 4), excepto a los activos que se enumeran en el párrafo 5, que continuarán siendo medidos de acuerdo con la Norma señalada.

3 Los activos clasificados como no corrientes de acuerdo con la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~ no se reclasificarán como activos corrientes hasta que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF. Los activos de una clase que una entidad consideraría normalmente como no corrientes que se adquieran exclusivamente con vistas a su reventa no se clasificarán como corrientes a menos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF.

...

5A Los requerimientos de clasificación, presentación, ~~y~~ medición e información a revelar de esta NIIF aplicables a un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) que se clasifique como mantenido para la venta, se aplicarán también a un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) que se clasifique como mantenido para distribuir a los propietarios que actúen como tales (mantenido para distribuir a los propietarios).

5B Esta NIIF especifica la información a revelar requerida con respecto a activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta o como operaciones discontinuadas. La información a revelar en otras NIIF no se aplica a dichos activos (o grupos de activos para su disposición) a menos que esas NIIF así lo requieran:

(a) información a revelar específica con respecto a activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta o en operaciones discontinuadas; o

(b) información a revelar sobre la medición de los activos y pasivos dentro de un grupo enajenable de elementos que no estén dentro del alcance del requerimiento de medición de la NIIF 5 y dicha información a revelar no se facilite ya en las demás notas de los estados financieros.

Puede ser necesario revelar información adicional sobre los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta o como operaciones discontinuadas, para cumplir con los requerimientos ~~generales~~ de información a revelar de la NIIF 18 y con los requerimientos de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* ~~NIC 1~~, en particular con los párrafos 6A y 31A de la NIC 8~~15 y 125 de dicha Norma~~.

Clasificación de activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) como mantenidos para la venta o como mantenidos para su distribución a los propietarios.

...

Activos no corrientes que se van a abandonar

13 La entidad no clasificará como mantenido para la venta un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) que vaya a ser abandonado. Ello se debe a que su importe en libros se recuperará

principalmente a través de su uso continuado. Sin embargo, si el grupo de activos para su disposición que se va a abandonar cumple los criterios del párrafo 32,(a) a c), la entidad presentará o revelará los resultados y flujos de efectivo del grupo de activos para su disposición como operaciones discontinuadas, de acuerdo con los párrafos 33 y 34, en la fecha en que deje de utilizarse. Los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que deben abandonarse incluyen los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que van a utilizarse hasta el final de su vida económica y los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que van a cerrarse en lugar de venderse.

...

Medición de activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta

Medición de activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición)

...

17 Cuando se espere que la venta se produzca más allá de un año, la entidad medirá los costos de venta a su valor actual. Cualquier incremento en el valor actual de los costos de venta que surja del paso del tiempo se clasificará ~~presentado~~ en el resultado del periodo aplicando los requerimientos de la NIIF 18 relativos a los ingresos y gastos derivados de la nueva valoración de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) clasificado como mantenido para la venta ~~como un costo de financiación~~.

...

Cambios en un plan de venta o en un plan de distribución a los propietarios

...

26A Si una entidad reclasifica un activo (o grupo de activos para su disposición) directamente de mantenido para la venta a mantenido para su distribución a los propietarios, o directamente de mantenido para su distribución a los propietarios ha mantenido para la venta, entonces el cambio en la clasificación se considera una continuación del plan original de disposición. La entidad:

(a) no seguirá las guías de los párrafos 27 a 29 para contabilizar este cambio. La entidad aplicará los requerimientos de clasificación, presentación, ~~y~~ medición e información a revelar de esta NIIF que sean aplicables al nuevo método de disposición.

...

28 La entidad incluirá cualquier ajuste requerido al importe en libros de un activo no corriente que deje de estar clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para distribuir a los propietarios, en el resultado de las actividades continuadas del periodo en el que dejen de cumplirse los criterios de los párrafos 7 a 9 o 12A, respectivamente. Los estados financieros de los periodos posteriores a la clasificación como mantenidos para la venta o como mantenidos para distribuir a los propietarios se modificarán en consecuencia si el grupo de activos para su disposición o el activo no corriente que deja de clasificarse como mantenido para la venta o como mantenido para distribuir a los propietarios es una subsidiaria, una operación conjunta, un negocio conjunto, una asociada o una parte de una participación en un negocio conjunto o en una asociada. La entidad presentará ese ajuste en la misma partida ~~título~~ del estado del resultado integral utilizada para presentar la pérdida o ganancia, si procede, reconocida de acuerdo con el párrafo 37.

...

Presentación e información a revelar

...

~~Presentación Discontinuada de~~Operaciones discontinuadas

31 *Un componente de una entidad* comprende las operaciones y los flujos de efectivo que pueden distinguirse claramente, desde el punto de vista operativo y a efectos de información financiera, del resto de la entidad. En otras palabras, un componente de una entidad habrá sido una unidad generadora de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo mientras se haya mantenido para su uso.

...

33 Una entidad presentará o revelará:

...

(b) un análisis de los importes únicos en (a) en:

(i) los ingresos de actividades ordinarias, gastos y ganancias o pérdidas antes de impuestos de las operaciones discontinuadas;

(ii) el gasto por impuesto a las ganancias relacionado, tal y como requiere el párrafo 81(h) de la NIC 12.

(iii) la ganancia o pérdida reconocida en la medición al valor razonable menos los costos de venta o en la enajenación de los activos o grupos de activos para su disposición que constituyen la operación discontinuada; y

(iv) el gasto por impuesto a las ganancias relacionado, tal y como se requiere en la letra h) del párrafo 81 de la NIC 12.

El análisis puede presentarse en el estado del resultado integral o revelarse en las notas ~~o en el estado del resultado integra~~l. Si se presenta en el estado del resultado integral, se clasificará ~~presentará~~ en la sección de la categoría de operaciones discontinuadas ~~identificadas como relativas a operaciones discontinuadas~~, es decir, separadas de las operaciones continuadas. El desglose no se le requiere a los grupos de activos para su disposición que sean subsidiarias recién adquiridas que cumplan los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11).

(c) Los flujos de efectivo netos atribuibles a las actividades de operación, inversión y financiación de las operaciones discontinuadas. Esta información ~~esta información a revelar~~ puede presentarse en el estado de flujos de efectivo o revelarse en las notas~~ o en los estados financieros~~. Esta información a revelar no se requiere para los grupos de activos para su disposición que sean subsidiarias recién adquiridas que cumplan los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11).

(d) Importe de los ingresos procedentes de las operaciones continuadas y de las operaciones discontinuadas atribuibles a los propietarios de la controladora. Esta información ~~esta información a revelar~~ puede presentarse en el estado de flujos de efectivo o revelarse en las notas ~~o en el estado del resultado integral~~.

33A Si una entidad presenta las partidas del resultado del periodo en un estado del resultado del periodo separado de un estado que presente el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 18~~10A de la NIC 1 (modificada en 2011)~~, una ~~sección de la~~ categoría identificada como relativa a operaciones discontinuadas se presentará en ~~ese~~ el estado del resultado del periodo.

34 Una entidad volverá a presentar las presentaciones e información a revelar del párrafo 33 para los periodos anteriores presentados en los estados financieros, de forma que las presentaciones e informaciones a revelar se refieran a todas las operaciones que hayan sido discontinuadas al final del periodo sobre el que se informa para el último periodo presentado.

35 Los ajustes realizados en el periodo actual a los importes previamente clasificados ~~presentados~~ en la categoría de operaciones discontinuadas ~~las operaciones discontinuadas~~ que estén directamente relacionadas con la disposición de una operación discontinuada en un periodo anterior, también se clasificarán por separado en la categoría de operaciones discontinuadas ~~operaciones descontinuadas~~. Se revelarán la naturaleza y los importes de dichos ajustes. Entre los ejemplos de circunstancias en las que pueden producirse estos ajustes se incluyen los siguientes:

...

36 Si una entidad dejase de clasificar un componente de una entidad como mantenido para la venta, los resultados de las operaciones del componente previamente clasificado~~, presentados~~ en la categoría de operaciones discontinuadas ~~operaciones descontinuadas~~, de acuerdo con los párrafos 33 a 35, se reclasificarán e incluirán en los ingresos de las actividades continuadas de todos los periodos sobre los que

se presente información. Los importes correspondientes a periodos anteriores se describirán como si se hubieran vuelto a presentar.

36A La entidad que esté comprometida en un plan de venta que implique la pérdida de control de una subsidiaria, presentará o revelará la información requerida en los párrafos 33 a 36 cuando la subsidiaria sea un grupo de activos para su disposición que cumpla con la definición de operaciones discontinuadas, de acuerdo con el párrafo 32.

...

~~No corriente Presentación de un~~ Activo no corriente o grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta

38 Una entidad presentará en el estado de situación financiera, de forma separada del resto de los activos, los activos no - corrientes clasificados como mantenidos para la venta como partidas integradas en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. Los pasivos de un grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta se presentarán por separado de otros pasivos en el estado de situación financiera. Los activos y pasivos no se compensarán ni se presentarán como un único importe. Las principales clases de activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta se presentarán por separado, ~~revelado ya sea~~ en el estado de situación financiera o se revelarán en las notas, excepto en los casos permitidos en el párrafo 39. Una entidad presentará de forma separada los importes acumulados de los ingresos o de los gastos que se hayan reconocido en otro resultado integral y se refieran a los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta.

39 Si el grupo de activos para su disposición es una subsidiaria recientemente adquirida que cumple los criterios para ser clasificada como mantenida para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11), no se requiere la presentación o la información a revelar de las principales clases de activos y pasivos.

...

Información a revelar adicional

41 La entidad revelará la siguiente información en las notas en el periodo en el que un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) haya sido clasificado como mantenido para la venta o vendido:

...

(c) la ganancia o pérdida reconocida de acuerdo con los párrafos 20 a 22 y, si no se presenta por separado en el estado del resultado integral, la partida ~~título~~ del estado del resultado integral que incluye esa ganancia o pérdida;

...

Fecha de vigencia

...

44N La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33 a 36A, 38, 39 y 41, así como los encabezamientos anteriores a los párrafos 31 y 38. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44I. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 44L. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*

Se modifica el párrafo 6. Se añade el párrafo 26B. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento de los activos para exploración y evaluación

Exención temporal de los párrafos 11 y 12 de la NIC 8

6 Al desarrollar sus políticas contables, una entidad que reconozca activos de exploración y evaluación aplicará el párrafo 10 de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*~~

...

Fecha de vigencia

...

26B La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 26A. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

Se modifican los párrafos 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 y B46. Se añaden los párrafos 19A y 19B y su correspondiente subpartida, y el párrafo 44KK. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

3 Esta NIIF deberá aplicarse por todas las entidades, a todo tipo de instrumentos financieros, excepto a:

...

(f) Instrumentos que requieran ser clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D de la NIC 32. Sin embargo, la información a revelar requerida por los párrafos 19A y 19B es obligatoria para estos instrumentos.

...

Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y el rendimiento

...

Estado de situación financiera

Categorías de activos financieros y pasivos financieros

8 Los importes en libros de cada una de las siguientes categorías, tal como se especifica en la NIIF 9, se presentarán ~~revelarán ya sea~~ en el estado de situación financiera o se revelarán en las notas:

...

Instrumentos financieros clasificados como patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o párrafos 16C y 16D de la NIC 32

19A En el caso de instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio, de acuerdo los párrafos 16A y 16B de la NIC 32, 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.

19B Si una entidad ha reclasificado cualquiera de los siguientes instrumentos financieros entre pasivos financieros y patrimonio, revelará el importe reclasificado dentro y fuera de cada categoría (pasivos financieros o patrimonio), y el calendario y razones para esa reclasificación:

(a) un instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio aplicando los párrafos 16A y 16B de la NIC 32; 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 aplicando los párrafos 16C y 16D de la NIC 32.

Estado del resultado integral

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

20 Una entidad presentará, sujeta a los requerimientos de presentación de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*, ~~revelará~~ las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, ~~ya sea~~ en el estado del resultado integral o revelándolas en las notas:

...

Otra información a revelar

Políticas contables

21 De acuerdo con el párrafo 27A de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~117 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~, una entidad revela información material o con importancia relativa sobre política contable. La información sobre la base (o bases) de medición de los instrumentos financieros utilizada al preparar los estados financieros se espera que sea información sobre políticas contables material o con importancia relativa.

Contabilidad de coberturas

...

Los efectos de la contabilidad de coberturas en la situación financiera y el rendimiento

...

24C La entidad revelará, en un formato en forma de tabla, los siguientes importes de forma separada por categoría de riesgo para los tipos de cobertura que se indican a continuación:

...

(b) para las coberturas del flujo de efectivo y las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero:

...

(iv) el importe reclasificado desde la reserva de cobertura de flujos de efectivo o reserva de conversión de moneda extranjera al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18~~NIC 1~~), (diferenciando entre los importes para los cuales se ha utilizado con anterioridad la contabilidad de coberturas, pero para los cuales los flujos de efectivo cubiertos dejan de esperarse que ocurran, y los importes que se han transferido porque la partida cubierta ha afectado al resultado del periodo);

(v) la partida del estado del resultado integral que incluye el ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 ~~NIC 1~~); y

...

24E La entidad proporcionará una conciliación de cada componente del patrimonio y un análisis de otro resultado integral de conformidad con la NIIF 18 ~~NIC 1~~ que, en conjunto:

...

24F La entidad ~~revelará~~ proporcionará la información requerida en el párrafo 24E de forma separada por categoría de riesgo. Esta desagregación por riesgo podrá revelarse ~~proporcionarse~~

Opción de designar una exposición crediticia como medida al valor razonable a través de beneficios o pérdidas

24G Si una entidad designó un instrumento financiero, o una parte del mismo, como medido al valor razonable con cambios en resultados porque utiliza un derivado crediticio para gestionar el riesgo crediticio de ese instrumento financiero, revelará:

...

(c) al dejar de valorar un instrumento financiero, o una parte del mismo, al valor razonable con cambios en resultados, el valor razonable de ese instrumento financiero que se ha convertido en el nuevo importe en libros de conformidad con el párrafo 6.7.4 de la NIIF 9 y el importe nominal o principal correspondiente (excepto para facilitar información comparativa de conformidad con la NIIF 18~~AS 1~~, la entidad no necesita continuar con esta información a revelar en periodos posteriores).

...

Fecha de vigencia y transición

...

44KK La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 y B46, y añadió los párrafos 19A y 19B y un subtítulo relacionado. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

...

Apéndice B Guía de aplicación

Clases de instrumentos financieros y nivel de detalle de la información a revelar (párrafo 6)

...

Otra información a revelar – políticas contables (párrafo 21)

B5 El párrafo 21 requiere revelar información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa, que se espera incluya información sobre la base (o bases) de medición de los instrumentos financieros utilizadas en la elaboración de los estados financieros. Para los instrumentos financieros, esta información a revelar podrá incluir:

...

El párrafo 27G de la de la NIC 8 *Base para la Preparación de los Estados Financieros* ~~122 de la NIC 1 (revisada en 2007)~~ también requiere que las entidades revelen, junto con la información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa o en otras notas, otros juicios, diferentes de los que implican estimaciones, que la gerencia haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de instrumentos financieros (párrafos 31 a 42)

...

Información a revelar cuantitativa (párrafo 34)

B7 El párrafo 34(a) requiere que se revele información cuantitativa resumida sobre la exposición al riesgo de una entidad, basada en la información que se proporciona internamente al personal clave de la gerencia de la entidad. Cuando una entidad utilice varios métodos para gestionar una exposición al riesgo, la entidad revelará información utilizando el método o métodos que proporcionen la información más relevante y fiable. La NIC 8 ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~ analiza la relevancia y la fiabilidad.

...

Baja en cuentas (párrafos 42C a 42H)

...

Compensación de activos financieros y pasivos financieros (párrafos 13A a 13F)

...

Información a revelar sobre los importes netos presentados en el estado de situación financiera [párrafo 13C(c)]

...

B46 Los importes requeridos a revelar por el párrafo 13C(c) deben conciliarse con las partidas individuales presentadas en el estado de situación financiera. Por ejemplo, si una entidad que aplica los requerimientos de la NIIF 18 agrega o desagrega los importes presentados en ~~determina que la agregación o desagregación de los importes de~~ las partidas individuales de los estados financieros cuando la entidad proporciona los importes requeridos por el párrafo 13C(c)~~proporciona información más relevante,~~ debe conciliar esos ~~los~~ importes agregados o desagregados ~~revelados en el párrafo 13C(c)~~ con los importes de las partidas individuales presentadas en el estado de situación financiera.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44C. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44Q. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 44AA. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 44FF. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44II. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó a la NIC 8 los requerimientos de revelar información material o con importancia relativa sobre políticas contables que figuraban en la NIC 1.

NIIF 8 *Segmentos de Operación*

Se modifica el párrafo 23 y se añade el párrafo 36D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

...

Información sobre resultados del periodo, activos y pasivos

23 Una entidad informará sobre la medición de los resultados del periodo de cada segmento sobre el que deba informar. Una entidad deberá informar sobre la medición de los activos y pasivos totales para cada segmento sobre el que se deba informar, si estos importes se facilitan con regularidad a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación. Una entidad revelará, asimismo, la siguiente información acerca de cada segmento sobre el que deba informar, cuando los importes especificados estén incluidos en la medición del resultado de los segmentos que examina la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación, o cuando se le faciliten de otra forma con regularidad, aunque no se incluyan en esa medición del resultado de los segmentos:

...

(f) partidas importantes de ingresos y gastos reveladas de conformidad con el párrafo 42 de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*~~párrafo 97 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007)~~;

...

Transición y fecha de vigencia

...

36D La NIIF 18, emitida en mayo de 2024, modificó el párrafo 23. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 36A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

NIIF 9 *Instrumentos Financieros*

Se modifican los párrafos 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 y B4.1.2A y se añade el párrafo 7.1.11. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Capítulo 5 Medición

...

5.6 Reclasificación de activos financieros

...

5.6.5 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición al valor razonable a través de otro resultado integral a la categoría de medición al costo amortizado, el activo financiero se reclasifica a su valor razonable en la fecha de reclasificación. Sin embargo, la ganancia o pérdida acumulada reconocida previamente en otro resultado integral se elimina del patrimonio y se ajusta contra el valor razonable del activo financiero en la fecha de reclasificación. Como resultado, el activo financiero se mide en la fecha de reclasificación como si siempre se hubiera medido al costo amortizado. Este ajuste afecta a otro resultado integral pero no afecta al resultado y, por tanto, no es un ajuste de reclasificación (véase la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 Presentación de Estados Financieros~~). La tasa de interés efectiva y la medición de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustan como resultado de la reclasificación. (Véase el párrafo B5.6.1.)

...

5.6.7 Si una entidad reclasifica un activo financiero de la categoría de medición al valor razonable con cargo a otro resultado integral a la categoría de medición al valor razonable con cargo a resultados, el activo financiero seguirá midiéndose a su valor razonable. La ganancia o pérdida acumulada reconocida previamente en otro resultado integral se reclasifica del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 ~~IAS 1~~) en la fecha de reclasificación

5.7 Ganancias y pérdidas

...

Activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral

5.7.10 Una ganancia o pérdida en un activo financiero medido al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A se reconocerá en otro resultado integral, excepto por ganancias o pérdidas por deterioro del valor (véase la Sección 5.5) y ganancias y pérdidas por cambio de moneda extranjera (véanse los párrafos B5.7.2 y B5.7.2A), hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas o se reclasifique. Cuando el activo financiero se da de baja en cuentas, la ganancia o pérdida acumulada reconocida previamente en otro resultado integral se reclasifica del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18~~IAS 1~~). Si el activo financiero se reclasifica fuera de la categoría de medición al valor razonable a través de otro resultado integral, la entidad contabilizará la ganancia o pérdida acumulada que se reconoció previamente en otro resultado integral de acuerdo con los párrafos 5.6.5 y 5.6.7. Los intereses calculados utilizando el método del interés efectivo se reconocen en el resultado del periodo.

...

Capítulo 6 Contabilidad de coberturas

...

6.5 Contabilización de las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos fijados

...

Cobertura de los flujos de efectivo

6.5.11 Siempre que una cobertura de flujo de efectivo cumpla los criterios del párrafo 6.4.1, la relación de cobertura se contabilizará del siguiente modo:

...

(d) los importes que se hayan acumulado en la reserva de cobertura de los flujos de efectivo de conformidad con (a) se contabilizarán del siguiente modo:

(i) si una transacción cubierta prevista da lugar posteriormente al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o una transacción cubierta prevista para un activo no financiero o un pasivo no financiero se convierte en un compromiso firme para el que se aplica la contabilidad de cobertura del valor razonable, la entidad retirará ese importe de la reserva de cobertura del flujo de efectivo y lo incluirá directamente en el costo inicial u otro importe en libros del activo o del pasivo. No se trata de un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~) y, por tanto, no afecta a otro resultado integral.

(ii) para las coberturas de flujos de efectivo distintas de las cubiertas por (i), ese importe se reclasificará de la reserva de cobertura de flujos de efectivo al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18~~NIC 1~~) en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo futuros previstos cubiertos afecten al resultado del periodo (por ejemplo, en los periodos en que se reconozcan los ingresos por intereses o los gastos por intereses o cuando se produzca una venta prevista).

(iii) sin embargo, si ese importe es una pérdida y la entidad espera que la totalidad o una parte de esa pérdida no se recuperará en uno o más periodos futuros, reclasificará inmediatamente el importe que no se espera recuperar en el resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18~~NIC 1~~).

6.5.12 Cuando una entidad discontinúe la contabilidad de coberturas para una cobertura de flujos de efectivo [véanse los párrafos 6.5.6 y 6.5.7(b)] contabilizará los importes que se hayan acumulado en la reserva de cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con el párrafo 6.5.11(a) como sigue:

...

(b) si ya no se espera que se produzcan los flujos de efectivo futuros cubiertos, ese importe se reclasificará inmediatamente de la reserva de cobertura del flujo de efectivo al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18~~NIC 1~~). Un flujo de efectivo futuro cubierto que ya no sea altamente probable que se produzca puede seguir esperándose que se produzca.

Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero

...

6.5.14 La ganancia o pérdida acumulada en el instrumento de cobertura relativa a la parte eficaz de la cobertura que haya sido acumulada en la reserva de conversión de moneda extranjera, se reclasificará del patrimonio neto al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 ~~NIC 1~~) de acuerdo con los párrafos 48 a 49 de la NIC 21 sobre la enajenación o disposición por otra vía parcial del negocio en el extranjero.

Contabilización del valor temporal de las opciones:

6.5.15 Cuando una entidad separe el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y designe como instrumento de cobertura solo el cambio en el valor intrínseco de la opción [véase el párrafo 6.2.4, letra a)], contabilizará el valor temporal de la opción como sigue (véanse los párrafos B6.5.29 a B6.5.33)

...

(b) el cambio en el valor razonable del valor temporal de una opción que cubra una partida cubierta relacionada con una transacción se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que esté relacionado con la partida cubierta y se acumulará en un componente separado del patrimonio. El cambio acumulado en el valor razonable derivado del valor temporal de la opción que se haya acumulado en un componente separado del patrimonio (el "Importe") se contabilizará del modo siguiente:

(i) si la partida cubierta diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o a un compromiso en firme por un activo no financiero o un pasivo no financiero para los que se aplique la contabilidad de cobertura del valor razonable, la entidad eliminará el importe del componente separado del patrimonio y lo incluirá directamente en el costo inicial u otro importe en libros del activo o del pasivo. No se trata de un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~) y, por tanto, no afecta a otro resultado integral.

(ii) para relaciones de cobertura distintas de las cubiertas por (i), los importes se reclasificarán del componente separado de patrimonio neto al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~) en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo futuros previstos cubiertos afecten al resultado del periodo (por ejemplo, cuando se produzca una venta prevista).

(iii) sin embargo, si no se espera recuperar la totalidad o parte de ese importe en uno o más periodos futuros, el importe que no se espere recuperar se reclasificará inmediatamente en el resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~).

(c) el cambio en el valor razonable del valor temporal de una opción que cubra una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que esté relacionado con la partida cubierta y se acumulará en un componente separado del patrimonio. El valor temporal en la fecha de designación de la opción como instrumento de cobertura, en la medida en que esté relacionado con la partida cubierta, se amortizará de forma sistemática y racional a lo largo del periodo durante el cual el ajuste de cobertura del valor intrínseco de la opción podría afectar al resultado del periodo (o a otro resultado integral, si la partida cubierta es un instrumento de patrimonio para el que una entidad ha elegido presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5). Por lo tanto, en cada periodo sobre el que se informe, el importe de la amortización se reclasificará del componente separado del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~). Sin embargo, si se discontinúa la contabilidad de coberturas para la relación de cobertura que incluye el cambio en el valor intrínseco de la opción como instrumento de cobertura, el importe neto (es decir, incluida la amortización acumulada) que se haya acumulado en el componente separado del patrimonio se reclasificará inmediatamente en el resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~).

...

6.7 Opción de designar una exposición crediticia como medida al valor razonable a través de ganancias o pérdidas

...

Contabilización de las exposiciones crediticias designadas a valor razonable con cambios en resultados del periodo

6.7.2 Si un instrumento financiero se designa, de acuerdo con el párrafo 6.7.1, como medido al valor razonable con cambios en resultados tras su reconocimiento inicial, o no se reconocía previamente, las diferencias en el momento de la designación entre el importe en libros, si lo hubiera, y el valor razonable se reconocerán inmediatamente en resultados. Para los activos financieros medidos al valor razonable a través de otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, la ganancia o pérdida acumulada previamente reconocida en otro resultado integral se reclasificará inmediatamente del patrimonio al resultado como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~).

...

Capítulo 7 Fecha de vigencia y transición

7.1 Fecha de vigencia

...

7.1.11 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 y B4.1.2A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

...

Apéndice B Guía de aplicación

...

Clasificación (Capítulo 4)

Clasificación de activos financieros (Sección 4.1)

El modelo de negocio de la entidad para la gestión de activos financieros

...

B4.1.2A El modelo de negocio de una entidad hace referencia a la forma en que una entidad gestiona sus activos financieros para generar flujos de efectivo. Es decir, el modelo de negocio de la entidad determina si los flujos de efectivo se derivarán del cobro de flujos de efectivo contractuales, de la venta de activos financieros o de ambos. En consecuencia, esta evaluación no se realiza sobre la base de escenarios que la entidad no espera razonablemente que se produzcan, como los denominados escenarios "más desfavorable" o "de estrés". Por ejemplo, si una entidad prevé que venderá una determinada cartera de activos financieros solo en un escenario de estrés, ese escenario no afectaría a la evaluación por la entidad del modelo de negocio para esos activos si la entidad espera razonablemente que ese escenario no se produzca. Si los flujos de efectivo se realizan de un modo que difiere de las expectativas de la entidad en la fecha en que ésta evaluó el modelo de negocio (por ejemplo, si la entidad vende más o menos activos financieros de los que esperaba cuando clasificó los activos), ello no da lugar a un error de periodos anteriores en los estados financieros de la entidad (véase la NIC 8 *Base para la Preparación de Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~) ni cambia la clasificación del resto de activos financieros mantenidos en ese modelo de negocio (es decir, aquellos activos que la entidad reconoció en periodos anteriores y aún mantiene) siempre que la entidad haya considerado toda la información relevante que estaba disponible en el momento en que realizó la evaluación del modelo de negocio. Sin embargo, cuando una entidad evalúa el modelo de negocio para activos financieros recién originados o recién adquiridos, debe considerar la información sobre cómo se realizaron los flujos de efectivo en el pasado, junto con el resto de información relevante.

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 7.2.1. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo C2, Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo C1B, Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

 © IFRS Foundation

NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*

Se modifica el párrafo B14 y se añade el párrafo C1E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Apéndice B Guía de aplicación

...

Información financiera resumida sobre subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas (párrafos 12 y 21)

...

B14 La información financiera resumida revelada ~~presentada~~ de acuerdo con los párrafos B12 y B13 estará constituida por los importes incluidos en los estados financieros con arreglo a las NIIF del negocio conjunto o de la asociada (y no la participación de la entidad en esos importes). Si la entidad contabiliza su participación en el negocio conjunto o asociada utilizando el método de la participación:

(a) los importes incluidos en los estados financieros conforme a las NIIF del negocio conjunto o asociada se ajustarán para reflejar los ajustes realizados por la entidad al utilizar el método de la participación, tales como los ajustes del valor razonable realizados en el momento de la adquisición y los ajustes por diferencias en las políticas contables.

(b) La entidad facilitará una conciliación de la información financiera resumida revelada ~~presentada~~ con el importe en libros de su participación en el negocio conjunto o en la asociada.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia y transición

...

C1E La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo B14. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo C1D. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*

Se modifica el párrafo 51 y se añade el párrafo C7. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Medición

...

Aplicación a activos financieros y pasivos financieros con posiciones compensadas en riesgos de mercado o riesgo crediticio de la contraparte

...

51 Una entidad tomará una decisión de política contable de acuerdo con la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables* y Errores~~ para utilizar la excepción del párrafo 48. La entidad que utilice la excepción aplicará esa política contable, incluyendo su política de asignación de los ajustes entre precio comprador y vendedor (véanse los párrafos 53 a 55) y de los ajustes de crédito (véase el párrafo 56), si procede, de forma congruente de un ejercicio a otro para una cartera determinada.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

...

C7 La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 51. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

 © IFRS Foundation

NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*

Se modifican los párrafos 19, B13 y B14 y se añade el párrafo C2. También se modifica el subtítulo que precede al párrafo 9. El párrafo 9 no se modifica pero se incluye para facilitar la referencia a. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas

Exención temporal del párrafo 11 de la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables~~* y ~~Errores~~

9 **Una entidad que tenga actividades de tasas reguladas y que esté dentro del alcance de, y elija aplicar, esta Norma, aplicará los párrafos 10 y 12 de la NIC 8 al desarrollar sus políticas contables para el reconocimiento, valoración, deterioro del valor y baja en cuentas de los saldos de cuentas de tasas reguladas.**

...

Presentación

Cambios en la presentación

...

19 Sin perjuicio de los requerimientos de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*~~Además de las partidas que se requiera presentar en el estado de situación financiera y en el estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral de acuerdo con la NIC 1 Presentación de Estados Financieros,~~ una entidad que aplique esta Norma presentará todos los saldos de las cuentas de diferimiento regulatorio y los movimientos de dichos saldos de acuerdo con los párrafos 20 a 26.

...

Apéndice B
Guía de Aplicación

...

Aplicabilidad de otras Normas

...

Aplicación de la NIC 33 *Ganancias por Acción*

B13 El párrafo 66 de la NIC 33 requiere que algunas entidades presenten, en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral, las ganancias por acción básicas y diluidas tanto para las ganancias o pérdidas de las operaciones continuadas como para las ganancias o pérdidas que sean atribuibles a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la entidad controladora. Además, el párrafo 68 de la NIC 33 requiere que una entidad que informe sobre una operación discontinuada presente en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral o revele en las notas ~~revele~~ los importes básicos y diluidos por acción para la operación discontinuada~~, ya sea en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas~~.

B14 Para cada importe de las ganancias por acción presentado de acuerdo con la NIC 33, una entidad que aplique esta Norma presentará importes adicionales de ganancias por acción básicas y diluidas que se calculen de la misma forma, excepto que esos importes excluirán el movimiento neto de los saldos contables de las cuentas de diferimientos regulatorios. ~~De forma congruente con el requerimiento del párrafo 73 de la NIC 33,~~ No obstante los requerimientos del párrafo 73C(c) de la NIC 33, una entidad presentará las ganancias por acción requeridas por el párrafo 26 de esta Norma con igual prominencia que las ganancias por acción requeridas por la NIC 33 para todos los periodos sobre los que se informe.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

C2 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 19, B13 y B14 y el subtítulo anterior al párrafo 9. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*

Se modifica el párrafo 43 y se añade el párrafo C1D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento

...

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

...

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

...

Métodos para medir el progreso

...

43 A medida que las circunstancias cambien con el tiempo, una entidad actualizará su medición de los progresos para reflejar cualquier cambio en el resultado de la obligación de desempeño. Estos cambios en la medición del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en la estimación contable de conformidad con la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

C1D La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 43. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo C3(a), Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

NIIF 16 *Arrendamientos*

Se modifica el párrafo 49 y se añade el párrafo C1E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Arrendatario

...

Presentación

...

49 En el estado del resultado del periodo y en otro resultado integral, un arrendatario presentará el gasto por intereses del pasivo por arrendamiento de forma separada del cargo por depreciación del activo por derecho de uso. El párrafo 61 de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* requiere que una entidad clasifique en la categoría de financiación del estado del resultado del periodo el gasto por intereses del pasivo por arrendamiento, identificado por la entidad aplicando el párrafo 36(a)~~es un componente de los costos financieros, que el párrafo 82(b) de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros requiere que se presente por separado en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral~~.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

C1E La NIIF 18, emitida en abril de 2024, modificó el párrafo 49. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*";' en el párrafo C5(a). Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

Se modifican los párrafos 91, 96, 103 y B129 y se añade el párrafo C2B. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento y presentación en el estado (o estados) del rendimiento financiero (párrafos B120 a B136)

...

Gastos o ingresos financieros por seguros (véanse los párrafos B128 a B136)

...

91 Si una entidad transfiere un grupo de contratos de seguro o da de baja en cuentas un contrato de seguro aplicando el párrafo 77:

(a) reclasificará al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~*NIC 1 Presentación de Estados Financieros*~~) cualquier importe remanente para el grupo (o contrato) que se hubiera reconocido previamente en otro resultado integral porque la entidad eligió la política contable establecida en el párrafo 88(b).

(b) no reclasificará al resultado del periodo, como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 ~~NIC 1~~), ningún importe remanente para el grupo (o contrato) que haya sido previamente reconocido en otro resultado integral porque la entidad eligió la política contable establecida en el párrafo 89(b).

...

Información a revelar

...

96 Los párrafos 41 a 43 de la NIIF 18 ~~Los párrafos 29 a 31 de la NIC 1~~ establecen los requerimientos relativos ~~a la importancia relativa y~~ a la agregación y desagregación de la información. Ejemplos de ~~bases de agregación de~~ características que podrían ser apropiadas como base para desagregar la información revelada sobre los contratos de seguro son:

(a) el tipo de contrato (por ejemplo, líneas de producto importantes);

(b) área geográfica (por ejemplo, país o región); o

(c) el segmento sobre el que debe informarse, como se define en la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.

Explicación sobre los importes reconocidos

...

103 Una entidad revelará por separado en las conciliaciones requeridas del párrafo 100 cada uno de los importes siguientes relacionados con servicios, si procede:

...

(c) los componentes de la inversión excluidos de los ingresos de actividades ordinarias y de los gastos de servicios de seguros (combinados con los reembolsos de primas a menos que se revelen los reembolsos de primas ~~presentados~~ como parte de los flujos de efectivo en el periodo descrito en el párrafo 105(a)(i)).

...

Apéndice B Guía de aplicación

...

Gastos o ingresos financieros por seguros (párrafos 87 a 92)

...

B129 Los párrafos 88 y 89 requieren que una entidad realice una opción de política contable sobre si desglosar los gastos o ingresos financieros por seguros para el periodo entre el resultado del periodo y otro resultado integral. Una entidad aplicará su opción de política contable a las carteras de contratos de seguro. Al evaluar la política contable apropiada para una cartera de contratos de seguro, aplicando el párrafo 13 de la NIC 8 *Base para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~, la entidad considerará para cada cartera los activos que mantiene y cómo contabiliza dichos activos.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

C2B La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 91, 96, 103 y B129. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*";' en el párrafo C3(a). Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

NIC 2 *Inventarios*

Se modifica el párrafo 39 y se añade el párrafo 40H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

...

39 Algunas entidades clasifican los gastos según su naturaleza en la categoría de operación del estado del ~~adoptan un formato para~~ resultado del periodo de forma que los importes que se presentan ~~revelaban~~ un costo distinto al de los inventarios reconocidos como gasto durante el periodo. ~~Bajo este formato, la entidad presenta un análisis de los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza de estos.~~ En este caso, la entidad presenta ~~revela~~ los costos reconocidos como gasto por materias primas y consumibles, ~~los costos laborales~~ beneficios a los empleados y otros costos, junto con el importe de la variación neta de inventarios del periodo.

Fecha de vigencia

...

40H La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 39. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*

Se modifican los párrafos 6, 10, 12, 14, 16 a 18, 20, 31, 32, 35, 46 y 47. Se añaden los párrafos 33A, 34A a 34D y 64. Se eliminan los párrafos 33 y 34. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

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

...

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 y el cobro de intereses y dividendos como se describe en los párrafos 34A a 34D.**

...

Presentación de un estado de flujos de efectivo

10 **El Estado de Flujos de Efectivo informará sobre los flujos de efectivo durante el periodo clasificados por actividades de operación, inversión y financiación. Al elaborar el estado de flujos de efectivo, una entidad aplicará esta Norma y también aplicará los requerimientos generales para los estados financieros de los párrafos 9 a 43 y 113 a 114 de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*.**

...

12 Una misma transacción puede incluir flujos de efectivo que se clasifiquen de forma diferente. ~~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

...

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 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) [eliminado]

(f) pagos o devoluciones del impuesto a las ganancias a menos que puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión y financiación; ~~y~~

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

(h) cobros en efectivo de dividendos y cobros y pagos en efectivo de intereses, tal y como se describe en los párrafos 34B a 34D.

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.

...

Actividades de inversión

16 La ~~información a revelar~~ presentación 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 deuda o de patrimonio, emitidos por otras entidades, ~~así como~~ incluyendo participaciones en asociadas y 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 la venta de instrumentos de deuda o de patrimonio, emitidos por otras entidades, ~~así como~~ incluyendo participaciones en asociadas y negocios conjuntos (distintos de los cobros 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).~~;~~

(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.

(i) los cobros en efectivo de intereses y dividendos, tal y como se describe en los párrafos 34A a 34D.

Cuando un contrato se contabiliza como cobertura de una posición identificable, los flujos de efectivo del contrato se clasifican de la misma manera que los flujos de efectivo de la posición cubierta.

Actividades de financiación

17 La presentación ~~revelación~~ 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, préstamos, pagarés, bonos, hipotecas y otros préstamos a corto o largo plazo;

(d) reembolsos de los fondos tomados en préstamo;~~ y~~

(e) pagos realizados por el arrendatario para reducir una deuda pendiente procedente de un arrendamiento;~~.~~

(f) pagos de dividendos como se describe en el párrafo 33A; y

(g) pagos de efectivo de intereses como describen los párrafos 34A a 34D.

Información sobre flujos de efectivo procedentes de actividades de operación

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

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

(b) el método indirecto, según el cual el resultado de operación se ajustan en función de:

(i) los efectos de las transacciones de naturaleza no monetaria;~~,~~

(ii) cualquier diferimiento o acumulación de cobros o pagos en efectivo de operaciones pasadas o futuras;~~,~~

(iii) los ingresos o gastos clasificados en la categoría de operación del estado del resultado del periodo cuyos flujos de efectivo asociados se clasifican como flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión o de financiación; y

(iv) los flujos de efectivo de las actividades de operación cuyos ingresos o gastos asociados no se clasifican en la categoría de operación del estado del resultado del periodo ~~y las partidas de ingresos o gastos asociadas a los flujos de efectivo de inversión o de financiación~~.

...

20 Según el método indirecto, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación se determina ajustando el resultado de operación 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) partidas no monetarias como depreciación, provisiones e, ~~impuestos diferidos,~~ ganancias y pérdidas de moneda extranjera no realizadas clasificadas en la categoría de operación~~,y beneficios no distribuidos de asociadas; y~~

(c) los ingresos o gastos clasificados en la categoría de operación en el estado del resultado del periodo ~~todas las demás partidas~~ cuyos efectos de tesorería sean flujos de tesorería de inversión o de financiación; y~~.~~

(d) los flujos de efectivo de operación, como el impuesto a las ganancias (de acuerdo con el párrafo 35), cuyos ingresos o gastos correspondientes no estén clasificados en la categoría de operación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Alternativamente, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación puede presentarse según el método indirecto mostrando los ingresos de actividades ordinarias y gastos clasificados en la categoría de operación en el estado del resultado del periodo, ~~revelados en el estado del resultado integral y~~ los cambios durante el periodo en los inventarios y las cuentas por cobrar y por pagar de operación y cualquier otro flujo de efectivo de operación para el cual los ingresos o gastos correspondientes no estén clasificados en la categoría de operación.

...

Intereses y dividendos

31 Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados como a los dividendos percibidos y pagados deben ser presentados ~~revelados~~ por separado. Cada una se clasificará de forma congruente de un periodo a otro aplicando los párrafos 32, 33A y 34A a 34D~~como actividades de operación, de inversión o de financiación~~.

32 El importe total de intereses pagados durante un periodo se incluye ~~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 [Eliminado]~~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 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.~~

33A Una entidad clasificará los dividendos pagados como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación.

34 [Eliminado]~~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.~~

34A Una entidad, distinta de las entidades descritas en el párrafo 34B, clasificará:

(a) los intereses pagados (como se describe en el párrafo 32) como flujos de efectivo de actividades de financiación.

(b) los intereses y dividendos percibidos como flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión.

34B La entidad que invierta en activos o proporcione financiación a los clientes como actividad principal (según se determine aplicando los párrafos B30 a B41 de la NIIF 18) determinará cómo clasificar los dividendos recibidos, los intereses percibidos y los intereses pagados en el estado de flujos de efectivo haciendo referencia a cómo—aplicando la NIIF 18—clasifica los ingresos por dividendos, los ingresos por intereses y los gastos por intereses en la cuenta de pérdidas y ganancias. La entidad clasificará el total de cada uno de estos flujos de efectivo en una única categoría en el estado de flujos de efectivo (es decir, como actividades de operación, de inversión o de financiación).

34C Al aplicar el párrafo 34B, si una entidad clasificase el total de cada uno de los ingresos por dividendos, los ingresos por intereses y los gastos por intereses en una única categoría del estado del resultado del periodo, la entidad clasificará el total de cada uno de los dividendos percibidos, los intereses recibidos y los intereses pagados como flujos de efectivo derivados de la actividad asociada en el estado de flujos de efectivo. Por ejemplo, si una entidad clasifica todos sus gastos por intereses en la categoría de financiación del estado del resultado del periodo, la entidad clasificará todos sus intereses pagados como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación.

34D Al aplicar la NIIF 18, puede requerirse a una entidad que clasifique cada uno de los ingresos por dividendos, los ingresos por intereses y los gastos por intereses en más de una categoría del estado del resultado del periodo. En tal caso, al aplicar el párrafo 34B, la entidad elegirá como política contable clasificar los flujos de efectivo correspondientes en una de las actividades asociadas del estado de flujos de efectivo. Por ejemplo, si una entidad clasifica los gastos por intereses en la categoría de operación y en la categoría de financiación del estado del resultado del periodo, la entidad clasificaría todos sus intereses pagados de acuerdo con su política contable como flujos de efectivo de las actividades de operación o como flujos de efectivo de las actividades de financiación.

Impuesto a las ganancias

35 Los flujos de efectivo derivados de los impuestos sobre las ganancias se presentarán ~~revelarán~~ por separado y se clasificarán como flujos de efectivo de las actividades de operación, a menos que puedan identificarse específicamente con las actividades de financiación e inversión.

...

Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo

...

46 En vista de la variedad de prácticas de gestión de efectivo y de acuerdos bancarios en todo el mundo, y con el fin de cumplir con la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~, una entidad revelará la política que adopta para determinar la composición del efectivo y equivalentes al efectivo.

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*~~.

...

Fecha de vigencia

...

64 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 6, 10, 12, 14, 16 a 18, 20, 31, 32, 35, 46 y 47, añadió los párrafos 33A y 34A a 34D, y eliminó los párrafos 33 y 34. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se modifica la nota a pie de página del título de la NIC 7. Se subraya el nuevo texto.

* 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. En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

Se modifica el título de la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados Financieros~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~*

Se modifican los párrafos 1, 3, 5, 11 y 32 y se elimina el párrafo 2. Se añaden el párrafo 3A, los párrafos 6A a 6J, 6K, 6L, 6M, 6N, 27A a 27I y 31A a 31I, cada uno con un encabezamiento o subencabezamiento relacionado, y el párrafo 54J. También se añade una subpartida antes del párrafo 28. El párrafo 28 no se ha modificado, pero se ha incluido para facilitar la referencia. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es ~~prescribir~~ mejorar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad de dichos estados financieros a lo largo del tiempo y con los estados financieros de otras entidades, prescribiendo la base de preparación de los estados financieros que incluye:

(a) temas generales;

(b) los criterios para seleccionar, ~~y~~ cambiar y revelar las políticas contables; y~~,~~

(c) j~~unto con~~ el tratamiento contable y la información a revelar de los cambios en las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y las correcciones de errores.

~~La Norma pretende mejorar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, y la comparabilidad de dichos estados financieros a lo largo del tiempo y con estados financieros de otras entidades.~~

2 [Eliminado]~~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 al determinar la base de preparación de los estados financieros incluyendo 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.

3A La NIC 34 *Información Financiera Intermedia* establece los requerimientos para la presentación e información a revelar de los estados financieros intermedios condensados. Los párrafos 6A a 6N de esta Norma también se aplican a dichos estados financieros intermedios.

...

Definiciones

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

...

Las Normas NIIF de Contabilidad ~~**Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)**~~ **son las normas contables**~~**Normas y las 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 SIC.

Las Normas NIIF de Contabilidad se conocían anteriormente como Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, NIIF y Normas NIIF.

La información material o con importancia relativa se define en el Apéndice A de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~**párrafo 7 de la NIC 1 y.**~~ **Material o con importancia relativa se utiliza en esta Norma con el mismo significado.**

...

Base de la preparación—temas generales

Presentación razonable y cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad

6A **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 representación fiel 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 para la Información Financiera* (*Marco Conceptual*). Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información a revelar adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.**

6B **Una entidad cuyos estados financieros cumplan las Normas NIIF de Contabilidad efectuará en las notas una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. Una entidad no señalará que sus estados financieros cumplen con las Normas NIIF de Contabilidad a menos que satisfagan todos los requerimientos de éstas.**

6C 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 aplicar las políticas contables de conformidad con esta Norma. Esta Norma establece una jerarquía de guías normativas que la gerencia considera en ausencia de una NIIF que se aplique específicamente a una partida.

(b) Presente información, que incluya a las políticas contables, de una forma que sea relevante, fiable, comparable y comprensible.

(c) Suministre información a revelar adicional, siempre que el cumplimiento con los requerimientos especificados por las NIIF resulte insuficiente 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.

6D **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.**

6E **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 6F, siempre que el marco regulatorio aplicable requiera, o no prohíba, esta falta de aplicación.**

6F **Cuando una entidad no aplique un requerimiento establecido en una NIIF, de acuerdo con el párrafo 6E, 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 ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable;**

(c) **el título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza del desacuerdo, 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 no aplicación sobre cada partida de los estados financieros que hubiera sido presentada al cumplir con el requerimiento mencionado.**

6G **Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de una NIIF, y eso afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, revelará la información establecida en los párrafos 6F(c) y 6F(d).**

6H El párrafo 6G 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.

6I **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 apartarse del requerimiento, la entidad reducirá, en la 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.**

6J Para los fines de los párrafos 6E a 6I, 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, fuera tan engañoso que entraría 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

6K **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 consciente al hacer su evaluación 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, la entidad revelará esas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no es considerada como un negocio en marcha.**

6L 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 que se informa, sin limitarse a dicho periodo. El grado de consideración dependerá de los hechos 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)

6M 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).

6N 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 éstas satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el *Marco Conceptual*.

Políticas contables

Selección y aplicación de políticas contables

...

11 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia se referirá y considerará su aplicabilidad, en orden descendente, a las siguientes fuentes:

...

(b) las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el ~~*Marco Conceptual para la Información Financiera* (*Marco Conceptual*)~~.

...

Información a revelar

Información a revelar sobre la selección y aplicación de políticas contables

27A Una entidad revelará la información, sobre sus políticas contables, que sea material o tenga importancia relativa (véase el párrafo 5). La información sobre políticas contables es material o tiene importancia relativa si, cuando es considerada juntamente con otra información incluida en los estados financieros de una entidad, puede razonablemente esperarse que influya en las decisiones que toman los usuarios principales de los estados financieros con propósito general, sobre la base de dichos estados financieros.

27B La información sobre políticas contables que está relacionada con transacciones, otros sucesos o condiciones no materiales o sin importancia relativa no es material o no tiene importancia relativa y no necesita revelarse. La información sobre políticas contables podría, no obstante, ser material o con importancia relativa, debido a la naturaleza de las transacciones relacionadas, otros sucesos o condiciones relacionados, incluso si los importes no son materiales o carecen de importancia relativa. Sin embargo, no toda la información sobre políticas contables relacionada con transacciones, otros sucesos o condiciones materiales o con importancia relativa es, por sí misma, material o con importancia relativa.

27C La información sobre políticas contables se espera que sea material o que tenga importancia relativa si los usuarios de los estados financieros de una entidad la necesitarían para comprender otra información material o con importancia relativa en esos estados financieros. Por ejemplo, una entidad es probable que considere que la información sobre políticas contables es material o tiene importancia relativa para sus estados financieros si dicha información se relaciona con transacciones, otros sucesos o condiciones que son materiales o tienen importancia relativa y:

(a) la entidad modificó su política contable durante el periodo sobre el que se informa lo que dio lugar a un cambio material o con importancia relativa en la información en los estados financieros;

(b) la entidad eligió la política contable entre una o más opciones permitidas por las NIIF—esta situación podría surgir si la entidad eligió medir las propiedades de inversión a costo histórico en lugar de a valor razonable;

(c) la política contable se desarrolló de acuerdo con la esta Norma, en ausencia de una NIIF que fuese aplicable de forma específica;

(d) la política contable se relaciona con un área para la cual se requiere que una entidad realice supuestos o juicios significativos al aplicar una política contable, y esa entidad revela dichos juicios o supuestos de acuerdo con los párrafos 27G y 31A; o

(e) la contabilidad requerida por ellos es compleja y los usuarios de los estados financieros de la entidad no comprendieran, en otro caso, las transacciones materiales o con importancia relativa, otros sucesos o condiciones—esta situación podría surgir si una entidad aplica más de una NIIF a una clase de transacciones materiales o con importancia relativa.

27D La información sobre políticas contables que se centra en cómo ha aplicado una entidad los requerimientos de las NIIF a sus propias circunstancias, proporciona información específica sobre la entidad que es más útil a los usuarios de los estados financieros que la información estandarizada o la información que solo duplica o resume los requerimientos de las Normas NIIF.

27E Si una entidad revela información sobre políticas contables que no es material o carece de importancia relativa, esta información no ensombrecerá la información sobre políticas contables.

27F La conclusión de una entidad de que la información sobre políticas contables no es material o carece de importancia relativa no afecta los requerimientos de información a revelar relacionada establecida en otras NIIF.

27G Una entidad revelará, junto con su información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa o en otras notas, los juicios, diferentes de los que implican estimaciones (véase el párrafo 31A), que la gerencia haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto muy significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

27H 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) cuando 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 en arrendamiento que se transfieren a otras entidades;

(b) si, por su esencia económica, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no ocasionan ingresos de actividades ordinarias; y

(c) 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.

27I Alguna de la información a revelar de conformidad con el párrafo 27G, 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.

Información a revelar sobre cambios en políticas contables

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

...

Información a revelar sobre los orígenes de la incertidumbre de la estimación

31A **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.**

31B 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.

31C Los supuestos y otras fuentes de incertidumbre en la estimación revelados de acuerdo con el párrafo 31A, 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.

31D La información a revelar indicada en el párrafo 31A 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 una partida idéntica de activo o pasivo. Dichos valores razonables pueden cambiar significativamente dentro del periodo contable próximo, pero estos cambios no se originarán de los supuestos u otros datos de estimación de la incertidumbre existentes final del periodo sobre el que se informa.

31E Una entidad proporcionará la información a revelar del párrafo 31A 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.

31F Esta Norma no requiere que una entidad revele información sobre el presupuesto u otras previsiones al revelar la información del párrafo 31A.

31G Algunas veces es impracticable revelar el alcance de los posibles efectos de una hipótesis u otra fuente de estimación de la incertidumbre al final del periodo sobre el 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 materiales o con importancia relativa del 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 específico (o de la clase de activos o pasivos) afectado por el supuesto en cuestión.

31H La información a revelar del párrafo 27G, 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 de la nota acerca de las fuentes de incertidumbre en la estimación previstas en el párrafo 31A.

31I Otras NIIF requieren la revelación de algunos de los supuestos que de otra forma sería requerida de acuerdo con el párrafo 31A. Por ejemplo, la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* requiere la información a revelar 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 información a revelar de los supuestos significativos (incluyendo las técnicas de valoración y datos de entrada) que usa la entidad al medir el valor razonable de activos y pasivos que se llevan a valor razonable.

Estimaciones contables.

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

...

(c) el valor razonable de un activo o pasivo, aplicando la NIIF 13 ~~*Medición del Valor Razonable*~~;

...

(e) una provisión para obligaciones de garantía, aplicando la NIC 37 ~~*Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*~~.

...

Fecha de vigencia y transición

...

54J La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 1, 3, 5, 11 y 32, añadió los párrafos 3A, 6A a 6N, 27A a 27I y 31A a 31I y los encabezamientos y subencabezamientos correspondientes, añadió un subencabezamiento sobre el párrafo 28 y eliminó el párrafo 2. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se elimina la nota a pie de página de la definición de las *Normas NIIF de Contabilidad* en el párrafo 5 A. El texto eliminado está tachado.

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

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 54H. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* y trasladó la definición de "material o con importancia relativa" de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*

Se modifican los párrafos 13 y 16 y se añade el párrafo 23D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento y medición

...

Dividendos

...

13 Si los dividendos se declaran después del periodo sobre el que se informa, pero antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, no se reconocen como pasivo al final del periodo sobre el que se informa, porque en ese momento no existe ninguna obligación. Dichos dividendos se revelan en las notas de conformidad con la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~.

Negocio en marcha

...

16 NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* ~~NIC 1~~ requiere requerimientos de información a revelar si:

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

(b) la gerencia es consciente de la existencia de incertidumbres importantes relacionadas con eventos o condiciones que pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. Los eventos o condiciones que requieren revelar información pueden surgir después del periodo sobre el que se informa.

...

Fecha de vigencia

...

23D La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 13 y 16. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "definición de materialidad en el párrafo 7 de la NIC 1" en el párrafo 23C. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* y trasladó la definición de "material o con importancia relativa" de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Se modifican los párrafos 62A, 77 (y su correspondiente subencabezamiento) y 78 (y su correspondiente subencabezamiento) y el párrafo 81. Se añade el párrafo 98N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

...

Partidas reconocidas fuera del resultado

...

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 *Bases para la Preparación de Estados Financieros* ~~*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).

...

Presentación

...

Gastos por el impuesto a las ganancias

Gasto (ingreso) por impuestos relacionados con partidas reconocidas en el resultado del periodo ~~por actividades ordinarias~~

77 El gasto (ingreso) por impuestos relacionado con partidas reconocidas en el resultado de las actividades ~~ordinarias~~ continuadas se presentará en la categoría de impuesto a las ganancias ~~como parte del resultado~~ en el estado ~~o estados~~ del resultado del periodo ~~y de otros resultados integrales~~.

...

Diferencias de cambio en activos y pasivos denominados en moneda extranjera derivados de impuestos a las ganancias~~pasivos o activos por impuestos diferidos en el extranjero~~

78 ~~La NIC 21 requiere que ciertas diferencias de cambio se reconozcan como ingresos o gastos, pero no especifica dónde deben presentarse dichas diferencias en el estado del resultado integral. Por consiguiente,~~ Si las diferencias de cambio sobre activos y pasivos denominados en moneda extranjera que surjan de impuestos a las ganancias ~~diferidos pasivos o activos por impuestos extranjeros~~ se reconozcan en el resultado de periodo de acuerdo con la NIC 21~~el estado del resultado integral,~~ tales diferencias ~~podrán clasificarse~~ se clasificarán aplicando los requerimientos del párrafo 67 de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* como gasto (ingreso) por impuestos diferidos si*r* ~~se considera que esa presentación es la más útil para los usuarios de los estados financieros~~.

Información a Revelar

...

81 **También se revelarán por separado los siguientes datos:**

...

(ab) **el importe del impuesto a las ganancias relativo a cada componente de otro resultado integral [véase el párrafo 62 y el párrafo 93 de la NIIF 18 ~~NIC 1 (revisada en 2007)~~];**

...

(h) **con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto fiscal relativo a:**

(i) **la ganancia o pérdida por discontinuación; y**

(ii) **el resultado de ~~las actividades ordinarias de~~ la operación discontinuada para el periodo, junto con los importes correspondientes para cada periodo anterior presentado;**

...

Fecha de vigencia

...

98N La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 62A, 77 (y su correspondiente subencabezamiento) y 78 (y su correspondiente subencabezamiento) y el párrafo 81. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 92. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 98B. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 98H. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifica el párrafo 51. Se añade el párrafo 81O. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Medición posterior al reconocimiento

...

Depreciación

...

Importe depreciable y periodo de depreciación

...

51 **El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán al menos al cierre de cada ejercicio y, si las expectativas difieren de las estimaciones anteriores, el cambio o cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable de conformidad con la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*~~**

...

Fecha de vigencia

...

81O La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 51. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 81B. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 81G. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

NIC 19 *Beneficios a los Empleados*

Se modifican los párrafos 25, 134, 158 y 171. Se añade el párrafo 180. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Beneficios a los empleados a corto plazo

...

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 para el personal clave de la gerencia. NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~ requiere que se revele información sobre el gasto por beneficios a los empleados.

...

Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

...

Presentación

...

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 NIIF 18~~NIC 1~~

...

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

...

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 para el personal clave de la gerencia. La NIIF 18 ~~NIC 1~~ requiere que se revele información sobre el gasto por beneficios a los empleados.

Beneficios por terminación

...

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 para el personal clave de la gerencia. La NIIF 18 ~~NIC 1~~ requiere que se revele información sobre el gasto por beneficios a los empleados.

Transición y fecha de vigencia

...

180 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 25, 134, 158 y 171. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 1. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 1. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*

Se modifican los párrafos 16, 29 y 32 y se añade el párrafo 49. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Subvenciones del gobierno

...

16 Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones del gobierno se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~) ~~,~~ y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.

...

Presentación de subvenciones relacionadas con ingresos

29 Las subvenciones relacionadas con los ingresos se clasifican y presentan en el estado del resultado del periodo de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados* Financieros. ~~presentadas como parte del resultado,~~ Se incluyen en el resultado del periodo, ya sea como ingresos o como deducción ~~por separado o en un encabezamiento general como "Otros ingresos"; alternativamente, se deducen~~ al informar sobre el gasto correspondiente.

...

Reembolso de las subvenciones del gobierno

32 Una subvención del gobierno que pase a ser reembolsable se contabilizará como un cambio en la estimación contable (véase la NIC 8 *~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~*). El reembolso de una subvención relacionada con los ingresos tendrá como contrapartida, en primer lugar, cualquier importe diferido no amortizado contabilizado en relación con la subvención. En la medida en que el reembolso supere la cuantía diferida, o si ésta no existiese, el reembolso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo. El reembolso de una subvención relacionada con un activo se reconocerá como un aumento del importe en libros del activo, o como una reducción del saldo del ingreso diferido por el importe a reembolsar. La depreciación acumulada adicional que se hubiera reconocido en resultados hasta la fecha, en ausencia de la subvención, se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.

...

Fecha de vigencia

...

49 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 16, 29 y 32. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 42. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 46. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

Se modifica el párrafo 48 y se añade el párrafo 60N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

...

Disposición o disposición 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 relativas a ese negocio en el extranjero, reconocidas en otro resultado integral y acumuladas en el componente separado del patrimonio, se reclasificará del patrimonio al resultado del periodo (como un ajuste por reclasificación) cuando se reconozca la ganancia o la pérdida por disposición (véase la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*~~IAS 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007)~~).**

...

Fecha de vigencia y transición

...

60N La NIIF 18, emitida en mayo de 2024, modificó el párrafo 48. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 1. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 60A. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 60H. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*

Se modifica el párrafo 20 y se añade el párrafo 28D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

Todas las entidades

...

20 La clasificación de los importes a pagar y a cobrar de partes relacionadas en las diferentes categorías, tal como se requiere en el párrafo 19, es una ampliación del requerimiento de información a revelar de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~, para que la información se presente en el estado de situación financiera o se revele 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 partes relacionadas.

...

Fecha de vigencia y transición

...

28D La NIIF 18, emitida en mayo de 2024, modificó el párrafo 20. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Modificaciones a la NIC 26 *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro*

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 38. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024, el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* y trasladó los requerimientos de revelar información material o con importancia relativa sobre políticas contables de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIC 8 *Bases de Elaboración de los Estados Financieros*.

NIC 27 *Estados Financieros Separados*

Se añade una nota a pie de página a "(se definen en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*)," en el párrafo 18G. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*." en el párrafo 18J. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*

Se modifica el párrafo 10 y se añade el párrafo 45L. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Método de la participación

10 Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en el otro resultado integral de la participada. Dichos cambios incluyen los derivados de la revaluación de propiedades, planta y equipo y de las diferencias de conversión de divisas. La participación del inversor en esos cambios se reconoce en el otro resultado integral del inversor (véase la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*~~NIC 1 Presentación de Estados Financieros~~).

...

Fecha de vigencia y transición

...

45L La NIIF 18, emitida en abril de 2024, modificó el párrafo 10. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 45B. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*

Se modifican los párrafos 8 y 25 y se añade el párrafo 42. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

La reexpresión de los estados financieros

...

8 **Los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria, tanto si se basan en un enfoque del costo histórico como en un enfoque del costo corriente, se expresarán en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. Las cifras correspondientes al periodo anterior requeridas por la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~, así como cualquier información relativa a periodos anteriores, se expresarán también en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. A efectos de presentar los importes comparativos en una moneda de presentación diferente, se aplican los párrafos 42(b) y 43 de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.**

...

Estados financieros al costo histórico

Estado de situación financiera

...

25 Al final del primer periodo y en los periodos posteriores, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio de los propietarios, aplicando un índice general de precios desde el principio del periodo, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los movimientos del periodo en el patrimonio de los propietarios se revelan de acuerdo con la NIIF 18~~IAS 1~~.

...

Fecha de vigencia

...

42 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 8 y 25. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Se modifican los párrafos 34, 39, 41 y AG29 y se añade el párrafo 97U. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Presentación

...

Acciones propias en cartera (véase también el párrafo AG36)

...

34 El importe de las acciones propias en cartera se presenta ~~revelado~~ por separado en el estado de situación financiera o en el estado de cambios en el patrimonio, o bien se revela en las notas, de acuerdo con la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~. Una entidad proporciona información a revelar de acuerdo con la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* si la entidad readquiere sus propios instrumentos de patrimonio de partes relacionadas.

Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias (véase también el párrafo AG37)

...

39 El importe de los costos de transacción contabilizados como deducción del patrimonio en el periodo se presenta en el estado de cambios en el patrimonio se revelaban en las notas ~~por separado~~ de acuerdo con la NIIF 18 ~~NIC 1~~.

40 Los dividendos clasificados como gasto pueden presentarse en el estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral o revelarse en las notas ya sea junto con los intereses sobre otros pasivos o como una partida separada. Además de los requerimientos de esta Norma, la presentación e información a revelar de los intereses y dividendos está sujeta a los requerimientos de la NIIF 18~~, NIC 1~~ y NIIF 7. En algunas circunstancias, debido a las diferencias entre los intereses y los dividendos con respecto a cuestiones tales como la deducibilidad fiscal, una entidad puede determinar que presentará los gastos por intereses por separado de los gastos por dividendos en el estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral ~~es deseable revelarlos por separado en el estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral~~. La información a revelar sobre los efectos fiscales se realiza de acuerdo con la NIC 12.

41 Las pérdidas y ganancias relacionadas con cambios en el importe en libros de un pasivo financiero se reconocen como ingresos o gastos en el resultado del periodo, incluso cuando se refieren a un instrumento que incluye un derecho a la participación residual en los activos de la entidad a cambio de efectivo u otro activo financiero [véase el párrafo 18(b)]. Según la NIIF 18 ~~NIC 1~~, la entidad presenta cualquier ganancia o pérdida que surja de la nueva valoración de dicho instrumento por separado en el estado del resultado integral si dicha presentación es necesaria para proporcionar un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos de la entidad ~~cuando sea relevante para explicar el rendimiento de la entidad~~.

...

Fecha de vigencia y transición

...

97U La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 34, 39, 41 y AG29. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

...

Apéndice
Guía de Aplicación
NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

...

Presentación

Pasivos y patrimonio (párrafos 15 a 27)

...

Tratamiento en los estados financieros consolidados

AG29 En los estados financieros consolidados, una entidad presenta las participaciones no controladoras, es decir, las participaciones de otras partes en el patrimonio y los ingresos de sus subsidiarias, de conformidad con la NIIF 18~~, NIC 1~~, y la NIIF 10. Al clasificar un instrumento financiero (o un componente del mismo) en los estados financieros consolidados, la entidad considerará todos los términos y condiciones acordados entre los miembros del grupo y los tenedores del instrumento para determinar si el grupo en su conjunto tiene la obligación de entregar efectivo u otro activo financiero en relación con el instrumento o de liquidarlo de una manera que dé lugar a su clasificación como pasivo. Cuando una subsidiaria de un grupo emite un instrumento financiero y una entidad controladora u otra entidad del grupo acuerda condiciones adicionales directamente con los tenedores del instrumento (por ejemplo, una garantía), el grupo puede no tener discreción sobre las distribuciones o el reembolso. Aunque la subsidiaria puede clasificar adecuadamente el instrumento sin tener en cuenta estos términos adicionales en sus estados financieros individuales, se considera el efecto de otros acuerdos entre miembros del grupo y los tenedores del instrumento para garantizar que los estados financieros consolidados reflejen los contratos y transacciones realizados por el grupo en su conjunto. En la medida en que exista tal obligación o disposición de liquidación, el instrumento (o el componente del mismo sujeto a la obligación) se clasifica como pasivo financiero en los estados financieros consolidados.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 96A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar.*

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 96C. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final de los párrafos 97A y 97K. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 97N Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

 © IFRS Foundation

En el párrafo 98 se modifica la nota a pie de página al final de la frase. El texto eliminado está tachado.

* 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 33 *Ganancias por Acción*

Se modifican los párrafos 4A, 13 y 67A a 68A, se eliminan los párrafos 73 y 73A y se añaden los párrafos 73B y 73C y 74F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

4A **Si una entidad presenta partidas del resultado del periodo en un estado ~~separado~~ del resultado del periodo separado de un estado que presente el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~10A de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (modificada en 2011)~~, presentará las ganancias por acción sólo en ~~ese estado separado de~~l resultado del periodo.**

...

Medición

Ganancias por acción básicas

...

Ganancias

...

13 Todas las partidas de ingresos y gastos atribuibles a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la entidad controladora que se reconozcan en un periodo, incluidos los gastos por impuestos y los dividendos de las 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 entidad controladora (véase la NIIF 18~~NIC 1~~).

...

Presentación

...

67A Si una entidad presenta partidas del resultado del periodo en un estado del resultado separado del estado que presenta el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 18~~10A de la NIC 1 (modificada en 2011)~~, presentará las ganancias por acción básicas y diluidas, tal como se requiere en los párrafos 66 y 67, en ~~ese~~ el estado del resultado ~~separado~~.

68 **La entidad que informa de una operación discontinuada presentará ~~revelará~~ los importes básicos y diluidos por acción de la operación discontinuada en el estado del resultado integral o revelará esa información en las notas.**

68A Si una entidad presenta partidas del resultado en un estado del resultado del periodo separado del estado que presenta el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 18~~10A de la NIC 1 (modificada en 2011)~~, presentará las ganancias por acción básicas y diluidas para la operación discontinuada, tal como se requiere en el párrafo 68, en ~~ese estado de~~l estado del resultado del periodo o revelará esa información en las notas.

...

Información a revelar

...

73 **[Eliminado]~~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 **[Eliminado]~~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.~~**

73B **Además de presentar las ganancias por acción básicas y diluidas requeridas por esta Norma, se permite que una entidad revele en las notas importes adicionales por acción utilizando como numerador una medida del rendimiento diferente de la requerida por los párrafos 12 a 18 y 33 a 35. Sin embargo, este numerador (o numeradores) será el importe atribuible a los tenedores de patrimonio ordinario de la entidad controladora de:**

(a) **un total o subtotal de los párrafos 69, 86 y 118 de la NIIF 18; o**

(b) **una medida del rendimiento definida por la gerencia, según se define en el párrafo 117 de la NIIF 18.**

73C Si, aplicando el párrafo 73B, una entidad revelase un importe adicional por acción, la entidad:

(a) Revelará los importes básicos y diluidos adicionales por acción con igual prominencia.

(b) calculará los importes adicionales por acción utilizando el promedio ponderado del número de acciones ordinarias determinado de acuerdo con esta Norma.

(c) revelarán los importes adicionales por acción en las notas. Esa información no puede presentarse en los estados financieros principales.

(d) revelará la información requerida por los párrafos 121 a 125 de la NIIF 18 para los numeradores que sean medidas del rendimiento definidas por la gerencia.

Fecha de vigencia

...

74F La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 4A, 13 y 67A a 68A, añadió los párrafos 73B y 73C y eliminó los párrafos 73 y 73A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 74A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 74D. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

NIC 34 *Información Financiera Intermedia*

Se modifican los párrafos 1 a 5, 7 a 10, 11A, 12, 19 (y su correspondiente encabezamiento), 20 y 24 y se añaden los párrafos 16A(m) y 61. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

1 La Norma no establece a qué entidades se les debe requerir que publiquen informes financieros intermedios, ni con qué frecuencia, ni en cuánto tiempo después del final de un periodo intermedio. Sin embargo, los gobiernos, los reguladores de valores, las bolsas de valores y los organismos contables a menudo requieren que las entidades cuya deuda o valores de patrimonio se negocian públicamente publiquen informes financieros intermedios. Esta Norma se aplica si una entidad está obligada o elige publicar un informe financiero intermedio de conformidad con las Normas NIIF de Contabilidad~~Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)~~. El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad anima a las entidades que cotizan en bolsa a proporcionar informes financieros intermedios que se ajusten a los principios de reconocimiento, valoración e información a revelar establecidos en esta Norma. En concreto, se anima a las entidades que cotizan en bolsa:

(a) proporcionar informes financieros intermedios al menos al final del primer semestre de su ejercicio financiero; y

(b) poner a disposición sus informes financieros intermedios a más tardar 60 días después del final del periodo intermedio.

2 Cada informe financiero, anual o intermedio, se evalúa por sí mismo para comprobar su conformidad con las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~. El hecho de que una entidad pueda no haber proporcionado información financiera intermedia durante un ejercicio financiero concreto o pueda haber proporcionado información financiera intermedia que no cumpla con esta Norma no impide que los estados financieros anuales de la entidad se ajusten a las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~ si, por lo demás, lo hacen.

3 Si la información financiera intermedia de una entidad se describe como conforme a las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~, debe cumplir todos los requerimientos de esta Norma. El párrafo 19 requiere ciertos requerimientos de información a revelar al respecto.

Definiciones

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

…

Informe financiero intermedio significa un informe financiero que contiene, o bien un conjunto completo de estados financieros (como se describe en la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007))~~, o bien un conjunto de estados financieros condensados (como se describe en esta Norma) para un periodo intermedio.

Contenido de la información financiera intermedia

5 La NIIF 18 ~~NIC 1~~ define un juego completo de estados financieros, como el que incluye los componentes siguientes:

(a) un estado (o estados) del rendimiento financiero del periodo sobre el que se informa~~un estado de la situación financiera al final del periodo~~;

(b) un estado de situación financiera al final del periodo sobre el que se informa~~un estado del resultado y de otro resultado integral del periodo~~;

(c) un estado de cambios en el patrimonio para el periodo sobre el que se informa;

(d) un estado de flujos de efectivo para el periodo sobre el que se informa;

(e) notas del periodo sobre el que se informa~~, información sobre políticas contables importantes y otra Información explicativa~~;

(ea) información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior como se especifica en los párrafos 31 y 32 de la NIIF 18~~38 and 38A de la NIC 1~~; y

(f) un estado de la situación financiera al comienzo del periodo precedente, si así lo requiere el párrafo 37 de la NIIF 18~~ cuando la 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 "balance" en lugar de "estado de situación financiera".~~Por ejemplo, una entidad puede utilizar el título "estado del resultado integral" en lugar de "estado del resultado del periodo y otro resultado integral"~~.

...

7 Nada de lo contenido en esta Norma pretende prohibir o desincentivar que una entidad publique en su información financiera intermedia un conjunto completo de estados financieros (tal como se describe en la NIIF 18~~ NIC 1~~), en lugar de estados financieros condensados y notas explicativas seleccionadas. Esta Norma tampoco prohíbe ni desaconseja que una entidad incluya en los estados financieros intermedios condensados más de las partidas mínimas o notas explicativas seleccionadas que se establecen en esta Norma. La guía de reconocimiento y medición de esta Norma se aplica también a los estados financieros completos de un periodo intermedio, y tales estados incluirían toda la información a revelar requerida por esta Norma (en particular, la información a revelar sobre las notas seleccionadas del párrafo 16A), así como la requerida por otras NIIF.

Componentes mínimos de una información financiera Intermedia

8 Un informe financiero intermedio incluirá, como mínimo, los siguientes componentes:

(a) un estado condensado (o estados condensados) de rendimiento financiero ~~situación financiera~~;

(b) un estado condensado de la situación financiera~~o estados condensados del resultado del periodo y otro resultado integral~~;

(c) un estado condensado de cambios en el patrimonio;

(d) un estado de flujos de efectivo condensado; y

(e) notas explicativas seleccionadas.

8A Si una entidad presenta partidas del resultado en un estado del resultado del periodo separado del estado que presenta el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 18~~10A de la NIC 1 (modificada en 2011)~~, presentará información intermedia condensada del ~~dicho~~ estado del resultado del periodo.

Forma y contenido de los estados financieros intermedios

9 Si una entidad publica un conjunto completo de estados financieros en su informe financiero intermedio, la forma y el contenido de dichos estados se ajustarán a los requerimientos de la NIIF 18 ~~NIC 1~~ para un conjunto completo de estados financieros.

10 Si una entidad publica un conjunto de estados financieros condensados en su información financiera intermedia, dichos estados condensados incluirán, como mínimo, cada uno de los encabezamientos y subtotales que se incluyeron en sus estados financieros anuales más recientes, así como las notas explicativas seleccionadas, tal como se requiere en esta Norma. Al preparar los estados financieros condensados, una entidad aplicará esta Norma y también los requerimientos de los párrafos 41 a 45 de la NIIF 18 y de los párrafos 6A a 6N de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*. Se incluirán partidas o notas adicionales si su omisión pudiera inducir a error en los estados financieros intermedios condensados.

...

11A Si una entidad presenta partidas de resultados en un estado del resultado del periodo diferenciado del estado que presenta el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 18~~10A de la NIC 1 (modificada en 2011)~~, presentará las ganancias por acción básicas y diluidas en el ~~dicho~~ estado del resultado del periodo.

12 La NIIF 18 ~~NIC 1 (revisada en 2007)~~ proporciona guía sobre la estructura de los estados financieros. Los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 18 ilustran ~~la guía de implementación de la NIC 1 sobre~~ las formas en que pueden presentarse el estado de situación financiera, el estado o estados del rendimiento financiero ~~integral~~ y el estado de cambios en el patrimonio.

...

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 a 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 los mismos términos 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 los mismos términos y al mismo tiempo, la información financiera intermedia está incompleta. Esta información debe ser normalmente ofrecida desde el comienzo del periodo contable.

…

(m) los requerimientos de información a revelar sobre las medidas de rendimiento definidas por la gerencia requeridos por los párrafos 121 a 125 de la NIIF 18.

...

Información a revelar sobre el cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~

19 Si la información financiera intermedia de una entidad cumple con esta Norma, se revelará este hecho. No se describirá una información financiera intermedia como conforme con las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~ a menos que cumpla con todos los requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~.

Periodos para los que se requiere presentar estados financieros intermedios

20 La información intermedia incluirá estados financieros intermedios (ya sean condensados o completos) para los periodos de la forma siguiente:

…

(b) estado o estados de rendimiento financiero ~~estado del resultado y otro resultado integral~~ para el periodo intermedio en curso y de forma acumulada para el ejercicio en curso hasta la fecha, con estado o estados comparativos de rendimiento financiero ~~del resultado y otro resultado integral~~ para los periodos intermedios comparables (en curso y del año hasta la fecha) del ejercicio inmediatamente anterior. Según lo permitido por la NIIF 18 ~~NIC 1 (modificada en 2011)~~, una información intermedia puede presentar para cada periodo un estado (o estados) ~~o estados~~ del rendimiento financiero ~~estado del resultado y otro resultado integral~~.

...

Materialidad o importancia relativa

...

24 La NIIF 18 ~~NIC 1~~ define la información a revelar y requiere que se revelen por separado las partidas importantes, incluidas (por ejemplo) las operaciones discontinuadas, y la NIC 8 ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~ requiere que se revelen los cambios en las estimaciones contables, los errores y los cambios en las políticas contables. Ninguna de las dos Normas contiene guías cuantitativas relativas a la materialidad o con importancia relativa.

...

Fecha de vigencia

...

61 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 1 a 5, 7 a 10, 11A, 12, 19 (y su correspondiente encabezamiento), 20 y 24 y añadió el párrafo 16A(m). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18. En los estados financieros intermedios del primer año de aplicación de la NIIF 18, una entidad aplicará los párrafos C4 a C6 del Apéndice C de la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 47. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final de los párrafos 51 y 52. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a la "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 52. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

Se añade una nota a pie de página a la "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en los párrafos 53,.56 y 58. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 59. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó la definición de «material o con importancia relativa» de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 60. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó a la NIC 8 los requerimientos de revelar información material o con importancia relativa sobre políticas contables que figuraban en la NIC 1.

NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 140A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

 © IFRS Foundation

NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 104. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* y trasladó la definición de "material o con importancia relativa" de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

NIC 38 *Activos Intangibles*

Se modifica el párrafo 102 y se añade el párrafo 130N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Activos Intangibles con vida útil limitada

...

Valor residual

...

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–Bases para la Preparación de los Estados Financieros~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~.

...

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

...

130N La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 102. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 130B. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

NIC 40 *Propiedades de Inversión*

Se modifica el párrafo 31 y se añade el párrafo 85I. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Medición posterior al reconocimiento

Política contable

...

31 La NIC 8–*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~ señala que se realizará un cambio voluntario en la política contable únicamente si dicho cambio diese lugar a que los estados financieros proporcionen información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones sobre la situación financiera de la entidad, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo. Es altamente improbable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo del costo proporcione una presentación más relevante.

...

Fecha de vigencia

...

85I La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 31. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 85A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

NIC 41 *Agricultura*

Se modifican los párrafos 50 y 53 y se añade el párrafo 66. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

General

...

50 **La entidad revelará ~~presentará~~ una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el principio y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:**

...

53 La actividad agrícola a menudo está expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. Si se produjese un evento de este tipo que diese lugar a una partida de gastos o ingresos con importancia relativa, se revelará la naturaleza y cuantía de la misma, de acuerdo con lo establecido en la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~. Entre los ejemplos de los eventos citados están la declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.

...

Fecha de vigencia y transición

...

66 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 50 y 53. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 59. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifican los párrafos 6 y 8 y se añade el párrafo 9C. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 23 *Costos por Préstamos*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (revisada en 2004)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

...

Acuerdo

...

6 Si el activo relacionado se mide utilizando el modelo de revaluación:

…

(d) La NIIF 18 ~~NIC 1~~ requiere que las partidas de otro resultado integral se incluyan como partidas en el estado que presenta el resultado integral ~~revelación en el estado del resultado integral de cada componente de otro resultado integral o gasto.~~ Al cumplir con este requerimiento, el cambio en el superávit de revaluación que surja de un cambio en el pasivo se identificará por separado y se presentará ~~revelado~~ como tal.

...

8 La reversión periódica del descuento se reconocerá en el resultado del periodo como gasto por intereses de pasivos distintos de los que surjan de transacciones que impliquen solo la captación de financiación, ~~un costo financiero~~ a medida que se produzca y se clasificará—aplicando el párrafo 61 de la NIIF 18—en la categoría de financiación del estado del resultado del periodo. No se permite la capitalización según la NIC 23.

Fecha de vigencia

...

9C La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 6 y 8. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

…

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 9A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se modifica la nota a pie de página del final del párrafo 10. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~Si una entidad aplica esta Interpretación a un ejercicio que comience antes del 1 de enero de 2005, la entidad seguirá los requisitos de la versión anterior de la NIC 8, que se titulaba Resultado Neto del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, a menos que la entidad esté aplicando la versión revisada de esa Norma para ese ejercicio anterior.~~

CINIIF 2 Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos similares

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 17. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

CINIIF 5 Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*
- NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

 © IFRS Foundation

La CINIIF 6 Obligaciones Surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*
- NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*
- NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*
- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*
- NIC 23 *Costos por Préstamos*
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 38 *Activos Intangibles*
- SIC-29 *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar*

 © IFRS Foundation

CINIIF 14 *NIC 19—El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifica el párrafo 10 y se añade el párrafo 27D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (como fue modificada en 2011)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

...

Acuerdo

Disponibilidad de un reembolso o reducción en aportaciones futuras

...

10 De acuerdo con la NIC 8 ~~NIC~~ 1, la entidad revelará información sobre los datos clave de la incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa siempre que lleven asociados un riesgo significativo de producir ajustes significativos al importe en libros del activo o pasivo neto reconocido en el estado de situación financiera. Esto podría incluir información a revelar sobre cualquier restricción a la realización actual del resultado o información a revelar sobre la base utilizada para determinar el Importe del beneficio económico disponible.

...

Fecha de vigencia

...

27D La NIIF 18, emitida en abril de 2024, modificó el párrafo 10. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 27A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

CINIIF 16 *Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

 © IFRS Foundation

CINIIF 17 *Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 1. Se modifica el párrafo 2 y se añade el párrafo 21. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008)
- NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*
- NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*
- NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 10 *Hechos Ocurridos después del periodo sobre el que se Informa*

...

Antecedentes

...

2 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) no proporcionan guía sobre cómo una entidad debería medir las distribuciones a sus propietarios (comúnmente denominadas dividendos). La NIIF 18 ~~NIC 1~~ requiere que una entidad presente los detalles de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios en el estado de cambios en el patrimonio o que los revele en las notas ~~a los estados financieros~~.

...

Fecha de vigencia

...

21 La NIIF 18, emitida en abril de 2024, modificó el párrafo 2. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se elimina la nota a pie de página del 'propietarios' párrafo 1. El texto eliminado está tachado.

* ~~El párrafo 7 de la NIC 1 define a los propietarios como tenedores de instrumentos clasificados como patrimonio neto.~~

CINIIF 19 Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifica el párrafo 11 y se añade el párrafo 18. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*
- NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*
- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

...

Acuerdo

...

11 La entidad presentará ~~revelará~~ las ganancias o pérdidas reconocidas de conformidad con los párrafos 9 y 10 como una partida separada en el estado del resultado del periodo o las revelará en las notas.

Fecha de vigencia y transición

...

18 La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 11. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

CINIIF 20 *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 1. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- *Marco Conceptual para la Información Financiera*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~
- NIC 2 *Inventarios*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*
- NIC 38 *Activos Intangibles*

CINIIF 21 *Gravámenes*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*
- NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*
- NIC 34 *Información Financiera Intermedia*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- CINIIF 6 *Obligaciones Surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos*

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*." en el párrafo A2. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- *El Marco Conceptual para la Información Financiera*
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*";"en el párrafo A2. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifican los párrafos 14 y A4 y se añade el párrafo B1A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 10 *Hechos Ocurridos después del periodo sobre el que se Informa*
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

...

Acuerdo

...

Cambios en hechos y circunstancias

...

14 Una entidad reflejará el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de nueva información como un cambio en una estimación contable aplicando la NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados los Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~. Una entidad aplicará la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa* para determinar si un cambio que ocurre después del periodo sobre el que se informa es un suceso que requiere o no requiere ajuste.

...

Apéndice A Guía de Aplicación

Información a Revelar

A4 Cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, una entidad determinará si revelar:

(a) los juicios realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando el párrafo 27G de la NIC 8~~122de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~; y

(b) información sobre los supuestos y estimaciones realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando los párrafos 31A a 31E de la NIC 8~~125–129 de la NIC 1~~.

...

Apéndice B Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

B1A La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 14 y A4. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

SIC-7 *Introducción al Euro*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 10 *Hechos Ocurridos después del periodo sobre el que se Informa*
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (revisada en 2003)
- NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (modificada en 2008)

Bajo el encabezamiento "Fecha de vigencia", se añade una nota a pie de página al final del segundo párrafo. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

SIC-10 *Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*

SIC-25 *Impuestos a las Ganancias—Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Bajo el encabezamiento "Fecha de vigencia", se añade una nota a pie de página al final del segundo párrafo. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

SIC-29 *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 1. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004)
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

SIC-32 Activos Intangibles—Costos de Sitios Web

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 1. Se modifica el párrafo 5. Se añade un párrafo sin numerar después del último encabezamiento bajo el título "Fecha de vigencia". El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*
- NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*
- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 2 *Inventarios* (revisada en 2003)
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (revisada en 2004)
- NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004)

...

Problema

...

5 Esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y operación de equipos de cómputo (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según la NIC 16. Adicionalmente, cuando una entidad incurre en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la entidad, los desembolsos se reconocerán como gastos cuando se reciban los servicios, según el párrafo 46 de la NIIF 18 ~~NIC1.88~~ y el *Marco Conceptual para la Información Financiera.*

...

Fecha de vigencia

...

Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, emitida en 2018 modificó el párrafo 5 Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*. Una entidad aplicará la modificación a la SIC-32 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.* Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicara costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación a la SIC-32 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Bajo el encabezamiento "Fecha de vigencia", se añade una nota a pie de página al final del segundo párrafo. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Bajo el encabezamiento "Fecha de vigencia", se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*." en el quinto párrafo. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

Aprobación por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024.

La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados financieros* fue aprobada para su emisión por los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en abril de 2024.

Andreas Barckow	Presidente
Linda Mezon-Hutter	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Patrina Buchanan	
Tadeu Cendon	
Florian Esterer	
Zach Gast	
Hagit Keren	
Jianqiao Lu	
Bruce Mackenzie	
Bertrand Perrin	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Robert Uhl	

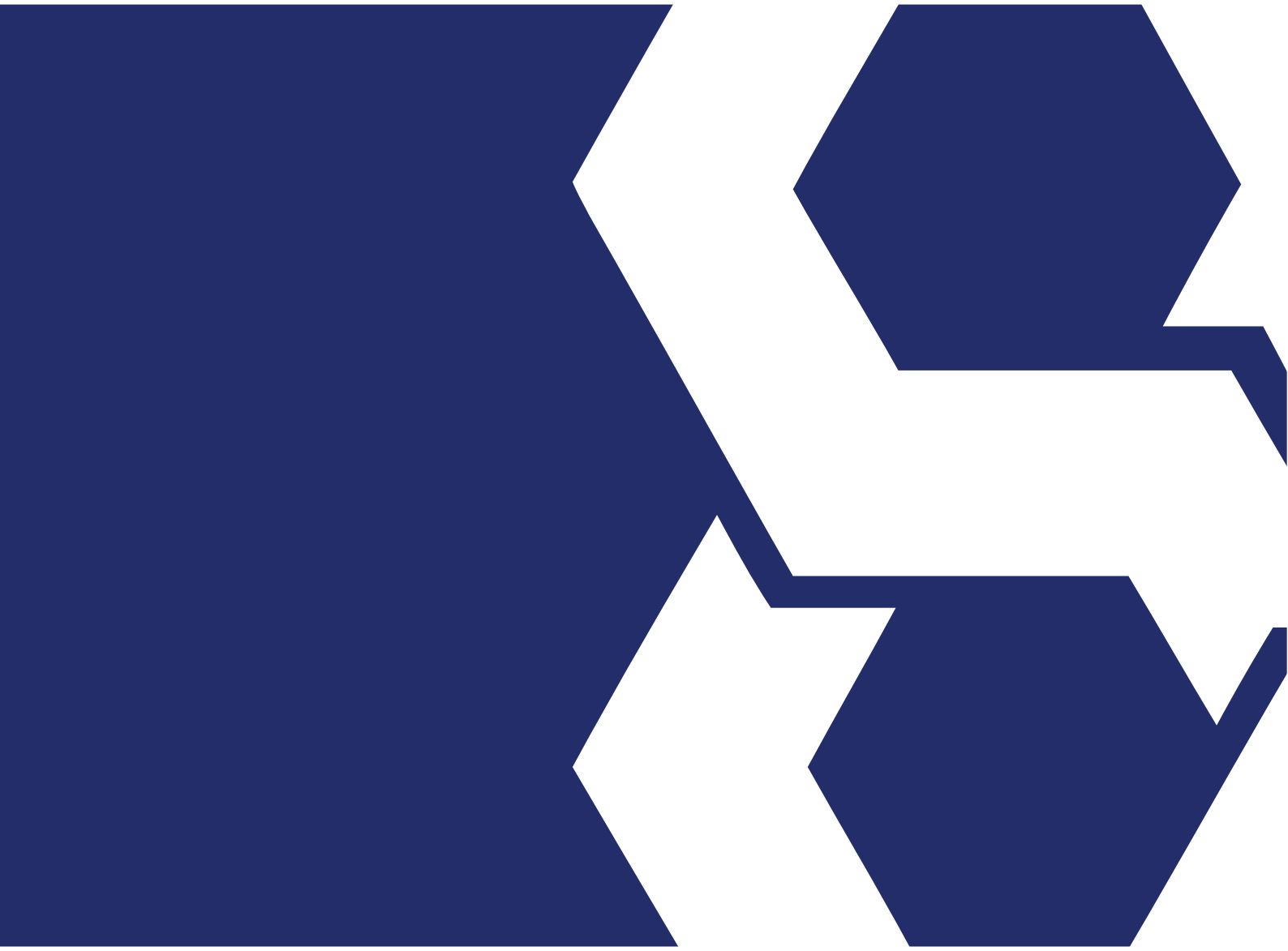
 © IFRS Foundation



Columbus Building
7 Westferry Circus
Canary Wharf
London E14 4HD, UK

Teléfono: **+44 (0) 20 7246 6410**
Correo electrónico: **customerservices@ifrs.org**

ifrs.org



International Financial Reporting Standards®, IFRS Foundation®, IFRS®,
NIIF®, IAS®, IFRIC®, SIC®, IASB®, ISSB™, IFRS for SMEs®