

2013

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Documento Informativo para Presidentes de Corporaciones, Directores Ejecutivos, Comités de Auditoría y Consejos de Administración



2013

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Documento Informativo para Presidentes de Corporaciones, Directores Ejecutivos, Comités de Auditoría y Consejos de Administración

IFRS Foundation®

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411 | Correo electrónico: info@ifrs.org

Teléfono de Publicaciones: +44 (0)20 7332 2730 | Fax de Publicaciones: +44 (0)20 7332 2749

Correo electrónico de Publicaciones: publications@ifrs.org | Web: www.ifrs.org

This document has been issued by the IFRS Foundation and has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB).

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

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

Copyright © IFRS Foundation®

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

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

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

This Spanish translation of A Briefing for Chief Executives, Audit Committees and Boards of Directors has not been approved by the review committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.

Trade Marks



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

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

2013

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Documento Informativo para Presidentes de Corporaciones, Directores Ejecutivos, Comités de Auditoría y Consejos de Administración

IFRS Foundation®

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411 | Correo electrónico: info@ifrs.org

Teléfono de Publicaciones: +44 (0)20 7332 2730 | Fax de Publicaciones: +44 (0)20 7332 2749

Correo electrónico de Publicaciones: publications@ifrs.org | Web: www.ifrs.org

Este documento ha sido emitido por la Fundación IFRS y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

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

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

Copyright © IFRS Foundation®

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

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

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

Esta traducción al español del Documento Informativo para Presidentes de Corporaciones, Directores Ejecutivos, Comités de Auditoría y Consejos de Administración no 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.

Marcas registradas



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

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

Índice

	páginas
Introducción	1
El Marco Conceptual para la Información Financiera	2
Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	
NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	4
NIIF 2 Pagos Basados en Acciones	6
NIIF 3 Combinaciones de Negocios	8
NIIF 4 Contratos de Seguro	11
NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuadas	13
NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	15
NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar	17
NIIF 8 Segmentos de Operación	19
NIIF 9 Instrumentos Financieros	21
NIIF 10 Estados Financieros Consolidados	24
NIIF 11 Acuerdos Conjuntos	26
NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades	28
NIIF 13 Medición del Valor Razonable	30
Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)	
NIC 1 Presentación de Estados Financieros	32
NIC 2 Inventarios	35
NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo	37
NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	39
NIC 10 Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa	41
NIC 11 Contratos de Construcción	43
NIC 12 Impuesto a las Ganancias	44
NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo	46
NIC 17 Arrendamientos	49
NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias	51

Índice continuación

	páginas
Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) <small>continuación</small>	
NIC 19 Beneficios a los Empleados	53
NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales	55
NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	57
NIC 23 Costos por Préstamos	59
NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	61
NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro	63
NIC 27 Estados Financieros Separados	64
NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	66
NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	68
NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación	70
NIC 33 Ganancias por Acción	72
NIC 34 Información Financiera Intermedia	74
NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos	75
NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	78
NIC 38 Activos Intangibles	81
NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	84
NIC 40 Propiedades de Inversión	86
NIC 41 Agricultura	88
Documento de Práctica de las NIIF Comentarios de la Gerencia	90
La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)	92

Introducción

El texto de este Documento Informativo resume, a un alto nivel y en lenguaje no técnico, los principios más importantes de las versiones consolidadas de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas a 1 de enero de 2013, incluyendo las NIIF que requieren aplicarse con posterioridad al 1 de enero de 2013, pero no a las que serán sustituidas por estas.

El Documento Informativo

Este Documento Informativo, conciso y de fácil uso, se ha elaborado por el personal técnico de educación de la Fundación IFRS para Presidentes de Corporaciones, Directores Ejecutivos, miembros de Comités de Auditoría, Consejos de Administración y otros quienes buscan una visión panorámica de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y de los principales juicios y estimaciones que se realizan para aplicar cada NIIF. Este Documento Informativo no ha sido revisado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Sobre los requerimientos completos de las NIIF, debe hacerse referencia a las Normas emitidas por el IASB a 1 de enero de 2013, incluyendo las NIIF con una fecha de vigencia posterior al 1 de enero de 2013, pero no a las NIIF que serán sustituidas por estas.

Las NIIF

El objetivo de la Fundación IFRS es desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basado en principios claramente articulados.

El IASB es el organismo emisor de Normas de la Fundación IFRS. El IASB es seleccionado, supervisado y financiado por la Fundación IFRS, y tiene responsabilidad total sobre todas las cuestiones técnicas del IASB, incluyendo la elaboración y emisión de las NIIF.

El objetivo de la organización se consigue en primer lugar mediante el desarrollo y publicación de las NIIF y promoviendo su uso en la elaboración de los estados financieros con propósito de información general.

Las NIIF establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar relativos a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. Las NIIF se basan en el *Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual)*, que presenta los conceptos subyacentes en la información presentada dentro de los estados financieros con propósito de información general. El *Marco Conceptual* proporciona los conceptos a partir de los cuales se desarrollan los principios sobre los que se basan las NIIF.

Las NIIF son pronunciamientos obligatorios y comprenden las Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Internacionales de Contabilidad e Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF [anteriormente Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRIC)] o el anterior Comité de Interpretaciones (SIC).

En julio de 2009 el IASB publicó la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*. Esta Norma se pretende aplicar a entidades que en muchos países reciben una variedad de denominaciones, incluyendo pequeñas y medianas entidades, entidades no cotizadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas.

El Marco Conceptual para la Información Financiera

El Marco Conceptual

Este *Marco Conceptual* establece los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos.

El *Marco Conceptual* ayuda al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) al desarrollo de Normas, y también a los preparadores de los estados financieros en la contabilización de transacciones y sucesos, particularmente cuando dichas transacciones y sucesos no quedan cubiertos de forma específica por una Norma Internacional de Información Financiera (NIIF). Por consiguiente, el *Marco Conceptual* es el punto de partida para comprender la información elaborada conforme a las NIIF. Las NIIF y el *Marco Conceptual* se aplican a la información financiera elaborada y presentada a los usuarios externos (inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales), no a gestores o reguladores. Los gestores y reguladores tienen acceso a la información financiera de la entidad y tienen la capacidad de prescribir la forma y contenido de los informes para satisfacer sus necesidades específicas.

El *Marco Conceptual* especifica el objetivo de los estados financieros y otros informes elaborados conforme a las NIIF -para proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener instrumentos de deuda y de patrimonio y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito.

- Establece los conceptos que subyacen en los estados financieros conforme a las NIIF.
- No es una NIIF y no invalida los requerimientos de las NIIF.

Estas decisiones dependen de los rendimientos que los inversores, prestamistas y otros acreedores esperan de su inversión en esos instrumentos (por ejemplo, los inversores habitualmente esperan dividendos, pagos del principal e intereses o incrementos del precio de mercado y los prestamistas habitualmente esperan el pago del principal y de los intereses). Sus expectativas sobre rentabilidades dependen de su evaluación del importe, calendario e incertidumbre sobre (las perspectivas de) las entradas netas futuras de efectivo a la entidad. Por consiguiente, necesitan la información adecuada para ayudarles a evaluar las proyecciones sobre dichas entradas. El *Marco Conceptual* también señala que los estados financieros elaborados conforme a las NIIF no proporcionan, ni pueden hacerlo, toda la información a los usuarios externos. Los estados financieros elaborados conforme a las NIIF no están diseñados para mostrar el valor de la entidad, sino para proporcionar información a los usuarios externos para que ellos realicen sus propias estimaciones a este respecto.

Otros aspectos del *Marco Conceptual* -el concepto de entidad que informa, las características cualitativas y restricciones de la información financiera útil, elementos de los estados financieros, reconocimiento, medición, presentación e información a revelar- se derivan lógicamente del objetivo. Por ejemplo, para ser útil, la información financiera debe ser relevante (es decir, capaz de marcar la diferencia en las decisiones tomadas por los usuarios) y debería representar con fidelidad lo que pretende representar (es decir, la información financiera debe ser completa, neutral y libre de error). La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible para los usuarios que tengan un conocimiento razonable de los negocios y las actividades económicas y que revisen y analicen la información de forma diligente.

El *Marco Conceptual* también define los elementos de los estados financieros. Los siguientes elementos son relevantes para la situación financiera:

- Un activo es un recurso controlado por una entidad como resultado de sucesos pasados. Se esperan beneficios económicos futuros de esos recursos.

continuación

El Marco Conceptual para la Información Financiera continuación

- Un pasivo es una obligación presente de la entidad que surge de sucesos pasados. Se espera que la liquidación de la obligación dé lugar a una salida de beneficios económicos de la entidad.
- El patrimonio es la participación residual en los activos después de deducir todos los pasivos.

La información sobre la naturaleza e importes de los recursos económicos (activos) y los derechos de terceros (pasivos y patrimonio) de la entidad que informa puede ayudar a los usuarios a identificar las fortalezas y debilidades financieras de esta. Esa información puede ayudar a los usuarios a evaluar la liquidez y solvencia de la entidad que informa, sus necesidades de financiación adicional y las posibilidades de tener éxito en la obtención de esa financiación. La información sobre prioridades y requerimientos de pago de derechos de terceros existentes ayuda a los usuarios a predecir la forma en que se distribuirán los flujos de efectivo futuros entre los que tengan un derecho contra la entidad que informa.

Se reconoce un activo o un pasivo en los estados financieros solo si es probable que tengan lugar beneficios económicos futuros desde o hacia la entidad, y si su costo o valor puede medirse con fiabilidad.

La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante el periodo, tal como se refleja en cambios en sus recursos económicos (activos) y derechos de terceros distintos a los procedentes de la obtención de recursos adicionales obtenidos directamente de inversores y acreedores (pasivos), es útil para evaluar la capacidad pasada y futura de la entidad para generar entradas de efectivo netas -incrementos en activos y disminución de pasivos (distintos de las aportaciones de los participantes en el patrimonio) son ingresos. Por el contrario, las disminuciones en activos e incrementos en pasivos (distintos de las distribuciones a los participantes en el patrimonio) son gastos.

La información sobre ingresos y gastos indica en qué medida la entidad que informa ha incrementado sus recursos económicos disponibles, y de ese modo su capacidad para generar entradas de efectivo netas mediante sus operaciones en lugar de obtener recursos adicionales directamente de los inversores y acreedores. La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo puede también indicar la medida en que sucesos tales como los cambios en los precios de mercado o tasas de interés han incrementado o disminuido los recursos económicos y los derechos de terceros de la entidad, y así afectar a la capacidad de la entidad para generar entradas de efectivo netas.

El *Marco Conceptual* no es una NIIF. No define Normas y no anula Normas o Interpretaciones específicas. Sin embargo, el *Marco Conceptual* proporciona la base para una comprensión completa de las NIIF y también sirve como fundamento para utilizar el juicio profesional al aplicarlas.

Juicios y estimaciones

En ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia utilizará su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, que dé lugar a información que sea relevante y que represente fielmente dicha transacción, otro hecho o condición. Para la elaboración de ese juicio, la gerencia considerará en primer lugar los requerimientos de las NIIF que traten cuestiones similares y relacionadas. Si la gerencia no puede encontrar analogías en otras NIIF, considerará las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para activos, pasivos, ingresos y gastos del *Marco Conceptual*. La gerencia podrá, en paralelo, considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas, que empleen un marco conceptual similar para desarrollar normas contables, así como otra literatura contable y prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida en que no entren en conflicto con las NIIF y el *Marco Conceptual*.

NIIF 1

Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

La Norma

Esta Norma se aplica cuando una entidad adopta por primera vez las NIIF para la elaboración de sus estados financieros anuales. Los primeros estados financieros conforme a las NIIF deben incluir una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NIIF.

La Norma también se aplica a la información financiera intermedia para cualquier parte del periodo cubierta por los primeros estados financieros conforme a las NIIF de la entidad.

Para presentar la información relevante a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales que más fielmente representa la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad de acuerdo con las NIIF, la NIIF 1 tiene el siguiente “principio general” -una entidad que adopta por primera vez las NIIF reconoce y mide todos los activos y pasivos en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF como si hubiera aplicado siempre las NIIF (esto se conoce como aplicación retroactiva de las NIIF). La entidad utiliza las versiones de las NIIF que estén en vigor al final de su primer periodo de presentación conforme a las NIIF (es decir, el último periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a las NIIF de la entidad). Sin embargo, para proporcionar un punto de partida adecuado para la contabilización conforme a las NIIF que puede generarse a un costo que no supere a los beneficios, la NIIF 1 especifica algunas excepciones obligatorias, y algunas exenciones opcionales, al principio general de aplicación retroactiva de las NIIF.

Los estados financieros incluyen información comparativa para uno o más periodos anteriores. La fecha de

- Pretende asegurar que la información de los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NIIF y la información intermedia sea transparente y comparable a lo largo de todos los periodos presentados.
- Proporciona un punto de partida para la presentación de información financiera de acuerdo con las NIIF.

transición a las NIIF es el comienzo del primer periodo para el que se presenta información comparativa completa de acuerdo con las NIIF. Por ejemplo, supóngase que una entidad presenta información comparativa para un año y que sus primeros estados financieros conforme a las NIIF son para el año terminado el 31 de diciembre de 2012. Su fecha de transición a las NIIF es el 1 de enero de 2011 (equivalente a cerrar el ejercicio a 31 de diciembre de 2010). Por consiguiente, en los primeros estados financieros conforme a las NIIF, excepto por los efectos de todas las excepciones obligatorias y las exenciones opcionales que la gerencia haya elegido seguir, se requiere que la entidad aplique las NIIF vigentes para periodos que terminen a 31 de diciembre de 2012 cuando:

- presente el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF a 1 de enero de 2011; y

- presente el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2012 (incluyendo los importes comparativos para 2011), el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo para el año a 31 de diciembre de 2012 (incluyendo los importes comparativos para 2011) así como la información a revelar (incluyendo información comparativa para 2011).

Los primeros estados financieros conforme a las NIIF incluyen solo los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos que cumplen los requisitos para ser reconocidos conforme a las NIIF a 31 de diciembre de 2012. De forma análoga, sujeto a las excepciones y exenciones elegidas, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos reconocidos se miden de acuerdo con las NIIF a 31 de diciembre de 2012.

continuación

NIIF 1

Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera continuación

Las mismas políticas contables se utilizan a lo largo de todos los periodos presentados en los primeros estados financieros conforme a las NIIF.

Las políticas contables pueden diferir de las que se utilizaron con los PCGA anteriores que se aplicaron inmediatamente antes de adoptar las NIIF. Si los ajustes surgen de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF se reconocen directamente en ganancias acumuladas en la fecha de transición a las NIIF. Los estados financieros deben explicar la forma en que la transición de los PCGA anteriores a las NIIF afectó a la presentación de la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad.

Al adoptar las NIIF por primera vez, deben considerarse los siguientes aspectos prácticos:

- La adopción de las NIIF requiere planificar la transición a las NIIF -los requerimientos de las NIIF pueden ser significativamente distintos de los PCGA anteriores de la entidad. Por consiguiente, la planificación de la transición y recopilación de la información necesaria para preparar los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad puede requerir un esfuerzo significativo, incluyendo cambios en los sistemas de información y formación.

- La gerencia debe revisar todas las políticas contables y prácticas de revelar información de la entidad para asegurarse de que cumplen con las NIIF -a la luz de los cambios de los PCGA anteriores, considerar qué efectos puede tener sobre los contratos la adopción de las NIIF (por ejemplo, cláusulas de préstamos) y acuerdos (por ejemplo, acuerdos de remuneración).
- La comunicación de los efectos financieros de la adopción de las NIIF (incluyendo juicios y estimaciones significativos) en el mercado (por ejemplo, analistas).

Juicios y estimaciones

Una entidad que adopta por primera vez las NIIF debe desarrollar sus políticas contables para proporcionar información financiera relevante a los usuarios (inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales) para su utilización en la toma de decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad.

Esa información debe representar fielmente, al final de su primer periodo sobre el que informa conforme a las NIIF, las transacciones que la entidad ha realizado (y otros sucesos y condiciones a los que está sujeta la entidad), de acuerdo con las NIIF.

El desarrollo y aplicación de esas políticas contables, a menudo, involucra el uso de juicios y la realización de estimaciones, los cuales se describen en la sección de “juicios y estimaciones” de la descripción de cada NIIF en este Documento Informativo.

Otros juicios y estimaciones son únicos de la NIIF 1. Por ejemplo, en la fecha de transición a las NIIF una entidad puede elegir medir una partida de propiedades, planta y equipo:

- (i) al costo atribuido (bien al valor razonable en la fecha de transición o con referencia a una revaluación conforme a los PCGA anteriores); o
- (ii) de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* aplicable al final del primer periodo de presentación conforme a las NIIF de la entidad (es decir, utilizando el principio general).

NIIF 2

Pagos Basados en Acciones

La Norma

La NIIF 2 requiere que una entidad reconozca las transacciones con pagos basados en acciones en sus estados financieros. Las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio son generalmente aquellas en las que se conceden acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio a empleados o a terceros a cambio de bienes o servicios. Las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo son generalmente aquellas que se liquidan en efectivo u otros activos. Son basadas en acciones porque el importe del pago se basa en el precio de las acciones de la entidad.

El alcance de la NIIF 2 es más amplio que las opciones sobre acciones de los empleados. Se aplica a transacciones en las que se emiten acciones u otros instrumentos de patrimonio a cambio de bienes o servicios, y a las que el importe del pago se basa en el valor razonable de las acciones de la entidad. Sin embargo, la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (en lugar de la NIIF 2) se aplica a instrumentos de patrimonio (es decir, acciones) que se emiten como contraprestación en una combinación de negocios.

La transacción con pagos basados en acciones se reconoce cuando la entidad obtiene los bienes o servicios. Los bienes o servicios recibidos se reconocen como activos o gastos, según proceda. Cuando se reciben los bienes o servicios, se reconoce la transacción en patrimonio (si se liquida mediante instrumentos de patrimonio) o como un pasivo (si se liquida en efectivo).

El reconocimiento de los bienes o servicios recibidos por la entidad en una transacción con pagos basados en acciones mejora la utilidad de los estados financieros proporcionando información transparente que es relevante para predecir los rendimientos y flujos de efectivo futuros de la entidad. Antes que se emitiera esta Norma, la remuneración basada en acciones, a menudo, no se reconocía en los estados financieros, o si lo era, no se medía a valor razonable. Por consiguiente, los gastos asociados con la concesión de opciones sobre acciones, a menudo, se omitía en los estados financieros o era subestimada, reduciendo la relevancia y la fidelidad de la representación de la información contable.

Las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio se miden al valor razonable de los bienes o servicios recibidos. Existe la presunción refutable de que el valor razonable de los bienes o servicios recibidos puede estimarse con fiabilidad. Para servicios prestados por los empleados y similares, es difícil estimar de forma fiable el valor razonable de los servicios recibidos por la entidad. Por consiguiente, el valor razonable de los instrumentos de patrimonio medidos en la fecha de la concesión se utiliza para estimar el valor razonable de los servicios (a esto se denomina “valor razonable en la fecha de la concesión”).

Puesto que los empleados proporcionan servicios, el valor razonable en la fecha de la concesión se reconoce como un gasto en el resultado del periodo.

Si la contraprestación identificable recibida es menor que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos o el pasivo incurrido, los bienes o servicios no identificables se miden por referencia a la diferencia entre el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos (o el pasivo incurrido) y el valor razonable de los bienes o servicios recibidos en la fecha de la concesión.

Los pagos basados en acciones liquidados en efectivo se miden al valor razonable del pasivo. El pasivo se mide nuevamente al final de cada periodo de presentación y en la fecha de liquidación. Los cambios en el valor razonable se reconocen en el resultado del periodo. Los pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio no se miden nuevamente después de la fecha en que se conceden los incentivos por primera vez.

En algunos casos, la entidad o la otra parte pueden elegir si la transacción se liquida en efectivo o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio. El tratamiento contable (es decir, liquidación en efectivo o mediante instrumentos de patrimonio) depende de si la entidad o la contraparte tiene la capacidad de elegir la forma de liquidación.

continuación

NIIF 2

Pagos Basados en Acciones continuación

Juicios y estimaciones

En algunos casos, la distinción entre las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio y las liquidadas en efectivo requiere del juicio profesional (por ejemplo, cuando existen opciones de elegir relativas a la liquidación dentro del acuerdo). Esa clasificación de la transacción es importante, porque la contabilidad posterior es diferente para las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio y para las liquidadas en efectivo.

Requiere que los efectos de las transacciones con pagos basados en acciones, incluyendo las opciones sobre acciones de los empleados, se reconozcan en el resultado del periodo y en el estado de situación financiera.

Cuando los precios de mercado para los bienes o servicios recibidos involucrados una transacción con pagos basados en acciones no están disponibles, la entidad estima el valor razonable del bien o servicio recibido de forma indirecta por referencia a los instrumentos de patrimonio concedidos. Los juicios y estimaciones realizados para medir el valor razonable en la fecha de la concesión de los instrumentos de patrimonio incluyen la selección del modelo de valoración apropiado y la determinación de las entradas de datos utilizadas al aplicar el modelo para estimar el precio de los instrumentos de patrimonio que podría haber habido en la fecha de medición en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. Ese proceso involucra la incorporación de todos los factores y suposiciones que los participantes en el mercado considerarían para establecer el precio. Por ejemplo, la estimación del valor razonable de una opción requiere, con frecuencia, el uso de modelos de valoración (tales como Black-Scholes, Binomial o Monte Carlo), que contienen varios juicios y suposiciones sobre los datos de entrada.

Adopción de la NIIF por primera vez

A diferencia de las NIIF, numerosos PCGA anteriores no requieren el reconocimiento de un gasto por sistemas de compensación con instrumentos de patrimonio.

Para las transacciones con pagos basados en acciones, no existen excepciones obligatorias específicas del “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* de reconocer y medir todos los activos y pasivos en los primeros estados financieros de la entidad conforme a las NIIF como si siempre hubiera aplicado las NIIF.

No se requiere que una entidad aplique la NIIF 2 a las transacciones con pagos basados en acciones realizadas hasta el 7 de noviembre de 2002.

NIIF 3

Combinaciones de Negocios

La Norma

Una combinación de negocios es una transacción u otro suceso en el cual la entidad que informa (la adquirente) obtiene el control de uno o más negocios (la adquirida).

Cualquier transacción o suceso en el que una entidad que informa obtiene el control de uno o más negocios, incluyendo las denominadas como “fusiones auténticas” o “fusiones entre iguales”, es una combinación de negocios a la que se aplica la NIIF 3. Una entidad controla una combinación de negocios cuando está expuesto, o tiene derecho, a los rendimientos variables procedentes de su implicación en el negocio y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre éste.

En una combinación de negocios, una entidad (la adquirente) obtiene el control de los activos netos de uno o más negocios y reconoce en sus estados financieros los activos adquiridos y los pasivos asumidos, incluyendo, en algunas circunstancias, los que pueden no haber sido anteriormente reconocidos por la adquirida. Por consiguiente, los usuarios de los estados financieros tienen mayor capacidad para evaluar la inversión inicial realizada y los rendimientos posteriores de dichas inversiones y para compararlos con los rendimientos de otras entidades.

Además, reconociendo inicialmente prácticamente todos los activos adquiridos y pasivos asumidos a sus valores razonables, el método de adquisición incluye en los estados financieros más información sobre las expectativas del mercado sobre el valor de los flujos de efectivo futuros asociados con dichos activos y pasivos, lo que mejora la relevancia de dicha información.

Pretende mejorar la relevancia, fiabilidad y comparabilidad de la información sobre las combinaciones de negocios y sus efectos.

Sin embargo, la NIIF 3 contiene excepciones a esos principios para el reconocimiento o medición, o ambos, de algunos activos y pasivos identificables. Se aplican requerimientos particulares a pasivos contingentes, impuestos a las ganancias, beneficios a los empleados, activos de indemnización, derechos readquiridos, incentivos con pagos basados en acciones y activos mantenidos para la venta.

La plusvalía se mide de forma indirecta como la diferencia entre la contraprestación transferida en la transacción y el valor razonable de los activos y pasivos identificables de la adquirida. Si esa diferencia es negativa porque el valor de los activos y pasivos identificables adquiridos supera la contraprestación transferida, la adquirente reconoce una ganancia en el resultado del periodo precedente de una compra en condiciones muy ventajosas.

Al calcular la plusvalía, la adquirente mide la contraprestación transferida como su valor razonable en la fecha de la adquisición.

El valor razonable de la contraprestación transferida incluye el valor razonable de la obligación de la adquirente de transferir activos adicionales o participaciones en el patrimonio a los propietarios anteriores de la adquirida si tienen lugar sucesos especificados o se cumplen condiciones previstas, como por ejemplo el cumplimiento de un objetivo de ganancias (contraprestación contingente). El cobro de la contraprestación contingente conduce a que la adquirente reconozca un activo, un pasivo o patrimonio. Los costos relacionados con la adquisición, excepto los costos particulares de emitir deuda o títulos de patrimonio, se contabilizan como gastos.

Si la adquirente adquiere menos del 100 por ciento de las participaciones en el patrimonio de otra entidad en una combinación de negocios, reconoce una participación no controladora. Una participación no controladora es el patrimonio de una subsidiaria no atribuible, directa o indirectamente, a la adquirente.

continuación

NIIF 3

Combinaciones de Negocios continuación

La adquirente puede elegir, para cada combinación de negocios, medir una participación no controladora en la adquirida al valor razonable o por la parte proporcional de la participación no controladora de los activos netos identificables de la adquirida.

Algunas veces, una adquirente obtiene el control de una adquirida en la que tenía una participación en el patrimonio inmediatamente antes de la combinación de negocios. En una adquisición por pasos, una adquirente vuelve a medir cualquier participación en el patrimonio que mantiene en la adquirida inmediatamente antes de lograr el control a su valor razonable y reconoce la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado del periodo.

La adquirente contabiliza posteriormente los activos y pasivos adquiridos en una combinación de negocios de acuerdo con otras NIIF. Sin embargo, la NIIF 3 contiene requerimientos para la medición posterior de los derechos readquiridos, pasivos contingentes y activos de indemnización. La contraprestación contingente se mide posteriormente de acuerdo con otras NIIF. La NIC 36 *Deterioro de Valor de los Activos* proporciona requerimientos para la medición posterior de la plusvalía. De acuerdo con esos requerimientos, la plusvalía no se amortiza pero se comprueba su deterioro de valor al menos anualmente.

La NIIF 3 no se aplica a:

- la formación de un negocio conjunto;
- la adquisición de un activo o de un grupo de activos que no constituya un negocio; y
- una combinación de entidades o negocios bajo control común.

Juicios y estimaciones

La contabilidad de las combinaciones de negocios es compleja y requiere estimaciones de valoración y otros juicios. Por consiguiente, aun cuando la NIIF 3 no obliga a utilizar asesores externos, numerosas adquirentes necesitarán buscar ayuda profesional para contabilizar una combinación de negocios.

La NIIF 3 se aplica solo a la adquisición de un negocio. En algunos casos, la determinación de si un conjunto particular de activos y actividades adquiridas es un negocio requiere del juicio profesional.

En cada combinación de negocios que combine dos o más entidades, una de las entidades que se combinan debe identificarse como la adquirente. La identificación de la adquirente requiere la evaluación de todos los derechos, poderes, hechos y circunstancias. En algunos casos, la identificación de la adquirente involucra juicios significativos.

Cuando se emiten instrumentos de patrimonio como contraprestación en una combinación de negocios, la entidad que emite dichos instrumentos es habitualmente, pero no siempre, la adquirente. Por ejemplo, en una “adquisición inversa”, como consecuencia de la emisión de acciones en la combinación de negocios, la adquirente legal (la entidad que emite las acciones) pasa a estar bajo el control de la adquirida legal. Por consiguiente, en una adquisición inversa la adquirida legal es, a efectos de la aplicación de la NIIF 3, la adquirente.

La contabilización de una combinación de negocios requiere de un uso amplio de la medición del valor razonable -la contraprestación transferida, los activos adquiridos y los pasivos asumidos se miden todos al valor razonable. La medición del valor razonable de partidas que no se negocian en un mercado activo requiere de juicios significativos (véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).

Los activos intangibles identificables de la adquirida en la fecha de la adquisición se reconocen de forma separada (es decir, no se incluyen en el importe reconocido como plusvalía) si sus valores razonables pueden medirse con fiabilidad.

continuación

NIIF 3

Combinaciones de Negocios continuación

Estos activos intangibles pueden incluir investigación y desarrollo en proceso que no habían sido reconocidos por la adquirida antes de la adquisición.

Cuando un negocio gestionado por el propietario es adquirido y el propietario anterior continúa estando involucrado, como un empleado, en la subsidiaria recientemente adquirida, debe analizarse cuidadosamente un acuerdo para realizar pagos variables futuros al individuo para determinar si es una remuneración por servicios realizados después de la fecha de la adquisición (y por consiguiente reconocidos en el resultado del periodo después de la adquisición) o una contraprestación contingente, en cuyo caso su valor razonable se incluye en el costo de la adquisición del negocio (y por consiguiente afecta al importe reconocido de la plusvalía, si la hubiera).

Antes de una adquisición los empleados de un negocio adquirido pueden: (a) haberseles concedido opciones sobre acciones en el negocio de la adquirida; (b) ser partícipes de un plan de incentivos a largo plazo; que les otorga derecho a acciones en el negocio adquirido, o (c) mantener algunos incentivos con pagos basados en acciones, que les otorga derecho a acciones en el negocio adquirido.

Si la adquirente sustituye esos incentivos con otros nuevos, por ejemplo, opciones sobre sus propias acciones, se requiere considerar cuidadosamente la determinación de si todos o parte de los incentivos sustitutivos son parte de la contraprestación pagada (y por consiguiente afecta al importe de la plusvalía reconocida, si la hubiera) o es una remuneración a los empleados posterior a la adquisición (y por consiguiente se reconocen en el resultado del periodo posterior a la adquisición).

Adopción de la NIIF por primera vez

A diferencia de las NIIF, algunos PCGA anteriores permiten el uso del método de contabilización para las combinaciones de negocios de la “unión de intereses” o “fusiones”.

Para combinaciones de negocios no existen excepciones obligatorias al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* de reconocer y medir todos activos y pasivos en los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NIIF como si hubiera siempre aplicado las NIIF aplicables al final del primer periodo de presentación conforme a las NIIF (es decir, el último periodo cubierto por los primeros estados financieros de la entidad conforme a las NIIF).

Sin embargo, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede, sujeta a condiciones especificadas, no aplicar la NIIF 3 de forma retroactiva a combinaciones de negocios que la entidad reconoció antes de la fecha de su transición a las NIIF (o antes de una fecha previa elegida por la entidad que adopta por primera vez las NIIF).

Por consiguiente, con excepciones limitadas, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede dejar sin cambiar su contabilidad de combinaciones de negocios que reconoció de acuerdo con sus PCGA anteriores. Independientemente de cualesquier elección, la entidad debe comprobar el deterioro de la plusvalía en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF.

NIIF 4

Contratos de Seguro

La Norma

La NIIF 4 especifica la contabilización de los contratos de seguro emitidos por una entidad. También especifica la contabilización de los contratos de reaseguro emitidos o mantenidos por una aseguradora. La Norma se aplica a estos contratos, independientemente de si la entidad está regulada como una aseguradora y si el contrato se considera como un contrato de seguro a efectos legales.

Un *contrato de seguro* es un contrato en el que una de las partes (la aseguradora) acepta un riesgo de seguro significativo de la otra parte (el tenedor de la póliza), acordando compensar al tenedor si ocurre un suceso futuro incierto (el suceso asegurado) que afecta de forma adversa al tenedor del seguro. El riesgo de seguro no incluye el riesgo financiero (es decir, el riesgo de cambios en los precios de mercado o tasas de interés).

La NIIF 4 se ha emitido como una medida temporal para llenar un vacío en las NIIF. Realiza únicamente mejoras limitadas en las prácticas contables para los contratos de seguro y, en ausencia de la NIIF 4, se hubiera requerido que las entidades contabilizaran los contratos de seguro siguiendo precedentes incluidos en otras Normas, y las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para activos, pasivos, ingresos y gastos del *Marco Conceptual*. Para muchas entidades, la aplicación de otras Normas y del *Marco Conceptual* habría dado lugar a cambios en la forma en que contabilizan las partidas.

En muchos sentidos, la NIIF 4 permite que una entidad continúe contabilizando los contratos de seguro según sus políticas contables anteriores. Algunas de las mejoras limitadas que la Norma realiza para contabilizar los contratos de seguro son las siguientes:

- No se permite provisiones para catástrofes y de estabilización. Estas no son pasivos.
- La adecuación de los pasivos por seguros deben comprobarse al final de cada periodo de presentación. El test de adecuación del pasivo se basa en estimaciones presentes de los flujos de efectivo futuros y cualquier deficiencia se reconoce en el resultado del periodo. Además, se comprueba el deterioro de valor de los activos de reaseguro.
- Los pasivos por seguros se presentan sin compensarlos contra los activos de reaseguro relacionados.

- Los componentes de participación discrecional (como se encuentran en los contratos de participación y con ganancias) deben presentarse como pasivos o como patrimonio (o dividirse en componentes de pasivo y de patrimonio). No pueden presentarse por separado de los pasivos y del patrimonio.

Algunos contratos de seguro contienen un componente de seguro y un componente de depósito. En algunos casos la entidad debe “disociar” los componentes y contabilizarlos por separado. Este requerimiento es particularmente relevante para los reaseguros financieros.

La NIIF restringe los cambios de políticas contables. Los cambios en la contabilización de los contratos de seguro deben dar lugar a información que sea más relevante y no menos fiable, o más fiable y no menos relevante, que la contabilización anterior.

continuación

NIIF 4

Contratos de Seguro continuación

El IASB en la fase II de su proyecto de contratos de seguro está considerando una revisión significativa de la contabilidad de los contratos de seguro. Entre tanto, una entidad no debe introducir (pero puede continuar con) las siguientes prácticas:

- Medir los pasivos por seguros sin proceder a descontar los importes.
- Medir los derechos contractuales de futuras comisiones de gestión de inversiones por un importe que supere su valor razonable (obtenido por las comisiones que actualmente se cargan en el mercado).
- Utilizar políticas contables no uniformes para los pasivos por seguros de subsidiarias.
- Medir los pasivos por seguros con prudencia excesiva.
- Excepto en casos inusuales, utilizar una tasa de descuento que refleje los rendimientos sobre activos mantenidos en lugar de las características de los pasivos por seguros.

Juicios y estimaciones

Algunos contratos que tienen la forma legal de contratos de seguro, o se describen a otros efectos como contratos de seguro, pueden no ser contratos de seguro como se definen en la NIIF 4.

Si estos contratos crean activos financieros y pasivos financieros (depósitos) se aplicarán la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Los activos financieros se miden de acuerdo con la NIIF 9 y la NIC 39 y la medición es, a menudo, a valor razonable. Para evitar una asimetría contable, se permite que una entidad cambie su política contable sobre pasivos por seguros, de forma que ambos activos y pasivos reflejen los cambios en las condiciones de mercado (particularmente tasas de interés).

Adopción de la NIIF por primera vez

Para contratos de seguro no existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* de reconocer y medir todos activos y pasivos en los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NIIF como si hubiera siempre aplicado las NIIF aplicables al final del primer periodo de presentación conforme a las NIIF (es decir, el último periodo cubierto por los primeros estados financieros de la entidad conforme a las NIIF). Sin embargo, una entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 4. En la NIIF 4 se restringen los cambios en las políticas contables seguidas en los contratos de seguro, incluyendo los cambios que pueda hacer una entidad que adopta por primera vez las NIIF. Los altos gestores deberían considerar la mejor forma de satisfacer el alto nivel de los principios de información a revelar de la NIIF 4. La implementación de estos principios puede requerir una revisión de los sistemas y recopilación de datos adicional.

NIIF 5

Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas

La Norma

Los Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas deben revelarse de forma separada en los estados financieros.

La información sobre los activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuas de una entidad ayuda a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales a evaluar el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo netos futuros de la entidad (y sus provisiones), que les es útil cuando toman decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad. Por ejemplo, mediante la separación de activos no corrientes mantenidos para la venta de otros “activos fijos”, un usuario puede fácilmente identificar los activos fijos que van a recuperarse a través de la venta en lugar del uso.

Activos no corrientes mantenidos para la venta

Los activos no corrientes se reclasifican como activos corrientes cuando se mantienen para la venta. Un activo no corriente se considera como “mantenido para la venta”, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado. Para clasificar un activo no corriente como mantenido para la venta:

- el activo debe estar disponible para la venta inmediata en su estado actual; y

Especifica la contabilización de los activos no corrientes y grupos de activos y pasivos cuyo importe en libros se recuperará principalmente a través de una transacción de venta, y la presentación e información a revelar de las operaciones discontinuas.

- la venta debe ser altamente probable. Esto requiere el compromiso de la gerencia de vender, y la comercialización activa del activo a un precio razonable. Debe esperarse que la venta se complete dentro de un año desde la fecha de clasificación.

Por consiguiente, los activos que vayan a abandonarse pueden no clasificarse como mantenidos para la venta.

Los activos no corrientes mantenidos para la venta no se deprecian. Se miden al menor del valor razonable menos los costos de venta y el importe en libros (anterior a la reclasificación como mantenido para la venta) y se presentan de forma separada en el estado de situación financiera de forma congruente con la naturaleza de los beneficios económicos que se espera que fluyan a la entidad mediante la venta del recurso subyacente (es decir, el activo).

Se aplican requerimientos similares de medición y presentación a grupos de activos y pasivos cuando se consideran como “mantenidos para la venta”.

Operaciones discontinuas

Una “operación discontinuada” es un componente de una entidad que ha sido dispuesto, o clasificado como mantenido para la venta, y:

- representa una línea de negocio o un área geográfica de operaciones importantes separadas;
- es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de operaciones separadas; o
- es una subsidiaria adquirida con el objeto exclusivo de revenderla.

continuación

NIIF 5

Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas continuación

Las operaciones discontinuadas se presentan de forma separada dentro del resultado del periodo en el estado del resultado integral. Debe mostrarse un desglose del importe en las notas o en el estado del resultado integral. Los flujos de efectivo netos atribuibles a las actividades de operación, inversión y financiación de las operaciones discontinuadas debe presentarse en las notas o en el estado de flujos de efectivo. La presentación separada de las operaciones discontinuadas ayuda a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales a evaluar la continuidad de las ganancias y a estimar los flujos de efectivo futuros.

Juicios y estimaciones

La clasificación de un activo como “mantenido para la venta” se basa en las acciones tomadas por la gerencia hasta el final del periodo de presentación y las expectativas de la gerencia (y juicios) de que el activo está disponible para la venta inmediata y que dicha venta se completará. La evaluación de la disponibilidad del activo para la venta requiere un juicio profesional de lo que representa un tiempo usual y habitual y otras condiciones de la disposición de un activo. La determinación de si la venta es altamente probable puede requerir una evaluación de la probabilidad de obtener la aprobación de los accionistas, cuando proceda, y juzgar lo que constituye evidencia suficiente del compromiso de la gerencia de vender.

La medición de los activos mantenidos para la venta requiere medir al valor razonable y estimar los costos de la venta. Sobre los juicios y estimaciones relativos a la medición del valor razonable, véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.

Adopción de la NIIF por primera vez

Para activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas no existen excepciones obligatorias o exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* de reconocer y medir todos activos y pasivos en los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NIIF como si hubiera siempre aplicado las NIIF aplicables al final del primer periodo de presentación conforme a las NIIF (es decir, el último periodo cubierto por los primeros estados financieros de la entidad conforme a las NIIF).

Los requerimientos de la NIIF 5 sobre presentación e información a revelar pueden ser significativamente diferentes de los requeridos por los PCGA anteriores de una entidad. La recopilación de la información necesaria para la elaboración de los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NIIF puede requerir tiempo y esfuerzo significativos, así como cambios en los sistemas de colección y presentación de la información, y formación del personal.

NIIF 6

Exploración y Evaluación de Recursos Minerales

La Norma

La NIIF 6 especifica la presentación de información financiera sobre desembolsos incurridos en la exploración y evaluación de recursos minerales antes de que pueda demostrarse la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral. No especifica la presentación de información financiera para el desarrollo de los recursos minerales.

Los desembolsos por exploración y evaluación y los activos por derechos minerales se excluyen del alcance de las Normas que tratan los activos intangibles y las propiedades, planta y equipo. La NIIF 6 tiene un alcance limitado y se ha emitido como una medida intermedia para llenar un vacío de la NIIF. En ausencia de la NIIF 6, se habría requerido que las entidades contabilizaran los desembolsos de evaluación y exploración de acuerdo con las Normas que tratan partidas similares, y las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición de activos y gastos del *Marco Conceptual*. Para la mayoría de las entidades, la aplicación de otras Normas y del *Marco Conceptual* habría dado lugar a cambios en la forma en que contabilizaban esas partidas según los PCGA anteriores.

En muchos sentidos, una entidad puede continuar contabilizando los desembolsos de exploración y evaluación utilizando las mismas políticas contables que aplicaba inmediatamente antes de adoptar la NIIF 6. Algunas de las mejoras limitadas que la Norma realiza para contabilizar los desembolsos por exploración y evaluación son las siguientes:

- La entidad debe determinar las políticas contables que especifican qué desembolsos de exploración y evaluación van a reconocerse como activos y la forma en que se medirán estos activos.

- En el momento del reconocimiento, los activos de exploración y evaluación se miden inicialmente al costo. Posteriormente se miden utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación.
- Los activos de exploración y evaluación se clasifican como activos tangibles o intangibles de acuerdo con su naturaleza.
- Se comprueba el deterioro de valor de un activo por exploración y evaluación cuando hechos y circunstancias sugieren que el importe en libros supera el importe recuperable. La entidad determina el “nivel” (unidad generadora de efectivo o grupo de unidades) al que debe comprobarse el deterioro de valor. El “nivel” no debe ser mayor que un segmento utilizado a efectos de la información presentada por segmentos. El deterioro de valor se mide de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Los estados financieros deben identificar y explicar los importes reconocidos en los estados financieros que surgen de la exploración y evaluación de recursos minerales. La Norma restringe los cambios de políticas contables. Los cambios en la contabilización de los desembolsos de exploración y evaluación deben dar lugar a información que sea más relevante y fiable.

Juicios y estimaciones

En muchos sentidos, una entidad puede continuar utilizando las políticas contables para los desembolsos de exploración y evaluación que aplicaba inmediatamente antes de adoptar la NIIF 6. Estas políticas pueden involucrar un rango de juicios y estimaciones. La gerencia debe considerar si los desembolsos cumplen la definición de activos de exploración y evaluación y si tienen que clasificarse como tangibles o intangibles. Además, deben elegir un modelo de costo o un modelo de revaluación a utilizar para la medición posterior al reconocimiento inicial. Se requieren varios juicios en relación con las pruebas de deterioro de valor.

Especifica la presentación de información financiera sobre desembolsos incurridos en la exploración y evaluación de recursos minerales antes de que pueda demostrarse la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

continuación

NIIF 6

Exploración y Evaluación de Recursos Minerales continuación

Adopción de la NIIF por primera vez

Para los desembolsos por exploración y evaluación, no existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* de reconocer y medir todos los activos y pasivos en los primeros estados financieros de la entidad conforme a las NIIF como si siempre hubiera aplicado las NIIF.

Sin embargo, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir la aplicación de las disposiciones transitorias especificadas en la NIIF 6 si los requerimientos de sus PCGA anteriores contabilizan los costos de exploración y desarrollo de propiedades de gas y petróleo en las fases de desarrollo o producción en centros de costo que incluyen todas las propiedades en un área geográfica amplia.

En el momento de la adopción de las NIIF, se requiere que las entidades expliquen sus políticas para la contabilización de los desembolsos de exploración y evaluación y para asegurar que las partidas clasificadas como desembolsos de exploración y evaluación satisfacen los criterios de la NIIF 6. Las pruebas de deterioro de valor pueden dar lugar a gastos por deterioro de valor adicionales en comparación con los reconocidos según los PCGA anteriores de una entidad.

NIIF 7

Instrumentos Financieros: Información a Revelar

La Norma

La NIIF 7 especifica la información a revelar sobre instrumentos financieros. La presentación, reconocimiento y medición de instrumentos financieros son el objeto de las NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* respectivamente.¹

La Norma se aplica a los riesgos financieros que surgen de todos instrumentos financieros de todas las entidades. Sin embargo, el alcance de la información a revelar requerida depende de la medida en que la entidad utiliza instrumentos financieros y su exposición a los riesgos relacionados.

La Norma requiere revelar información sobre:

- la relevancia de los instrumentos financieros para la situación financiera y el rendimiento de una entidad;
- la información cualitativa sobre la exposición a riesgos que surgen de los instrumentos financieros. La información a revelar describe los objetivos, las políticas y los procesos de la gerencia para la gestión de dichos riesgos; e

Requiere información a revelar que permita a los usuarios evaluar:

- la relevancia de los instrumentos financieros para la situación financiera y el rendimiento de una entidad; y
- los riesgos que surgen de instrumentos financieros a los que está expuesta la entidad y la forma en que la entidad gestiona esos riesgos.

- información cuantitativa sobre la exposición a los riesgos que surgen de los instrumentos financieros, incluyendo la información a revelar específica mínima sobre los riesgos de crédito, de liquidez y de mercado. Esta información a revelar proporciona información sobre la medida en que la entidad está expuesta al riesgo, basándose en información provista internamente al personal clave de la dirección de la entidad.

Esta información se utiliza porque puede influir en la evaluación de los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales (usuarios) de la situación financiera y rendimiento financiero de una entidad o del importe y calendario de sus flujos de efectivo futuros. Una mayor transparencia de los riesgos financieros permite que los usuarios hagan juicios más informados sobre el riesgo y el rendimiento.

Esta información a revelar requerida proporciona una visión de conjunto del uso de instrumentos financieros por parte de la entidad y de la exposición a riesgos que éstos crean.

continuación

¹ El desarrollo de la NIIF 9 está en proceso. La NIIF 9 sustituirá finalmente a la NIC 39 en su totalidad. Las fases principales del proyecto son: Fase 1: *Clasificación y medición*; Fase 2: *Metodología del deterioro de valor*; y Fase 3: *Contabilidad de coberturas*. La Fase 1 se ha completado, por ello la NIIF 9 establece ahora los requerimientos para la clasificación y medición de activos financieros y pasivos financieros. Además, los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 39 se han reproducido sin cambios en la NIIF 9. La NIIF 9 es obligatoria solo a partir del 1 de enero de 2015. Hasta ese momento, una entidad puede continuar aplicando la NIC 39, o si una entidad elige aplicar alguno o todos los nuevos requerimientos de la NIIF 9, debe aplicarlos junto con las partes de la NIC 39 que continúan siendo aplicables.

NIIF 7

Instrumentos Financieros: Información a Revelar continuación

Juicios y estimaciones

Se revela la relevancia de los instrumentos financieros para la situación financiera y el rendimiento de una entidad.

Se requiere el juicio profesional cuando los instrumentos financieros se agrupan en clases apropiadas según la naturaleza de la información revelada y que tengan en cuenta las características de dichos instrumentos financieros.

Se requiere que una entidad proporcione un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que está expuesta en cada fecha de presentación. El análisis de sensibilidad mostrará la forma en que el resultado del periodo y el patrimonio se verán afectados si hubiera cambios en la variable del riesgo en esa fecha. La gerencia, al preparar estos análisis, debe ejercer el juicio profesional para decidir sobre las metodologías y suposiciones más apropiadas a utilizar al llevar a cabo dichos análisis.

Adopción de la NIIF por primera vez

Para la información a revelar sobre instrumentos financieros no existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Sin embargo, en el corto plazo, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede, sujeta a condiciones específicas, optar por exenciones limitadas de aspectos particulares de la NIIF 7.

Los requerimientos de información a revelar de la NIIF 7 pueden ser significativamente diferentes de los requeridos por los PCGA anteriores de una entidad. La recopilación de la información relevante sobre la información a revelar requerida por los primeros estados financieros de la entidad conforme a las NIIF puede requerir un esfuerzo significativo, incluyendo cambios en los sistemas de información y formación.

NIIF 8

Segmentos de Operación

La Norma

La NIIF 8 requiere revelar información sobre los segmentos de operación de una entidad, sus productos y servicios, las áreas geográficas en las que opera y sus principales clientes. Esta información permite a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales evaluar las actividades de negocio de la entidad y el entorno en que opera.

Una entidad debe presentar información financiera y descriptiva sobre sus segmentos de operación que cumpla con criterios especificados. Los segmentos de operación son componentes de una entidad sobre la que se dispone de información financiera separada que es evaluada regularmente por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación para decidir cómo asignar recursos y para evaluar el rendimiento. En general, la información financiera presentada es la misma que utiliza la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la entidad.

La información de segmentos permite a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales (los usuarios principales de los estados financieros) de la entidad ver los segmentos de operación de la entidad a través de los ojos de la gerencia. Esto ayuda a los usuarios de los estados financieros a evaluar las previsiones de flujos de efectivo de la entidad, lo que requiere la evaluación de la incertidumbre que rodea el calendario y el importe de los flujos de efectivo esperados. La incertidumbre procede, en parte, de factores relacionados con los productos y servicios que ofrece una entidad y las áreas geográficas en las que opera.

Revelar información sobre los segmentos de operación de una entidad, sus productos y servicios, las áreas geográficas en que opera, y sus principales clientes permite a los usuarios evaluar sus actividades de negocio y el entorno en que opera.

Muchas operaciones de las entidades están diversificadas por negocio o área geográfica (es decir, operaciones multinacionales). Sus productos y servicios, o las áreas geográficas en las que opera, pueden diferir en rentabilidad, perspectivas de futuro y riesgos. La información por segmentos puede ser más útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad que la información agregada o consolidada, porque la información a nivel de segmento ayuda a los usuarios a evaluar los riesgos y rendimientos con mayor detalle.

La Norma se aplica generalmente a entidades cotizadas. Si un informe financiero contiene los estados financieros consolidados de una controladora, así como sus estados financieros separados, la información segmentada se requiere únicamente en los estados financieros consolidados.

Una entidad debe facilitar información descriptiva sobre la forma en que se determinan los segmentos de operación, los productos y servicios proporcionados por los segmentos, las diferencias entre las mediciones utilizadas al proporcionar la información financiera segmentada y la utilizada en los estados financieros de la entidad, y los cambios en la base de medición de los importes de los segmentos de un periodo a otro.

Una entidad debe presentar una medida del resultado del segmento de operación. También debe presentar una medida de los pasivos de los segmentos de operación, activos de los segmentos de operación y partidas de ingresos y gastos particulares si estas medidas se facilitan regularmente a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación. Los ingresos de actividades ordinarias totales, resultados totales, activos totales, pasivos y otros importes revelados sobre los segmentos sobre los que debe informarse deben conciliarse con los importes correspondientes de los estados financieros de la entidad. **continuación**

NIIF 8

Segmentos de Operación continuación

Una entidad debe presentar información sobre los ingresos de actividades ordinarias procedentes de sus productos o servicios sobre los países en los que obtiene ingresos de las actividades ordinarias y mantiene activos, y sobre los clientes más importantes, con independencia de que esa información sea utilizada por la gerencia en la toma de decisiones sobre las operaciones. Sin embargo, una entidad está exenta de presentar información que no se prepare para uso interno si la información necesaria no está disponible y el costo de desarrollarla podría ser excesivo.

La gerencia debería considerar incluir explicaciones adicionales sobre la información por segmentos en los comentarios de la gerencia que se emitan para acompañar a los estados financieros.

Juicios y estimaciones

La información financiera por segmentos requiere la identificación de la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la entidad. La identificación se basa en una función dentro de la entidad en lugar de en el título asociado con una posición ejecutiva particular. Por consiguiente, en algunos casos la identificación de la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación requiere el juicio profesional.

En algunas entidades (algunas veces denominada “organizaciones con forma de matriz”), algunos gestores son responsables de diferentes líneas de productos y servicios en todo el mundo, mientras que otros lo son de zonas geográficas específicas. La máxima autoridad en la toma de decisiones de operación examina de forma regular los resultados de operación de ambos conjuntos de componentes y cuenta con información financiera sobre ambos. En esta situación, los segmentos de operación son los componentes sobre los que la información a revelar adicional permitiría mejor a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y los efectos financieros de las actividades de negocio en las que está implicada y los entornos económicos en los que opera.

También se requiere el juicio profesional para decidir si un segmento de operación identificado como un segmento sobre el que debe informarse en el periodo inmediato anterior continúa siendo de importancia y debe, por ello, revelarse en el periodo de presentación actual, incluso si no satisface de otra forma el umbral de un segmento sobre el que debe informarse.

En algunas circunstancias una entidad puede ser capaz de agregar segmentos de operación particulares en segmentos sobre los que debe informarse mayores. Esta agregación se permite solo para operaciones relativamente homogéneas y cuando se satisfacen criterios especificados. Se requiere el juicio profesional para decidir si dos o más segmentos de operación cumplen los criterios para combinarse en un segmento único sobre el que debe informarse.

Adopción de la NIIF por primera vez

Para los segmentos de operación, no existen excepciones obligatorias específicas o exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* de reconocer y medir todos los activos y pasivos en los primeros estados financieros de la entidad conforme a las NIIF como si siempre hubiera aplicado las NIIF.

Los requerimientos de información a revelar de la NIIF 8 pueden ser significativamente diferentes de los requeridos, si los hubiera, por los PCGA anteriores de una entidad.

NIIF 9

Instrumentos Financieros

La Norma

Actualmente, la NIIF 9 especifica la forma en que una entidad debería clasificar y medir los activos financieros y pasivos financieros. El IASB tiene intención de que la NIIF 9 sustituya en última instancia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* en su totalidad. El proyecto se divide en tres fases principales: Fase 1: *Clasificación y medición*; Fase 2: *Metodología del deterioro de valor*; y Fase 3: *Contabilidad de coberturas*.

Entretanto, las entidades que elijan aplicar la NIIF 9 de forma anticipada (es obligatoria solo a partir del 1 de enero de 2015) deben aplicarla junto con las partes de la NIC 39 que no han sido sustituidas por la NIIF 9.

El objetivo de esta NIIF es establecer requerimientos para la clasificación y medición de los activos financieros y pasivos financieros que presentarán información útil y relevante para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de una entidad para evaluar los importes, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo que surgen de estas partidas financieras.

Se requiere que todos los activos financieros se clasifiquen sobre la base del modelo de negocio de la entidad para la gestión de los activos financieros y las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero. La categoría en la cual se clasifica el activo determina la forma en que se mide posteriormente al reconocimiento inicial -al costo amortizado o al valor razonable. Las entidades pueden dejar de medir inversiones en patrimonios o derivados no cotizados al costo; deben clasificarse en una de las categorías permitidas por la Norma. Sin embargo, el costo puede ser, en algunos casos, una aproximación adecuada del valor razonable de una inversión.

Los activos financieros se miden inicialmente al valor razonable, más (en el caso de un activo financiero no medido a valor razonable con cambios en resultados) los costos de transacción. Después del reconocimiento inicial, un activo financiero se mide al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- el activo se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos para obtener los flujos de efectivo contractuales, y
- 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.

La Norma requiere que todos los otros activos financieros se midan al valor razonable. Para todos los activos financieros medidos al valor razonable, los cambios en dicho valor razonable se reconocen en el resultado del periodo, con la excepción de las inversiones en el patrimonio que no se mantienen para negociar. En estos casos, la Norma permite una elección irrevocable para reconocer los cambios en el valor razonable en otro resultado integral. Esta elección debe realizarse en el reconocimiento inicial de los instrumentos respectivos.

La NIIF 9 proporciona una opción limitada para designar un activo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados en el reconocimiento inicial, pero solo cuando al hacerlo elimina o reduce significativamente una incongruencia de medición o reconocimiento (algunas veces denominada “asimetría contable”) que surgiría, en su caso, de la medición de los activos o pasivos o del reconocimiento de las ganancias o pérdidas relacionadas sobre bases diferentes.

Una entidad reclasificará todos los activos financieros afectados solo cuando cambie su modelo de negocio para gestionar los activos financieros.

Al igual que anteriormente en el caso de la NIC 39, en la NIIF 9 la mayoría de los pasivos financieros se miden al costo amortizado. Los pasivos que se mantienen para negociar (incluyendo todos los pasivos derivados) se miden a valor razonable. Se requiere que la mayoría de los pasivos financieros híbridos se contabilicen dividiéndolos en dos partes (bifurcación): un componente de derivado al valor razonable con cambios en resultados; y un componente medido al costo amortizado.

La Norma incluye una opción limitada para designar un pasivo financiero como medido al valor razonable con cambios en resultados.

continuación

NIIF 9

Instrumentos Financieros continuación

Cuando se utiliza esta opción se requiere habitualmente que una entidad reconozca directamente en otro resultado integral, en lugar de en el resultado del periodo, el cambio en el valor razonable del pasivo financiero que surge de cambios en el riesgo de crédito del emisor. Esta fuente de volatilidad, que muchos preparadores consideran que no da lugar a que se proporcione información útil a los usuarios, es de ese modo, eliminada del resultado del periodo.

La entidad no reclasificará ningún pasivo financiero.

Los requerimientos de baja en cuentas, distintos de los requerimientos de información a revelar, que estaban anteriormente incluidos en la NIC 39 han sido trasladados a la NIIF sin cambios.

Una entidad da de baja un activo financiero de su estado de situación financiera cuando:

- expiran sus derechos contractuales a los flujos de efectivo del activo;
- ha transferido el activo y sustancialmente todos los riesgos y recompensas de la propiedad; o
- ha transferido el activo, y ha conservado algunos riesgos y recompensas sustanciales de la propiedad, pero la otra parte puede vender el activo. (Nota: los riesgos y recompensas conservados se reconocen como un activo.)

Una entidad da de baja un pasivo financiero de su estado de situación financiera cuando se extingue su obligación.

Mediante la adopción de la NIIF 9 una entidad alinea la base de medición de sus activos financieros con su modelo de negocio -la forma en que la entidad gestiona sus activos financieros- y con las características de los flujos de efectivo contractuales. Al hacerlo así, se reduce significativamente la complejidad mediante la eliminación de las numerosas reglas asociadas con cada categoría de clasificación de la NIC 39.

De forma congruente con todos los otros activos financieros, los contratos híbridos con un anfitrión que es un activo financiero se clasifican y miden en su totalidad a valor razonable, eliminando de ese modo, la complejidad y los requerimientos basados en reglas de la NIC 39 para derivados implícitos. Si el contrato anfitrión no es un activo que quede dentro del alcance de la NIIF 9, el derivado implícito se separará, en circunstancias específicas, del contrato anfitrión y se contabilizará como un derivado independiente de acuerdo con la NIIF 9.

Juicios y estimaciones

La contabilización de los instrumentos financieros puede ser compleja. Son necesarios numerosos juicios y estimaciones para contabilizar instrumentos financieros. Áreas, entre otras, que necesitan que se les preste una atención particular incluyen:

- la determinación del valor razonable del instrumento;
- la determinación del tipo de instrumento (es decir, instrumentos de patrimonio o de deuda) a contabilizar;
- la determinación de la clasificación adecuada para los instrumentos financieros;
- la identificación de si, y si es así cuando, ha cambiado el modelo de negocio de la entidad;
- la decisión sobre si designar o no, los instrumentos financieros al valor razonable con cambios en resultados en el reconocimiento inicial; y
- la selección del punto de referencia adecuado a utilizar como entrada de datos en el cálculo del riesgo atribuible al riesgo de crédito propio de un instrumento de deuda.

continuación

NIIF 9

Instrumentos Financieros continuación

Para instrumentos que no cotizan en mercados activos, la gerencia debe aplicar la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* para medir el valor razonable de un instrumento (véase el resumen informativo de la NIIF 13 sobre los juicios y estimaciones al medir el valor razonable).

La determinación del tipo de instrumento (es decir, deuda o patrimonio) a contabilizar se realiza de acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* (véase el resumen informativo de la NIC 32 sobre juicios y estimaciones para clasificar los instrumentos financieros como deuda o patrimonio). La determinación del tipo de instrumento ayudará a la gerencia a aplicar los requerimientos de clasificación correctos y políticas contables relacionadas.

Adopción de la NIIF por primera vez

Los requerimientos de la NIIF 9 pueden diferir de forma significativa de los PCGA anteriores de una entidad. Por ejemplo, a diferencia de las NIIF que requieren que los derivados se midan al valor razonable, algunos PCGA anteriores permitían, o requerían, que los derivados se contabilizasen utilizando un modelo de costo.

Para instrumentos financieros, existe un número de excepciones obligatorias al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* de reconocer y medir todos activos y pasivos en los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NIIF como si hubiera siempre aplicado las NIIF aplicables al final del primer periodo de presentación conforme a las NIIF (es decir, el último periodo cubierto por los primeros estados financieros de la entidad conforme a las NIIF). Estas excepciones obligatorias incluyen:

- La baja en cuentas de los activos financieros y pasivos financieros: una entidad que adopta por primera vez las NIIF debe aplicar los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 de forma prospectiva a las transacciones que tengan lugar a partir de la fecha de transición a las NIIF. Sin embargo, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede aplicar los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 de forma retroactiva desde una fecha a elección de la entidad, siempre que la información necesaria para aplicar la NIIF 9 a activos financieros y pasivos financieros dados de baja en cuentas como resultado de transacciones pasadas, se obtuviese en el momento del reconocimiento inicial de esas transacciones.

- La clasificación y medición de activos financieros: una entidad evalúa si un activo financiero cumple las condiciones de la NIIF 9 para su medición al costo amortizado sobre la base de los hechos y circunstancias que existían en la fecha de transición a las NIIF.
- Derivados implícitos: una entidad que adopta por primera vez las NIIF evaluará si se requiere que un derivado implícito se separe de su contrato anfitrión y se contabilice como un derivado basándose en las condiciones existentes en la fecha en que la entidad se convirtió por primera vez, en parte del contrato o en la fecha en que se requiera una nueva evaluación según la NIIF 9, si esta fuese posterior.

En la fecha de transición, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede también, sujeta a condiciones especificadas, elegir no aplicar aspectos concretos de la NIIF 9 de forma retroactiva a instrumentos financieros que la entidad reconoció antes de fecha de transición a las NIIF.

La Norma especifica la clasificación y medición de los activos financieros y pasivos financieros.

NIIF 10

Estados Financieros Consolidados

La Norma

La NIIF 10 proporciona un único modelo de consolidación que identifica el control como la base para la consolidación de todo tipo de entidades. La NIIF 10 sustituye a la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* y a la SIC-12 *Consolidación—Entidades de Cometido Específico* y entrará en vigor para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013.

Los estados financieros consolidados presentan información financiera de un grupo (una controladora y sus subsidiarias) como una única entidad económica. La información sobre los recursos bajo el control del grupo (activos) y los derechos contra esos recursos (pasivos y patrimonio) ayuda a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales a evaluar las perspectivas de futuro sobre los flujos de efectivo netos del grupo, que es útil para tomar decisiones sobre la provisión de recursos al grupo.

Una entidad que tiene una o más subsidiarias (una controladora) debe presentar estados financieros consolidados. Una subsidiaria es una entidad, entre las que se incluyen entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales, que es controlada por la controladora.

Un inversor controla una participada si tiene:

- poder sobre la participada -el poder de un inversor sobre una participada surge de derechos existentes que le otorgan la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la participada (es decir, las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada);

- exposición, o derechos, a rendimientos variables por su implicación en la participada -los rendimientos del inversor que controla deben tener el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de la participada; y
- la capacidad para utilizar su poder sobre la participada para afectar al importe del rendimiento del inversor -debe ser un vínculo entre poder y el rendimiento del inversor (es decir, controlar una participada, el inversor debe tener la capacidad de utilizar su poder para influir en sus rendimientos).

Un inversor evalúa si controla entidades estructuradas (también conocidas como “entidades de cometido específico”) utilizando los mismos principios y guías que para otras entidades. Un inversor puede lograr poder sobre una participada de muchas formas, no solo mediante la dirección de sus políticas financieras y de operación, sino también, en algunas situaciones, teniendo derecho a “intervenir en” y gestionar las actividades de dicha participada.

Cuando una controladora posee menos del 100 por cien de una subsidiaria, reconoce una participación no controladora. Una participación no controladora es el patrimonio de una subsidiaria no atribuible, directa o indirectamente, a la controladora. Se presenta en el estado de situación financiera consolidado dentro del patrimonio, de forma separada del patrimonio de los accionistas de la controladora.

Cuando el final del periodo de presentación de la controladora y de una subsidiaria difieren, la subsidiaria habitualmente prepara estados financieros adicionales a la misma fecha que la controladora (a menos que sea impracticable), a efectos de consolidación. En los estados financieros consolidados deben utilizarse políticas contables uniformes para transacciones y sucesos similares.

continuación

NIIF 10

Estados Financieros Consolidados continuación

Una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados si es en sí misma una subsidiaria totalmente participada, si sus títulos no cotizan en mercados públicos o si está en proceso de cotizar, y si su controladora publica estados financieros conforme a las NIIF que están disponibles para el público. Este es también el caso de subsidiarias parcialmente participadas si sus otros propietarios han sido informados sobre la no presentación de estados financieros consolidados y no lo han objetado.

No se excluirá de la consolidación a una subsidiaria porque sus actividades de negocio sean diferentes a las que llevan a cabo las otras entidades del grupo.

Se facilita una excepción al principio de que todas las subsidiarias deben consolidarse para controladoras que son entidades de inversión. Una entidad de inversión es una entidad que (a) obtiene fondos de uno o más inversores a efectos de proporcionar servicios de gestión de inversiones; (b) su propósito de negocio es invertir fondos únicamente por los rendimientos procedentes de apreciaciones del capital, ingresos por inversiones, o ambos; y (c) mide y evalúa el rendimiento de sus inversiones sobre la base del valor razonable. Una controladora que es una entidad de inversión mide sus inversiones en subsidiarias concretas al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado de cada periodo.

Juicios y estimaciones

La determinación de si existe control requiere una evaluación de todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo una evaluación del propósito y diseño de la participada, las actividades de esta y la forma en que se toman las decisiones sobre dichas actividades, y los derechos mantenidos por la parte involucrada en la participada. Esto será, a menudo, una evaluación relativamente sencilla (por ejemplo cuando un inversor posee más del 50 por ciento de los derechos de voto de una participada y esta propiedad da lugar al control). En algunos casos, sin embargo, esa evaluación requiere de juicios significativos.

La evaluación del control puede ser particularmente difícil en algunas entidades estructuradas, porque las actividades relevantes en esas entidades no están habitualmente dirigidas por derechos de voto o similares. Además, los beneficios o rendimientos esperados de estas inversiones pueden ser más difíciles de evaluar.

Adopción de la NIIF por primera vez

Una entidad que adopta por primera vez las NIIF debe aplicar los requerimientos particulares de la NIIF 10 a sus subsidiarias desde su fecha de transición a las NIIF, a menos que elija aplicar la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* a

Los estados financieros consolidados presentan información financiera de un grupo (una controladora y sus subsidiarias) como una única entidad económica.

combinaciones pasadas, en cuyo caso debe también aplicar la NIIF 10 de forma retroactiva.

Cuando una subsidiaria pasa a aplicar por primera vez las NIIF antes que su controladora, la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* especifica la forma en que la controladora medirá los activos y pasivos de la subsidiaria en sus estados financieros consolidados.

NIIF 11

Acuerdos Conjuntos

La Norma

La NIIF 11 establece los principios para la presentación de información financiera por partes que tienen una participación en acuerdos que están controlados de forma conjunta. La NIIF deroga la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos* y la SIC-13 *Entidades Controladas Conjuntamente—Aportaciones no Monetarias de los Participantes* y estará vigente para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013.

El principio de la Norma es que una parte de un acuerdo conjunto reconoce sus derechos y obligaciones que surgen del acuerdo. Un acuerdo conjunto es un acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto (es decir, el acuerdo contractual de compartir el control de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren un consentimiento unánime de las partes que comparten el control).

Acuerdos conjuntos son operaciones conjuntas o negocios conjuntos:

- *Operaciones conjuntas* son acuerdos conjuntos en los que las partes que tienen control conjunto (operadores conjuntos) tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo. Un operador conjunto contabiliza los activos, pasivos, ingresos y gastos relativos a su participación en la operación conjunta (también conocida como “contabilidad en bruto”).

- *Negocios conjuntos* son acuerdos conjuntos en los que las partes que tienen control conjunto (participantes en un negocio conjunto) tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo. Un participante en un negocio conjunto reconoce su participación en el negocio conjunto como una inversión en el acuerdo utilizando el método de la participación (también conocido como “contabilidad en neto”).

Un acuerdo conjunto que no está estructurado a través de un vehículo separado (es decir, una estructura financiera identificable de forma separada, por ejemplo, una empresa de responsabilidad limitada) es una operación conjunta. Un acuerdo conjunto que está estructurado a través de un vehículo separado puede ser un negocio conjunto o una operación conjunta dependiendo de la evaluación de los derechos y obligaciones de las partes que surgen del acuerdo [es decir, dependiendo de si las partes tienen derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo (una operación conjunta) o si las partes tienen derechos a los activos netos del acuerdo (un negocio conjunto)].

Los requerimientos de información a revelar para los acuerdos conjuntos se especifican en la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.

Juicios y estimaciones

Una entidad aplica su juicio profesional al evaluar si las partes, o un grupo de las partes, de un acuerdo tienen el control conjunto del acuerdo. Esa determinación necesariamente incluye una evaluación de si las partes del acuerdo tienen colectivamente el control de dicho acuerdo (sobre juicios relacionados con el control, véase la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*).

La contabilización de un acuerdo conjunto dependerá de su clasificación. Pueden ser necesarios juicios adicionales para determinar si un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto. Esa evaluación requiere la consideración de la estructura del acuerdo conjunto y, cuando esté estructurado a través de un vehículo separado, la forma legal del vehículo separado, las condiciones del acuerdo contractual y, cuando sea relevante, otros hechos y circunstancias.

continuación

NIIF 11

Acuerdos Conjuntos continuación

Adopción de la NIIF por primera vez

Para acuerdos conjuntos no existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* de reconocer y medir todos activos y pasivos en los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NIIF como si hubiera siempre aplicado las NIIF aplicables al final del primer periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF (es decir, el último periodo cubierto por los primeros estados financieros de la entidad conforme a las NIIF).

Una entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 11 con la siguiente excepción. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NIIF cambie de la consolidación proporcional al método de la participación, comprobará el deterioro de valor de la inversión de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* al comienzo del primer periodo presentado, independientemente de que exista cualquier indicio de que la inversión pueda tener deteriorado su valor. Cualquier deterioro de valor resultante se reconocerá como un ajuste a las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado.

Especifica la contabilización y presentación de los acuerdos conjuntos (es decir, operaciones conjuntas y negocios conjuntos).

NIIF 12

Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades

La Norma

La NIIF 12 requiere que una entidad revele información que permita a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales evaluar la naturaleza, y riesgos asociados, de sus participaciones en otras entidades. La evaluación ayuda a los usuarios a tomar decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad. La Norma tendrá vigencia para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013.

La Norma es una Norma de información a revelar combinada para:

- subsidiarias;
- acuerdos conjuntos;
- asociadas; y
- entidades estructuradas no consolidadas.

La información sobre las participaciones de una entidad en subsidiarias, asociadas, acuerdos conjuntos y entidades estructuradas no consolidadas es, además de cualquier otra información, necesaria para cumplir con el objetivo de información a revelar de la Norma.

La información a revelar sobre subsidiarias incluye información sobre:

- cualquier implicación de participaciones no controladoras en las actividades del grupo (incluyendo la distribución del resultado del periodo e información financiera resumida para subsidiarias con participaciones no controladoras importantes);
- el efecto de restricciones significativas o inusuales sobre los activos y pasivos consolidados; y
- la naturaleza y cambios de los riesgos asociados con entidades estructuradas (a menudo conocidas como “entidades de cometido específico”).

La información a revelar sobre acuerdos conjuntos y asociadas incluye información sobre:

- la naturaleza, alcance y efectos financieros de las participaciones en acuerdos conjuntos y asociadas, por ejemplo:
 - o una lista de participaciones en acuerdos conjuntos y asociadas individualmente importantes y una descripción de su naturaleza;
 - o información financiera resumida para cada negocio conjunto y asociada individualmente importante (y el total de todos los demás que no son individualmente importantes);
 - o cualquier participación en pérdidas de negocios conjuntos y asociadas que esté sin reconocer;
 - o el valor razonable de inversiones en negocios conjuntos y asociadas individualmente importantes (si hay disponibles precios cotizados públicos); y
 - o la naturaleza y alcance de cualquier restricción significativa sobre la capacidad de los negocios conjuntos y asociadas de transferir fondos.

La información a revelar sobre entidades estructuradas no consolidadas incluye información sobre:

- la naturaleza y alcance de participaciones en entidades estructuradas no consolidadas, por ejemplo información sobre su naturaleza, propósito, tamaño, actividades y financiación.
- la naturaleza y cambios de los riesgos asociados con la participación en entidades estructuradas no consolidadas de la entidad incluyendo:
 - o el importe en libros de los activos y pasivos reconocidos;
 - o la exposición máxima a pérdidas y comparación con los importes en libros; y
 - o el alcance del apoyo proporcionado no previsto contractualmente.

continuación

NIIF 12

Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades continuación

Juicios y estimaciones

La Norma requiere revelar información sobre los juicios y estimaciones significativos realizados cuando una entidad determina si controla, controla conjuntamente o tiene influencia significativa sobre otra entidad.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales a los requerimientos de la NIIF 12 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

Revelar información sobre las participaciones en otras entidades proporciona información sobre los riesgos y los efectos de esas participaciones en los estados financieros de la entidad que invierte.

NIIF 13

Medición del Valor Razonable

La Norma

La NIIF 13 define el valor razonable, establece un marco para medir el valor razonable y requiere información a revelar sobre dichas mediciones del valor razonable. La NIIF 13 se aplica a las NIIF que requieren o permiten mediciones o información a revelar del valor razonable en circunstancias especificadas. La NIIF se aplicará para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada.

Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición (es decir, un precio de salida).

El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad. Al medir el valor razonable, una entidad utiliza los supuestos que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo en condiciones de mercado presentes, incluyendo supuestos sobre el riesgo. En consecuencia, la intención de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma un pasivo no es relevante al medir el valor razonable. Un comprador participante en el mercado pagará solo los beneficios que espera generar por el uso (o venta) del activo.

En el caso de pasivos (financieros y no financieros) o instrumentos de patrimonio propio de una entidad, una medición del valor razonable supone su transferencia a un participante en el mercado en la fecha de medición. Su transferencia supone que esas partidas permanecerán pendientes y que se requeriría que el participante en el mercado receptor satisficiera la obligación, o asumiera los derechos y responsabilidades, asociada con el instrumentos (por ejemplo, las partidas no serían liquidadas, canceladas o extinguidas de otra forma en la fecha de la medición).

Incluso si una entidad tiene intención de satisfacer la obligación a lo largo del tiempo, un precio de salida expresa las expectativas de las salidas de efectivo relacionadas porque en última instancia se requeriría que un participante en el mercado receptor atendiera la obligación.

Una medición del valor razonable requiere que una entidad determine los elementos siguientes:

- el activo o pasivo concreto a medir;
- para un activo no financiero, el máximo y mejor uso del activo, y si el activo se utiliza en combinación con otros activos o de forma independiente;
- el mercado en el que tendría lugar una transacción ordenada para el activo o pasivo; y
- la(s) técnica(s) de valoración apropiadas a utilizar al medir el valor razonable. La(s) técnica(s) de valoración utilizadas deberían maximizar el uso de datos de entrada observables relevantes (tales como los obtenidos en mercados de intercambio, intermediarios de mercados, mercados de intermediación, y transacciones entre mercados principales) y minimizar los datos de entrada no observables. Los datos de entrada deben ser congruentes con los datos de entrada que un participante en el mercado utilizaría al fijar el precio del activo o pasivo.

Para incrementar la congruencia y comparabilidad de las mediciones del valor razonable e información a revelar relacionada, la NIIF 13 establece una jerarquía del valor razonable que clasifica en tres niveles los datos de entrada para las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable.

Nivel 1 los datos de entrada son precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.

Nivel 2 los datos de entrada (distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1) que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.

Nivel 3 los datos de entrada son datos de entrada no observables para el activo o pasivo. Los datos de entrada no observables reflejarán los supuestos que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo supuestos sobre el riesgo.

El objetivo de la información a revelar de la NIIF 13 es proporcionar a los usuarios información para evaluar las técnicas de valoración y los datos de entrada utilizados para desarrollar las mediciones del valor razonable y, para las mediciones del valor razonable que utilizan datos de entrada no observables significativos (Nivel 3), el efecto de las mediciones sobre los resultados u otro resultado integral del periodo.

continuación

NIIF 13

Medición del Valor Razonable continuación

Juicios y estimaciones

Las principales áreas de juicio de la gerencia en este sentido incluirían entre otras:

- La identificación de las características de un activo o un pasivo que los participantes en el mercado tendrían en cuenta al fijar el precio de ese activo o pasivo.
- La determinación de si existe un mercado principal para un activo o un pasivo y si la entidad tiene acceso a ese mercado. El mercado principal es el mercado con mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo. En ausencia de un mercado principal, será necesario identificar el mercado más ventajoso para el activo o pasivo. El mercado más ventajoso es el que maximiza el importe que se recibiría por vender el activo o minimiza el importe que se pagaría por transferir el pasivo, después de tener en cuenta los costos de transacción y los costos de transporte.
- La determinación del mayor y mejor uso de un activo no financiero. Esa determinación se realiza desde la perspectiva de los participantes de mercado, incluso si la entidad prevé un uso diferente.

- La determinación de la técnica de valoración adecuada, así como los datos de entrada a utilizar en esa técnica de valoración. El juicio es también necesario al determinar el nivel en el que clasificar una medición del valor razonable. Por ejemplo, un ajuste a unos datos de entrada de Nivel 2 que es significativo para la medición completa puede dar lugar a una medición del valor razonable que se clasificaría en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, si el ajuste utiliza datos de entrada no observables significativos.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIIF 13 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF

La NIIF 13 se aplica cuando otra NIIF requiere o permite mediciones a valor razonable o información a revelar sobre mediciones a valor razonable (y mediciones, tales como valor razonable menos costos de venta, basadas en el valor razonable o información a revelar sobre esas mediciones), excepto en circunstancias específicas.

NIC 1

Presentación de Estados Financieros

La Norma

La NIC 1 establece los requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requerimientos mínimos sobre su contenido. El reconocimiento, medición e información a revelar de transacciones y sucesos específicos se tratan en otras Normas (y en Interpretaciones).

La información sobre la naturaleza e importe de los recursos económicos (y derechos sobre ellos) es importante para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para realizar una evaluación de los flujos de efectivo futuros esperados de la entidad. La información sobre la variabilidad de las ganancias y los tipos de ingresos y gastos es útil para evaluar la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. Esta información ayuda a los usuarios a tomar decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad.

Un juego completo de estados financieros comprende:

- un estado de situación financiera (anteriormente, el balance);
- un estado del resultado integral único o dos estados -un estado del resultado del periodo (mostrando los componentes del resultado del periodo) y un estado del resultado integral (comenzado con el resultado del periodo y presentando los ingresos y gastos no reconocidos en el resultado del periodo),
- un estado de cambios en el patrimonio;
- un estado de flujos de efectivo; y
- notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas, juicios de la gerencia significativos, fuentes de incertidumbre en la estimación y otra información explicativa.

Establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido.

La NIC 1 especifica las partidas mínimas a presentar en el estado de situación financiera, estado del resultado integral (y estado del resultado del periodo si se presenta) y estado de cambios en el patrimonio. La NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* proporciona guías sobre las partidas del estado de flujos de efectivo. Debe presentarse información comparativa sobre periodos anteriores para los importes incluidos en los estados financieros, incluyendo las notas.

Los activos y pasivos se clasifican como corrientes o no corrientes en el estado de situación financiera, excepto cuando una presentación basada en la liquidez proporcionase información que sea fiable y más relevante. Las partidas clasificadas como corrientes son parte del capital de trabajo de la entidad o son activos que se espera realizar, utilizar o vender dentro del ciclo de operaciones normal de la entidad, o son pasivos pendientes de liquidar dentro de los doce meses a partir del periodo de presentación. La clasificación se basa en las condiciones al final del periodo de presentación, y no se ve afectado por sucesos, tales como refinanciaciones, después de esa fecha.

Cada clase de partidas similares con importancia relativa se presenta por separado. Las partidas diferentes se presentan por separado, a menos que no sean significativas. La importancia relativa se determina por el potencial de la información, o su omisión, para influir en las decisiones económicas realizadas por los usuarios de los estados financieros. La NIC 1 prohíbe la presentación de partidas de ingreso o gasto como “extraordinarias”.

Los estados financieros deben presentar razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. Excepto en circunstancias extremadamente poco frecuentes, la presentación fiel se logra a través del cumplimiento con las NIIF.

Juicios y estimaciones

La preparación de los estados financieros requiere juicios y el uso de estimaciones (por ejemplo, sobre si las partidas son significativas y la evaluación de si una entidad es un negocio en marcha).

continuación

NIC 1

Presentación de Estados Financieros continuación

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. La gerencia ejerce el juicio profesional cuando evalúa si una partida es significativa o no. Una partida tiene importancia relativa si puede, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Se requiere la utilización del juicio profesional para determinar la mejor forma de presentar esta información en los estados financieros. Por ejemplo:

- Juzgar cuándo presentar partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en los estados financieros depende de la evaluación de cuándo esta presentación es relevante para comprender la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.
- Juzgar si presentar un desglose de los gastos reconocidos en resultados utilizando una clasificación basada en su naturaleza o, en su lugar, basar el desglose en su función en la entidad, depende de la evaluación de la gerencia de qué formato de presentación proporciona información que sea fiable y más relevante. Un desglose de gastos por función puede, algunas veces, proporcionar información más relevante a los usuarios que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costos por funciones (por ejemplo, costos de ventas, costos de distribución, gastos administrativos) puede requerir de asignaciones arbitrarias e implicar un juicio considerable.

- Juzgar si presentar los activos corrientes y pasivos corrientes por separado de las partidas no corrientes, o si presentar los activos y pasivos en función de su liquidez, depende de la evaluación de la gerencia de qué formato de presentación proporciona información que sea fiable y más relevante.
- Se requiere la utilización del juicio profesional para determinar la mejor forma de presentar los estados financieros. Por ejemplo, cuando una entidad presenta los estados financieros de forma electrónica, no siempre se utilizan páginas separadas, de forma que la entidad debe juzgar la mejor forma en la que presentar (y repetir cuando sea necesario) información concreta (por ejemplo, encabezamientos, estados, notas y columnas adecuados) en sus estados financieros.

Los estados financieros se elaboran bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o hacer cesar su actividad (o no tenga otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas). Por consiguiente, la gerencia debe evaluar la capacidad de la entidad de continuar como un negocio en marcha. En algunos casos esa evaluación requiere de juicios significativos.

continuación

NIC 1

Presentación de Estados Financieros continuación

En el proceso de aplicar las políticas contables de la entidad, la gerencia realiza varios juicios. Una entidad debe revelar en las notas un resumen de las políticas contables significativas que ha adoptado y los juicios realizados al aplicar las políticas que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Además, la entidad debe revelar los supuestos que realiza sobre el futuro, y otras fuentes de incertidumbre de la estimación que pueden causar un ajuste significativo en los importes de los estados financieros en el año siguiente.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 1 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Sin embargo, la aplicación de algunas excepciones obligatorias (y, si lo elige, exenciones opcionales concretas) al “principio general” de la NIIF 1 con respecto a los requerimientos de otras NIIF puede afectar a la presentación de los estados financieros (por ejemplo una exención de proporcionar importes comparativos para partidas concretas).

NIC 2

Inventarios

La Norma

La NIC 2 define los inventarios y especifica los requerimientos para su reconocimiento como un activo y un gasto y su medición e información a revelar.

La NIC 2 se aplica a todos los inventarios, excepto a los trabajos en proceso en contratos de construcción, instrumentos financieros, activos biológicos relacionados con actividades agrícolas, y productos agrícola en el momento de la cosecha.

Los inventarios son activos mantenidos para la venta en el curso ordinario del negocio (bienes terminados), trabajo en proceso, materias primas y suministros a consumir en el proceso de producción o en la prestación de servicios (en ocasiones denominados “consumibles”).

El “principio” de medición del inventario es que se mida por el menor del costo (como se define en la Norma) y el valor neto realizable (es decir, el precio de venta estimado en el curso ordinario del negocio menos los costos estimados de terminación y los costos estimados necesarios para realizar la venta).

Algunas entidades operan en un sector industrial entre unos pocos concretos (por ejemplo, intermediarios que comercian con materias primas cotizadas), y de acuerdo con prácticas bien establecidas, estas entidades miden sus inventarios a valor razonable menos los costos de venta (para intermediarios que comercian con materias primas cotizadas) o al valor neto realizable (para otras específicas). En estas circunstancias, se permite una excepción al principio de medición del inventario y la entidad reconoce los cambios en el valor razonable menos los costos de venta (o valor neto realizable) del inventario en el resultado del periodo del cambio.

Especifica los requerimientos para el reconocimiento del inventario como un activo o un gasto, la medición de los inventarios y la información a revelar relacionada con éstos.

El costo del inventario incluye los costos de compra y producción o conversión. No se incluyen en el costo los desperdicios anómalos, la mayoría de los costos de almacenamiento, costos indirectos de administración que no son de producción, y costos de venta.

El costo de inventarios de partidas que son únicas o segregadas de proyectos específicos se asigna mediante la identificación específica de sus costos individuales.

El costo se asigna a cada partida del inventario que no es única ni segregada de proyectos específicos mediante el uso de una fórmula de costo permitida tal como la primera entrada, primera salida (FIFO por sus siglas en inglés) o el costo promedio ponderado. Debe utilizarse la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similar. Diferencias en la localización geográfica o en la regulación fiscal no justifican, por sí mismas, el uso de fórmulas distintas para inventarios similares. No está permitida la fórmula de costo última entrada, primera salida (LIFO por sus siglas en inglés).

De acuerdo con el principio de medición del inventario, estos se reducen al valor neto realizable cuando éste es menor que el costo. Puede requerirse una rebaja (reducción del importe en libros) en el valor neto realizable cuando el inventario esté dañado, o quede total o parcialmente obsoleto, o cuando se reduce el precio de venta del producto, o se incrementan los costos de terminación del producto y dejarlo listo para la venta. La rebaja se realiza normalmente partida por partida. En algunas ocasiones puede ser apropiado agrupar partidas similares, por ejemplo, cuando esas partidas tienen usos similares, se producen o comercializan en áreas similares, y no pueden ser evaluadas fácilmente de forma separada de otras partidas de esa línea de producto.

continuación

NIC 2

Inventarios continuación

Juicios y estimaciones

La determinación de si piezas de recambio importantes son inventario o propiedades, planta y equipo puede requerir juicio profesional.

La medición del costo de los inventarios (especialmente los costos de transformación) a menudo requiere del juicio profesional. Por ejemplo:

- La asignación de costos indirectos de producción fijos (por ejemplo, depreciación de la maquinaria y alquiler de la fábrica) basada en una evaluación de la capacidad normal de las instalaciones de producción. La determinación de lo que es capacidad normal, diferenciando entre desperdicio normal y anómalo, y la determinación de qué costos indirectos asignar, todo ello requiere de juicios y estimaciones. Sobre información sobre juicios y estimaciones con respecto a depreciaciones, véase el resumen de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*.
- Cuando un proceso de producción dé lugar a más de un producto elaborado de forma simultánea, los costos de transformación de cada uno no son identificables de forma separada. Por consiguiente, existen asignaciones entre los productos sobre una base lógica y congruente. La asignación puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado relativo de cada producto, ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo.

El valor neto realizable es un valor específico de la entidad. Por consiguiente, la medición del valor neto realizable requiere de estimaciones de los precios de venta esperados y los costos de terminación y venta. Esas estimaciones se basan en la evidencia más fiable disponible y tienen en consideración, por ejemplo, fluctuaciones en precio y propósito para el que se mantiene el inventario, todo lo cual refleja las mejores estimaciones de la gerencia del importe de los inventarios que se espera realizar en el momento de la venta.

Adopción de la NIIF por primera vez

Para inventarios no existen excepciones obligatorias o exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* de reconocer y medir todos activos y pasivos en los primeros estados financieros de una entidad conforme a las NIIF como si hubiera siempre aplicado las NIIF aplicables al final del primer periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF (es decir, el último periodo cubierto por los primeros estados financieros de la entidad conforme a las NIIF).

Los requerimientos de la NIC 2 pueden diferir de forma significativa de los PCGA anteriores de una entidad. Por ejemplo, a diferencia de las NIIF algunos PCGA anteriores requieren la medición de los inventarios utilizando regulaciones fiscales. La adopción por primera vez de las NIIF puede dar lugar a importes en libros diferentes de los inventarios a efectos de presentación de información financiera y fiscales, por ejemplo, porque las NIIF no permiten el uso de la fórmula de costo LIFO.

NIC 7

Estado de Flujos de Efectivo

La Norma

Se requiere un estado de flujos de efectivo como parte de un juego completo de estados financieros y proporciona información sobre cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de la entidad.

Un estado de flujos de efectivo, utilizado conjuntamente con el resto de estados financieros, proporciona información útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo. Esa información ayuda a los usuarios a 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 calendario de los flujos de efectivo para adaptarse a circunstancias y oportunidades cambiantes.

El efectivo comprende tanto el efectivo como los depósitos a la vista. Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

Los flujos de efectivo se clasifican por actividades, denominadas, inversión, financiación y operación.

- Requiere información a revelar sobre los cambios históricos en efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad.
- Ayuda a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales a evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo y utilizar dichos flujos de efectivo.

Las actividades de inversión son la adquisición y disposición de activos a largo plazo e inversiones que no son equivalentes al efectivo, por ejemplo, pagos de efectivo para comprar maquinaria. Las actividades de financiación son cambios en el capital del patrimonio y préstamos de la entidad. Las actividades de operación son las actividades que constituyen una fuente de ingresos actividades ordinarias de la entidad, así como todas las actividades que no son de inversión o financiación.

Con limitadas excepciones, los flujos de efectivo se presentan en términos de flujos brutos.

Existen dos formas de presentar los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación:

- el método directo -se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o
- el método indirecto -se ajusta el resultado del periodo para determinar los flujos de efectivo procedentes de las operaciones.

Los flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión y financiación se presentan de la misma forma, independientemente del método adoptado para la presentación de las actividades de operación.

continuación

NIC 7

Estado de Flujos de Efectivo continuación

Las transacciones de inversión o financiación, que no han requerido el uso de efectivo o equivalentes al efectivo, deben excluirse del estado de flujos de efectivo. Un ejemplo, es si una entidad compra maquinaria con un préstamo en el que el prestamista paga la maquinaria al vendedor directamente (es decir, no afecta al saldo de efectivo y equivalentes al efectivo de la entidad) o cuando la estructura de capital y activos de una entidad se ven afectados pero no surgen flujos de efectivo de la transacción (esta transacción debe revelarse en otra parte de los estados financieros).

Juicios y estimaciones

Una entidad presenta sus flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y de financiación, de la forma que resulte más apropiada a su negocio. La clasificación apropiada de los flujos de efectivo en cada una de estas categorías refleja el juicio de la gerencia. Por ejemplo, dependiendo de la opinión de la gerencia, las entidades no financieras clasifican los intereses pagados como actividades de operación o de financiación y los dividendos e intereses recibidos como flujos de efectivo de operación o inversión.

La gerencia necesitaría también determinar qué debería tratarse como “efectivo y equivalentes al efectivo”. Se requiere el juicio profesional para determinar si depósitos particulares y otros saldos son equivalentes al efectivo. Los equivalentes al efectivo habitualmente tienen un vencimiento corto (tres meses o menos). La mayoría de los equivalentes al efectivo excluyen las inversiones en el patrimonio. Mientras que los préstamos bancarios se clasifican habitualmente como actividades de financiación, un descubierto bancario que es pagadero a la vista puede considerarse como un componente del “efectivo y equivalentes al efectivo”.

Adopción de la NIIF por primera vez

A diferencia de las NIIF, algunos PCGA anteriores pueden no incluir equivalentes al efectivo con el efectivo a efectos de presentación del estado de flujos de efectivo.

Para el estado de flujos de efectivo no existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* (es decir, una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplica la NIC 7 en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF como si siempre hubiera aplicado las NIIF).

NIC 8

Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

La Norma

La NIC 8 establece los criterios para la selección y cambio de políticas contables y especifica los requerimientos de contabilización e información a revelar cuando se cambia una política contable. También establece los requerimientos de contabilización e información a revelar para cambios en las estimaciones y correcciones contables de errores de periodos anteriores. La NIC 8 trata de mejorar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad de los estados financieros a lo largo de tiempo y con respecto a los elaborados por otras entidades.

Las políticas contables deben cumplir con las NIIF. Cuando no son aplicables requerimientos específicos de las NIIF a una transacción concreta, condición o suceso, la gerencia debe ejercer el juicio profesional para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información relevante y fiable sobre la transacción, condición o suceso. Al realizar el juicio profesional, la gerencia considera los requerimientos de las Normas que tratan cuestiones similares y después las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición del *Marco Conceptual*. La gerencia puede considerar también los pronunciamientos más recientes de los emisores de Normas que utilizan un marco conceptual similar.

Las políticas contables deben aplicarse de forma congruente a transacciones y sucesos similares a lo largo del tiempo.

Una Norma o Interpretación nueva o modificada puede requerir un cambio en una política contable y puede incluir disposiciones transitorias específicas. Generalmente, para lograr la comparabilidad, los cambios en políticas contables se aplican de forma retroactiva (es decir, como si la nueva política se hubiera aplicado siempre). Se ajustan los importes de periodos anteriores. La información se revela sobre el cambio y su efecto en los estados financieros.

Muchas partidas de los estados financieros no pueden medirse con precisión y solo pueden estimarse. El proceso de estimación se basa en la información fiable disponible más reciente. Dichas estimaciones se revisan como resultado de nueva información o circunstancias que cambian. Por consiguiente, un cambio en una estimación se reconoce en el periodo presente y en los periodos futuros afectados. No se ajustan los importes de periodos anteriores.

Los errores pueden surgir de equivocaciones y descuidos o malas interpretaciones de la información disponible. Los errores se corrigen en el primer juego de estados financieros emitidos después de su descubrimiento mediante la reexpresión de los importes comparativos para los periodos anteriores presentados en los que tuvo lugar el error. Los importes de periodos anteriores se reexpresan como si el error nunca hubiera tenido lugar para representar fielmente los efectos de transacciones y otros sucesos que suceden en ese periodo. Se revelan el error y el efecto de su corrección en los estados financieros.

Especifica los criterios para seleccionar y modificar políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores.

Juicios y estimaciones

En gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas. Por consiguiente, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su "fiabilidad". La estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente. Por consiguiente, los cambios en las estimaciones contables se reflejan solo en el periodo actual (y posiblemente futuros).

continuación

NIC 8

Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores continuación

En ausencia de una Norma que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea relevante y fiable.

Una entidad puede de forma voluntaria cambiar una política contable solo si el cambio da lugar a estados financieros que proporcionen información “fiable” y más relevante. La realización de esa determinación requerirá en algunos casos del juicio profesional. Sin embargo, para algunos activos para los que esté disponible el modelo de medición (por ejemplo, propiedades de inversión), es altamente improbable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo del costo dé lugar a información más relevante.

Los juicios se realizan también para la contabilización de la corrección de errores de periodos anteriores. Por ejemplo, una entidad debe determinar si una omisión o inexactitud *podría* influir en la toma de decisiones por parte de inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales cuando lo hagan sobre la provisión de recursos a la entidad sobre la base de los estados financieros. Si es así, una entidad debe realizar el ajuste de un periodo anterior para corregir ese error, a menos que sea impracticable hacerlo.

Adopción de la NIIF por primera vez

Las estimaciones de una entidad realizadas según las NIIF, en la fecha de transición a las NIIF, serán congruentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas. La principal razón para este requerimiento es impedir el uso de evaluaciones retrospectivas para ajustar estimaciones basadas en información que no estaba disponible cuando se realizaron inicialmente las estimaciones.

Una entidad puede tener que realizar estimaciones conforme a las NIIF, en la fecha de transición a las NIIF, que no fueran requeridas en esa fecha según los PCGA anteriores. Las estimaciones de acuerdo con las NIIF deben reflejar condiciones que existían en la fecha de transición a las NIIF. En particular, las estimaciones realizadas en la fecha de transición a las NIIF, relativas a precios de mercado, tasas de interés o tasas de cambio, deben reflejar las condiciones de mercado en esa fecha.

Una entidad que adopta por primera vez las NIIF debe establecer políticas contables procedentes de las NIIF y la literatura relacionada para contabilizar todas las transacciones y sucesos en la fecha de transición a las NIIF. Las políticas contables deben proporcionar información relevante y fiable a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones económicas sobre la provisión de recursos a la entidad. Las políticas contables que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha conforme a sus PCGA anteriores. Los ajustes resultantes surgen de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF. Por consiguiente, a menos que sea aplicable una de las excepciones obligatorias o exenciones opcionales de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* (véase el resumen de la NIIF 1), una entidad reconocerá esos ajustes directamente en las ganancias acumuladas (o, si es adecuado, en otra categoría del patrimonio) en la fecha de transición a las NIIF.

NIC 10

Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa

La Norma

Los hechos que ocurren después del periodo sobre el que se informa pueden afectar a las decisiones económicas realizadas por los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales a partir de los estados financieros.

Los hechos que ocurren entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha en que los estados financieros se autorizan para su emisión se denominan hechos después del periodo sobre el que se informa. Los estados financieros se ajustan por los hechos posteriores al periodo sobre el que se informa que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían al final del periodo sobre el que se informa (hechos que implican ajuste). Por el contrario, los hechos que no implican ajuste reflejan condiciones que surgen después del periodo sobre el que se informa. Tanto los hechos que implican como los que no implican ajuste pueden proporcionar información útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para evaluar los flujos de efectivo futuros de la entidad y pueden también confirmar estimaciones anteriores. Por consiguiente, esos hechos podrían afectar a decisiones económicas tomadas por los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales incluso si indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa.

Especifica cuándo una entidad debería ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. Requiere revelar información sobre la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su emisión, así como sobre los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa.

Ejemplos de hechos que implican ajuste son las resoluciones judiciales que confirman que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo sobre el que se informa, y la recepción de información que indica que un activo estaba deteriorado al final del periodo sobre el que se informa. Por ejemplo, la quiebra de un cliente que ocurre después del periodo sobre el que se informa habitualmente confirma que la pérdida existía al final de dicho periodo, o la venta de inventarios por debajo del costo después del periodo sobre el que se informa puede facilitar evidencia sobre su valor neto realizable al final de dicho periodo.

Ejemplos de hechos que no implican ajuste son cambios en el valor del mercado de inversiones, y cambios en las tasas de cambio, después del periodo sobre el que se informa.

Una entidad no debe preparar sus estados financieros sobre la hipótesis de negocio en marcha si hechos después del periodo sobre el que se informa indican que el supuesto de negocio en marcha no es adecuado (es decir, si la gerencia decide después del periodo sobre el que se informa que pretende liquidar la entidad o cesar en el negocio, o que no tiene otra alternativa realista que hacerlo).

Es importante para los usuarios saber en qué momento los estados financieros han sido autorizados para su publicación, puesto que no reflejarán sucesos que hayan ocurrido después de esta fecha. Por consiguiente, la Norma requiere que esta fecha se revele en los estados financieros.

continuación

NIC 10

Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa continuación

Juicios y estimaciones

El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros. La estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente. Esto incluye información de hechos que ocurren entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha en que los estados financieros se autorizan para su emisión, lo que proporciona evidencia de condiciones que existían al final del periodo sobre el que se informa (hecho que implican ajuste).

La decisión de si revelar un hecho que no implica ajuste después del periodo sobre el que se informa en las notas a los estados financieros de la entidad requiere que la gerencia evalúe la importancia relativa de esos hechos. Si no revelar información pudiera influir en las decisiones económicas que los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales toman sobre la base de los estados financieros, la entidad debe revelar la naturaleza del hecho y una estimación de su efecto financiero (o una declaración de que esta estimación no puede realizarse).

El deterioro de los resultados de operación y de la situación financiera de la entidad, después del periodo sobre el que se informa, puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de negocio en marcha resulta todavía apropiada. En este caso la gerencia debe, a la luz de todos los hechos y circunstancias (incluyendo hechos después del periodo sobre el que se informa), juzgar si la entidad es un negocio en marcha. Para realizar ese juicio, la gerencia evalúa si la entidad no tiene otra alternativa realista que liquidar la entidad o cesar en el negocio.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 10 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

Los requerimientos de la NIC 10 pueden diferir de forma significativa de los PCGA anteriores de una entidad. Por ejemplo, los PCGA anteriores pueden requerir que una entidad contabilice los dividendos declarados entre el final del periodo sobre el que informa, y la fecha en que los estados financieros se aprueban para su emisión, como un pasivo al final de dicho periodo. La NIC 10 prohíbe el reconocimiento del pasivo porque en la fecha de presentación la entidad no tiene una obligación presente de pagar ese dividendo.

NIC 11

Contratos de Construcción

La Norma

La NIC 11 establece el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y costos asociados con los contratos de construcción. Se aplica a los contratistas, incluyendo los que proporcionan servicios directamente relacionados con un proyecto de construcción, tales como gestores de proyectos y arquitectos.

La determinación de si un acuerdo para la construcción de inmuebles está dentro del alcance de la NIC 11 o de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* dependerá de sus condiciones y de todos los hechos y circunstancias entorno al mismo.

Debido a la naturaleza de los contratos de construcción, los contratistas pueden tener un flujo de beneficios económicos relacionados con un contrato en más de un periodo contable. Para reconocer ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de construcción, la entidad debe considerar que es probable que el beneficio económico asociado con el contrato fluirá a ella y que los costos asociados incurridos pueden medirse con fiabilidad.

Cuando el resultado de un contrato de construcción puede estimarse con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen a medida que se realiza el trabajo y se correlacionan con los costos del contrato. Esto habitualmente se denomina método del porcentaje de realización. Por consiguiente, la ganancia del contrato se presenta como el trabajo realizado, en lugar de en el momento de realización del contrato. El trabajo realizado determina el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos del contrato, y por ello, de la ganancia.

Los costos incurridos que están relacionados con la actividad futura del contrato se reconocen como un activo si es probable que se vayan a recuperar. Si no es así, se reconocerán de inmediato como gasto.

Cuando el resultado de un contrato de construcción no pueda estimarse de forma fiable, todos los costos del contrato se reconocen como gastos cuando se incurra en ellos. Los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen en la medida en que los costos incurridos sean recuperables. Por consiguiente, no se reconoce ganancia alguna hasta que el contrato esté realizado o el resultado puede estimarse con fiabilidad.

Juicios y estimaciones

La determinación de si un contrato es un contrato de construcción contabilizado de acuerdo con la NIC 11 requiere del juicio profesional con respecto a cada acuerdo a la luz de todos los hechos y circunstancias que lo rodean, por ejemplo, la determinación de si algunos contratos inmobiliarios quedan dentro del alcance de la NIC 11.

Para determinar si aplicar la contabilidad del porcentaje de realización a un contrato de construcción al final de cada periodo sobre el que se informa, la gerencia debe evaluar como mínimo, si los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato se pueden medir con fiabilidad, si es probable que fluyan los beneficios económicos a la entidad y debe también determinar si los costos incurridos en los términos del contrato y los necesarios para completar el contrato se pueden medir con fiabilidad. El tratamiento contable del contrato depende de si su resultado puede estimarse con fiabilidad.

Es necesario el juicio profesional para determinar el estado de realización de un contrato, cuyos costos son recuperables y las incertidumbres tales como variaciones, reclamaciones, cláusulas de revisión que aumentan los costos, penalizaciones y pagos de incentivos. Normalmente es necesaria información financiera interna fiable para un proceso de estimación efectivo.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 11 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

Establece el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y costos asociados con los contratos de construcción.

NIC 12

Impuesto a las Ganancias

La Norma

La NIC 12 especifica el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, incluyendo cómo tratar las consecuencias fiscales actuales y futuras de:

- transacciones y sucesos del periodo presente reconocidos en los estados financieros;
- la recuperación futura del importe en libros de los activos en el estado de situación financiera; y
- la liquidación futura del importe en libros de los pasivos en el estado de situación financiera.

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

Las diferencias temporarias son diferencias entre el importe en libros de los activos y pasivos en el estado de situación financiera, y el importe atribuido a esos activos o pasivos a efectos fiscales (es decir, la base fiscal). Un activo o pasivo por impuestos diferidos surge cuando la recuperación (liquidación) de los activos (pasivos) afecta al importe de pagos fiscales a realizar en el futuro; en otras palabras, existe una diferencia temporaria entre el tratamiento contable y el tratamiento fiscal de transacciones o sucesos pasados o presentes (que han dado lugar al reconocimiento de activos o pasivos por parte de la entidad).

Los impuestos diferidos pretenden corregir la asimetría contable entre la contabilización y tratamiento fiscal de transacciones o sucesos para que el gasto fiscal reconocido en un periodo sea el correcto -teniendo en cuenta las consecuencias fiscales presentes y futuras de transacciones o sucesos. Sin embargo, se aplican excepciones concretas. Un activo por impuestos diferidos puede también proceder de pérdidas fiscales y créditos fiscales no utilizados.

Establece el tratamiento contable de los impuestos a las ganancias.

El reconocimiento de un activo o pasivo por impuestos a las ganancias diferidos mejora la utilidad de la información financiera proporcionando información sobre los flujos de efectivo esperados futuros que surgen de los efectos del impuesto a las ganancias diferido de transacciones y sucesos pasados.

Las consecuencias fiscales (es decir, los efectos de los impuestos diferidos) de transacciones y sucesos se reconocen en el mismo lugar que la transacción o suceso que dio lugar a las consecuencias fiscales -es decir, en el resultado del periodo o en otro resultado integral o directamente en patrimonio.

Juicios y estimaciones

Existen varios aspectos de la contabilización de los impuestos a las ganancias que requieren de los juicios y estimaciones de la gerencia. Por ejemplo, los activos por impuestos diferidos se reconocen solo si es probable que la ganancia fiscal futura esté disponible para absorber las pérdidas o créditos o diferencias deducibles. Por consiguiente:

- La gerencia debe juzgar si es probable que esté disponible la ganancia fiscal contra la cual utilizar una diferencia temporaria deducible. Esto puede solo suceder si existen suficientes diferencias temporarias fiscales relativas a la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal, que se espera que reviertan: (a) en el mismo periodo de la reversión esperada de la diferencia temporaria deducible; 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.

continuación

NIC 12

Impuesto a las Ganancias continuación

- Cuando la gerencia juzga que existen diferencias temporarias fiscales insuficientes relativas a la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal como para permitir que se reconozca todo el activo fiscal diferido, debe estimar la medida en que: (a) es probable que la entidad tendrá suficiente ganancia fiscal relativa a la misma autoridad fiscal y la misma entidad contable en el mismo periodo de la reversión de la diferencia temporaria deducible (o en los periodos en los cuales una pérdida fiscal que surge del activo por impuestos diferidos pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores); o (b) estén disponibles oportunidades de planificación fiscal para la entidad que crearán ganancias fiscales en los periodos oportunos.
- Además, cuando una entidad tiene una historia de pérdidas recientes, la gerencia debe considerar si existe evidencia convincente de que habrá suficiente ganancia fiscal disponible contra la cual poder utilizar pérdidas fiscales o créditos fiscales no usados.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden a las tasas fiscales que se espera aplicar en el periodo cuando el activo se realice o el pasivo se liquide. Estas tasas se basan en tasas fiscales (y leyes fiscales) que hayan entrado en vigor o estén próximas a estarlo al final del periodo sobre el que se informa, y

que reflejen la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar (liquidar) el importe en libros de sus activos (pasivos). Por consiguiente, cuando se aplican tasas fiscales diferentes a distintos niveles de la ganancia fiscal, la gerencia debe:

- prever el periodo en el que se espera que reviertan las diferencias temporarias; y
- estimar las tasas promedio que se espera aplicar a la ganancia fiscal (pérdida fiscal) en los periodos en los cuales se espera que reviertan las diferencias temporarias.

Para algunas transacciones con pagos basados en acciones, el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en periodos futuros puede no conocerse al final del periodo. Por consiguiente, la base fiscal debe estimarse, basada en información disponible al final del periodo.

Adopción de la NIIF por primera vez

La NIC 12 emplea el denominado “método del pasivo basado en el balance” para la determinación de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Los PCGA anteriores de una entidad pueden haber utilizado un método diferente, por ejemplo, el método diferido o el método del pasivo basado en el estado del resultado del periodo. Por consiguiente, la adopción de la NIC 12 puede conducir a cambios significativos en la forma en que una entidad contabiliza los impuestos a las ganancias.

A pesar de no haber excepciones obligatorias o exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 12 por parte de las entidades que adoptan por primera vez las NIIF, un número de excepciones obligatorias y exenciones opcionales pueden afectar al importe en libros de activos y pasivos reconocidos y por consiguiente, afectar al saldo de impuestos diferidos reconocidos por la entidad.

NIC 16

Propiedades, Planta y Equipo

La Norma

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que se espera utilizar en más de un periodo contable y usar en la producción o suministro de bienes y servicios, o para la administración. También incluyen activos arrendados y otros, pero no propiedades de inversión. Las propiedades de inversión se tratan en la NIC 40 *Propiedades de Inversión*.

Los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales necesitan conocer la naturaleza e importe de recursos que una entidad tiene disponibles para usar en la generación de beneficios económicos futuros. Por ejemplo, una entidad manufacturera genera efectivo por el uso de varios recursos combinados (por ejemplo, propiedades, planta y equipo y activos intangibles) para producir y comercializar bienes. Puesto que las entradas de efectivo por ventas de sus bienes no pueden identificarse habitualmente con elementos individuales de propiedades, planta y equipo, los usuarios necesitan conocer la naturaleza e importe de recursos disponibles para utilizar en las operaciones de la entidad que informa. Las propiedades, planta y equipo incorporan beneficios económicos probables a través de su uso en la producción o suministro de bienes y servicios. Basados en un supuesto de inversión racional, los costos incurridos en la adquisición o en la construcción de propiedades, planta y equipo se espera que sean recuperados a través del uso de estos activos para dar lugar a ventas de bienes y servicios. Por consiguiente, las propiedades, planta y equipo se registran inicialmente al costo, que incluye todos los desembolsos para conseguir que el elemento esté listo para usar (es decir, en la localización y condición para que el activo esté listo para su uso).

Cada parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo en relación con el costo total del elemento debe depreciarse por separado a menos que esta separación no tenga efecto significativo sobre el gasto por depreciación. Generalmente, la sustitución de un componente de propiedades, planta y equipo se reconoce como un activo, y los desembolsos por reparaciones y mantenimiento diarios se tratan como un gasto.

Después de la adquisición, una entidad puede elegir medir las propiedades, planta y equipo al costo menos la depreciación acumulada y deterioro de valor acumulado, o a un importe revaluado (es decir, el valor razonable) menos la depreciación posterior acumulada y deterioro de valor acumulado. Si una entidad elige el modelo de revaluación, todos los activos dentro de la misma clase de propiedades, planta y equipo deben contabilizarse de forma similar (es decir, revaluadas). Las valoraciones necesarias deben realizarse con regularidad suficiente para asegurar que el importe en libros del activo no difiere significativamente del valor razonable del activo al final del periodo sobre el que se informa. Los incrementos por revaluación habitualmente se acreditan a otro resultado integral (es decir, fuera del resultado del periodo) en el estado del resultado integral y se acumulan como un componente separado del patrimonio denominado “superávit de revaluación”.

Las propiedades, planta y equipo se deprecian a lo largo de sus vidas útiles estimadas. El importe a depreciar se conoce como importe depreciable. El importe depreciable es el costo, o un sustituto del costo, de un activo menos su valor residual estimado, es decir, el importe estimado que una entidad obtendría normalmente por su disposición, menos los costos de disposición estimados, si el activo estuviera ya al final de su vida útil en las condiciones esperadas. El método y tasa de depreciación se revisan sobre una base anual, así como una evaluación de si un elemento de propiedades, planta y equipo se ha deteriorado de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro de Valor de los Activos*.

Las cuestiones principales en la contabilización de las propiedades, planta y equipo son el reconocimiento de los activos y la determinación de sus importes en libros, incluyendo la asignación de la depreciación y el reconocimiento de las pérdidas por deterioros de valor.

continuación

NIC 16

Propiedades, Planta y Equipo continuación

Si se dispone de un elemento de propiedades, planta y equipo, la ganancia o pérdida por la disposición se incluye en el resultado del periodo en que se acumule (o devengue) o haya tenido lugar.

Juicios y estimaciones

Se requiere que los gestores realicen juicios y estimaciones en relación con las propiedades, planta y equipo cuando:

- Clasifiquen una propiedad. Juzguen sobre si una propiedad, o parte de una propiedad, debe clasificarse como propiedades de inversión o propiedades, planta y equipo, por ejemplo, si parte de una propiedad inmobiliaria se mantiene por apreciación del capital/alquiler y parte se mantiene para producción propia de una entidad, y también si la entidad proporciona servicios complementarios significativos a los ocupantes de una propiedad inmobiliaria que mantiene (véase el resumen de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*).
- Midan el costo de un elemento de construcción propia. Si una entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su negocio, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase el resumen de la NIC 2 *Inventarios* y NIC 23 *Costos por Préstamos*).
- Midan el costo de un elemento que incluye un componente con respecto a desmantelamientos, eliminación o restauración futuros (véase el resumen de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*).
- Identifiquen los componentes significativos de un elemento que debe ser depreciado por separado.
- Midan el costo de un componente que debe depreciarse por separado.
- Juzguen si el desembolso en propiedades, planta y equipo debe capitalizarse (es decir, reconocerse como un activo) o reconocerse como un gasto de forma inmediata, por ejemplo, la conservación diaria de un elemento debe tratarse como un gasto -"reparación y mantenimiento".
- Calculen el gasto por depreciación -estimando la vida útil, valor residual y método de depreciación adecuado para un elemento (o componente de un elemento) a adoptar. Las estimaciones se revisan cuando existen signos de deterioro o, al menos, anualmente.
- Midan el valor razonable de los elementos que se registran utilizando el modelo de revaluación y para los cuales no existe un mercado activo para elementos idénticos (véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).
- Identifiquen indicadores de deterioro de valor y realicen pruebas de deterioro (véase el resumen de la NIC 36 *Deterioro de Valor de los Activos*).
- Determinen cuándo se cumplen los criterios para la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo (véanse los criterios para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes en el resumen de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*).
- Determinen las clases de activos (una agrupación de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de la entidad) en los cuales presentar las propiedades, planta y equipo en los estados financieros.

continuación

NIC 16

Propiedades, Planta y Equipo continuación

Adopción de la NIIF por primera vez

Para propiedades, planta y equipo no existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Sin embargo, existe una exención opcional a la NIIF 1 que permite utilizar un costo atribuido para elementos individuales de las propiedades, planta y equipo. Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir medir un elemento de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a las NIIF a valor razonable (que pasa a ser el costo atribuido del elemento en esa fecha). De forma alternativa, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir utilizar una revaluación conforme a los PCGA anteriores hasta la fecha de transición a las NIIF, para un elemento (que pasa a ser el costo atribuido del elemento) si la revaluación era comparable al valor razonable en la fecha en que se registró o refleja el costo o costo depreciado que es sustancialmente comparable al determinado mediante las NIIF como ajustado por un índice de precios aplicable.

Esta exención no obligatoria, si se utiliza, o no, sin embargo, da lugar a que la entidad tenga que aplicar el modelo de revaluación al activo (y su clase de activos) para el que se realizó la elección -después de la fecha de transición puede aplicarse el modelo del costo al activo si se aplica a la clase de activos a la que pertenece dicho activo. La NIIF 1 contiene guías adicionales para aplicar esta exención opcional, y opciones adicionales limitadas para escenarios específicos.

Algunas exenciones opcionales se aplican a los requerimientos especificados en la CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares* para cambios en pasivo de este tipo que tuvieron lugar antes de la fecha de transición a las NIIF -en algunos casos esto afectará al importe reconocido para el elemento correspondiente de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a las NIIF.

Existe también una exención opcional en la NIIF 1 para el tratamiento de los costos por préstamos, la cual puede afectar a elementos de propiedades, planta y equipo (véase el resumen de la NIC 23 *Costos por Préstamos*). Si la entidad utiliza un costo atribuido para un elemento de propiedades, planta y equipo, no puede capitalizar los costos por préstamos incurridos antes de la fecha de la medición que establece el costo atribuido.

Otra exención opcional permite a una entidad que adopta por primera vez las NIIF elegir aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 18 *Transferencias de Activos procedentes de Clientes* (para sustituir la fecha de vigencia por la fecha de transición). Esto proporciona a las entidades que adoptan por primera vez las NIIF una exención opcional de establecer el importe en libros (por determinación de los valores razonables históricos) para activos transferidos antes de la fecha de transición.

NIC 17

Arrendamientos

La Norma

Un arrendamiento es un acuerdo que traspasa al arrendatario un derecho a utilizar un activo por un periodo de tiempo especificado. A efectos contables, los arrendamientos se clasifican en arrendamientos financieros o arrendamientos operativos. Los arrendamientos se clasifican en la fecha en que existe un compromiso sustancial con los términos del arrendamiento, es decir, al inicio del arrendamiento.

Un arrendamiento financiero transfiere al arrendatario sustancialmente todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo arrendado. Un arrendamiento financiero incorpora un recurso del que espera obtener en el futuro beneficios económicos la entidad que conserva los riesgos y recompensas asociados con el arrendamiento. Los arrendamientos financieros se contabilizan, en esencia, como compras, es decir, reconociendo el activo "adquirido" y la correspondiente obligación de realizar los pagos del arrendamiento. Todos los demás arrendamientos son arrendamientos operativos y se contabilizan como contratos pendientes de ejecución (y el activo y pasivo que surge del acuerdo de arrendamiento no se reconoce por el arrendatario).

La clasificación de los arrendamientos se basa en el grado en que los riesgos y recompensas, derivados de la propiedad del activo arrendado, afectan al arrendador o al arrendatario.

Los arrendamientos financieros se contabilizan por los arrendatarios como un "préstamo" para adquirir un activo (es decir, de acuerdo con su esencia económica) en su estado de situación financiera. El activo arrendado se deprecia (si es necesario) y el pasivo por arrendamiento se reduce por la parte del capital del pago por arrendamiento. La diferencia con respecto al pago por arrendamiento se registra como un gasto por intereses en el estado del resultado integral. El arrendador reconoce una cuenta por cobrar y los cobros se reparten entre una reducción de la cuenta por cobrar y un ingreso por intereses.

Los pagos por arrendamiento operativo se reconocen habitualmente en el resultado del periodo sobre una base lineal. El activo arrendado permanece en el estado de situación financiera del arrendador.

Cuando un arrendamiento incluye los elementos del terreno y del edificio, la clasificación de los elementos del terreno y del edificio se consideran por separado. Para 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.

Existen reglas especiales para transacciones que incluyen una venta de un activo y el inmediato arrendamiento posterior de ese mismo activo y para situaciones en las que el fabricante del activo pasa a ser el arrendador de un arrendamiento financiero.

continuación

NIC 17

Arrendamientos continuación

Juicios y estimaciones

Se requiere juicio profesional para determinar si un arrendamiento es un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo, porque la clasificación de los arrendamientos se basa en la esencia económica de la transacción en lugar de en la forma legal del contrato. Los gestores deben determinar si se han transferido al arrendatario todos los riesgos y recompensas de la propiedad -si los tienen, el arrendamiento se contabiliza como un arrendamiento financiero. Es necesaria la aplicación adicional de juicios y estimaciones para medir el valor razonable del activo arrendado al inicio del arrendamiento, la vida útil del activo arrendado, la tasa de interés implícita en el arrendamiento o la tasa del préstamo incremental de la entidad y el valor residual del activo arrendado.

Además, puede ser necesario para la gerencia determinar si un acuerdo contiene un arrendamiento y, si es así, determinar cuál es su clasificación correcta, para contabilizarlo adecuadamente.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* para arrendamientos.

Por consiguiente, un contrato de arrendamiento financiero en vigor en la fecha de transición debe reconocerse como si se hubiera contabilizado de acuerdo con la NIC 17 desde su inicio. Sin embargo, existen exenciones no obligatorias relativas a la determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento. La exención permite a una entidad clasificar un arrendamiento utilizando hechos y circunstancias que existan en la fecha de transición (en lugar de las que existían en la fecha en que se realizó originalmente el acuerdo). Sin embargo, si la entidad había, antes de su fecha de transición, clasificado el arrendamiento de acuerdo con sus PCGA anteriores (siempre que el resultado de la clasificación alcanzado sea el mismo que conforme a las NIIF), la entidad no necesita evaluar nuevamente el acuerdo en la transición a las NIIF.

NIC 18

Ingresos de Actividades Ordinarias

La Norma

La NIC 18 establece la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes, prestación de servicios, y el uso por terceros de activos de la entidad que proporcionan intereses, regalías y dividendos. Otras Normas establecen la forma de contabilizar otros ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, la NIC 11 *Contratos de Construcción* especifica la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias asociados con contratos de construcción.

Los ingresos de actividades ordinarias son un subconjunto de los ingresos (tal como se definen en el *Marco Conceptual*). Los ingresos de actividades ordinarias generalmente están relacionados con la entrada de beneficios económicos procedentes de las actividades ordinarias de la entidad. En general, el ingreso de actividades ordinarias se reconoce cuando es probable que los beneficios económicos futuros procedentes de transacciones fluyan a la entidad y esos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad.

Los ingresos de actividades ordinarias se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir por parte de la entidad de forma independiente. No incluyen importes recaudados en nombre de terceros, porque no han sido obtenidos por la entidad. Sin embargo, una entidad debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias obtenidos por actuar como un agente para un tercero.

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes se reconocen cuando se satisfacen condiciones específicas, entre otras:

- los riesgos y recompensas significativos de la propiedad se han transferido al comprador; y
- la entidad ni continúa involucrada en la gestión continuada de los bienes ni tiene control efectivo sobre éstos.

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la prestación de servicios se reconocen a medida que se realiza el trabajo. Esto habitualmente se denomina “método del porcentaje de realización”. Sin embargo, cuando el resultado de un contrato de servicios no puede estimarse con fiabilidad, el ingreso de actividades ordinarias se reconoce solo en la medida en que se reconocen los gastos recuperables.

Los intereses se reconocen a lo largo del tiempo, calculados sobre el rendimiento efectivo del activo.

Las regalías se reconocen a medida que se acumulan (devengan) de acuerdo con la esencia de la transacción.

Los dividendos se reconocen cuando el accionista tiene el derecho a recibir el pago.

Un intercambio de bienes o servicios similares no genera ingreso de actividades ordinarias. Un intercambio de elementos diferentes tiene naturaleza comercial y el ingreso de actividades ordinarias se mide al valor razonable de los bienes o servicios recibidos.

Cuando se difiere la recepción del efectivo, la contraprestación nominal se divide entre el ingreso de actividades ordinarias por la venta de los bienes y el ingreso financiero, porque la transacción efectivamente incluye dos componentes -una transacción de venta y una transacción financiera.

Juicios y estimaciones

Para reflejar la esencia de una transacción, algunas veces es necesario aplicar los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias a los componentes identificables por separado de una transacción única. Por consiguiente, la gerencia ejercerá el juicio profesional al identificar los componentes separados de una venta múltiple de elementos y al asignar la contraprestación recibida (o por recibir) a los componentes, y al determinar el calendario de reconocimiento de los ingresos resultantes.

La determinación de cuándo se han cumplido los criterios específicos para el reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias por venta o prestación de servicios puede ser, en algunos casos, un reto. Por ejemplo, establecer cuando los riesgos y recompensas significativos de la propiedad se han transferido al comprador en una transacción de ventas, o evaluar si el resultado de un servicio se puede estimar con fiabilidad. Pueden ser necesarios juicios y estimaciones para determinar el valor razonable apropiado de la contraprestación recibida o por recibir.

continuación

NIC 18

Ingresos de Actividades Ordinarias continuación

Ejemplos de circunstancias en las que el calendario de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias requiere de una consideración cuidadosa incluyen: ventas con la entrega retrasada; ventas sujetas a condiciones incluyendo instalación e inspección y derecho de devolución; acuerdos de venta y recompra; ventas en consignación; ventas a terceros por reventa; contratos de elementos múltiples; suscripciones de productos o comisiones por servicios entregados por partes a lo largo del tiempo; ventas de productos con un acuerdo de proporcionar servicios futuros; transacciones de permuta, incluyendo permutas de capacidad; comisiones de compromiso recibidas por realizar un préstamo; y comisiones por franquicias.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 18 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

La principal cuestión en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos y por qué importe.

NIC 19

Beneficios a los Empleados

La Norma

La NIC 19 especifica la contabilización e información a revelar de los beneficios a los empleados por parte de los empleadores.

La información sobre los gastos y obligaciones por beneficios a los empleados ayuda a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales a evaluar el alcance y la incertidumbre asociados con la salida de flujos de efectivo futuros de una entidad por beneficios a los empleados. La NIIF 2 *Pagos basados en Acciones* especifica la contabilización e información a revelar de los beneficios a los empleados basados en los instrumentos de patrimonio de la entidad o en forma de éstos. Además, la presentación de información sobre los planes de beneficios a los empleados no se trata en la NIC 19, sino en la NIC 26 *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro*.

Los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios. Incluyen:

- beneficios a corto plazo tales como, sueldos, salarios, ausencias remuneradas anuales y ausencias remuneradas por enfermedad, participación en ganancias e incentivos, y beneficios no monetarios (tales como atención médica, vivienda, automóviles y bienes o servicios subvencionados o gratuitos);
- beneficios post-empleo tales como pensiones, seguros de vida, y atención médica;
- otros beneficios a largo plazo tales como las ausencias remuneradas después de largos periodos de servicio, y o sabáticas, incentivos y otros beneficios no pagaderos antes de doce meses; y

Se aplica por los empleadores al contabilizar todos los beneficios a los empleados, excepto a los que se aplique la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

- beneficios por terminación tales como retiro anticipado y pagas por despido.

Se reconoce un pasivo cuando el empleado ha prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados a pagar en el futuro. Se reconoce un gasto cuando los empleados proporcionan los servicios a la entidad.

Los beneficios a los empleados a corto plazo son beneficios que se esperan liquidar en el plazo de doce meses. Las ausencias remuneradas (por ejemplo, ausencias por enfermedad) que no se acumulan (es decir, que no pueden trasladarse a un periodo futuro) se reconocen solo cuando se toma la ausencia, mientras que las ausencias remuneradas que se acumulan se reconocen en el periodo en el que se acumulan (devengan) (es decir, a medida que el empleado proporciona servicios a cambio de la ausencia) incluso si la ausencia se espera que tenga lugar en el próximo periodo.

De forma análoga, la participación en beneficios y pagos de incentivos se reconocen cuando la entidad tiene obligación de pagar estos importes. Se reconoce un pasivo por los beneficios a corto plazo que permanecen sin pagar en la fecha de presentación.

Los beneficios post-empleo, incluyendo los proporcionados mediante planes multipatronales, se clasifican como planes de aportaciones definidas o planes de beneficios definidos. Los acuerdos pueden ser formales o informales.

En un plan de aportaciones definidas, la obligación por beneficios a los empleados de una entidad se limita a las aportaciones fijadas que paga a una entidad separada (un fondo) y la entidad no tiene obligación de pagar aportaciones adicionales si el fondo no mantiene suficientes activos para pagar los beneficios a los empleados. Las aportaciones a pagar en un plan de aportaciones definidas se reconocen como un gasto a medida que el empleado proporciona servicios a cambio de las aportaciones. Todos los demás planes de beneficios post-empleo son planes de beneficios definidos.

Los planes de beneficios definidos pueden no estar cubiertos con un fondo específico, o pueden estarlo parcial o totalmente. Para un plan de beneficios definidos, la entidad reconoce la obligación por beneficios definidos, sobre la base de las suposiciones actuariales, netas del valor razonable de los activos del plan.

continuación

NIC 19

Beneficios a los Empleados continuación

La contabilización de las ganancias o pérdidas actuariales proporciona información relevante a los usuarios sobre las perspectivas de flujos de efectivo futuros de una entidad. Las ganancias o pérdidas actuariales y otras nuevas mediciones de la obligación por beneficios definidos neta se reconocen en el año en que surge, en otro resultado integral. El costo del servicio actual (es decir, el valor presente del importe del beneficio a pagar después de retiro, acumulado (devengado) por los empleados durante el año) y el interés neto sobre la obligación (activo) por beneficios definidos neta se reconocen para obtener el resultado del periodo.

De forma análoga a la contabilización de un plan de beneficios definidos, para cualquier otro beneficio a largo plazo (por ejemplo, ausencias remuneradas después de largos periodos de servicio o sabáticas) la entidad reconoce un pasivo por obligación neta del valor razonable de los activos del plan, si los hubiera. Sin embargo, todos los cambios se reconocen al obtener el resultado del periodo.

Los beneficios por terminación surgen solo en el momento de la terminación del empleo, en lugar de durante el periodo de empleo, y se consideran una categoría separada de beneficios a los empleados. Se reconocen como un gasto y un pasivo cuando la entidad se ha comprometido de forma demostrable en el momento de la terminación (por ejemplo, ha iniciado un programa de reestructuración y ese programa involucra el pago de esos beneficios) y no tiene posibilidad de retirarlo.

Juicios y estimaciones

Existen potencialmente numerosos juicios y estimaciones asociados con el registro de los beneficios a los empleados.

Los juicios en la contabilización de los beneficios a los empleados a corto plazo dependen principalmente de las incertidumbres sobre el alcance de los pagos futuros esperados, en gran medida porque estas obligaciones se miden por el importe sin descontar que se espera pagar al liquidar la obligación. Por ejemplo, si la obligación de una entidad por ausencias remuneradas a corto plazo (por ejemplo ausencia por vacaciones) es acumulativa (puede trasladarse un año) pero no es irreversible [es decir, el empleado pierde la ausencia si esta no se toma al final del año siguiente al que “se acumuló (o devengó)”, la gerencia debe, sobre la base del plan, juzgar el número de días acumulados que se espera que utilice cada empleado y el salario del empleado en el momento en que se espera que los use.

Para planes de beneficios definidos post-empleo, la gerencia, a menudo, utiliza actuarios para ayudar a realizar las suposiciones actuariales (incluyendo mortalidad, rotación de los empleados, edad y fecha de retiro, salario futuro y niveles de beneficio, costos de atención médica futuros y tasas de rendimiento de los activos del plan y tasas de descuento) y otras estimaciones y juicios para contabilizar esos planes de acuerdo con la NIC 19.

También se requiere el juicio para determinar el importe de la obligación de la entidad por participación en ganancias, incentivos y beneficios por terminación, y las obligaciones por diversos beneficios a los empleados que surgen de prácticas informales de la entidad.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 19 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

Las entidades que adoptan la NIC 19 pueden elegir si aplican los requerimientos transitorios de la Norma relativos a la presentación de información comparativa -no necesitan presentar información comparativa relativa a la sensibilidad de una obligación por beneficios definidos.

NIC 20

Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales

La Norma

La NIC 20 especifica la contabilización e información a revelar de las subvenciones del gobierno y la información a revelar sobre la ayuda del gobierno de la que se ha beneficiado directamente la entidad.

Las subvenciones del gobierno son transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento de condiciones especificadas. Las subvenciones pueden tomar la forma de reducciones en pasivos con el gobierno o el beneficio de un préstamo del gobierno a una tasa de interés por debajo de la tasa de mercado. La ayuda del gobierno es una acción del gobierno para proporcionar beneficios a entidades que satisfacen los criterios para acceder a los mismos.

Las subvenciones del gobierno no se reconocen hasta que exista una seguridad razonable de que la entidad cumplirá las condiciones especificadas, y que, por tanto, se recibirán. Las subvenciones no monetarias se reconocen al valor razonable, o el activo y la subvención se reconocen a un importe nominal. El cobro de una subvención no siempre es una evidencia concluyente de que se han cumplido las condiciones. Las subvenciones del gobierno se reconocen sobre una base sistemática en el resultado en los mismos periodos en que se reconocen los costos que están destinadas a compensar, es decir, no se reconocen directamente en patrimonio. Si no existen costos futuros relacionados (es decir, ya se ha incurrido en los costos que compensa la subvención y no se espera que tengan lugar costos futuros), una subvención se reconoce por completo en el resultado del periodo en que sea cobrable.

Especifica la contabilización e información a revelar de las subvenciones del gobierno y la información a revelar de otras formas de ayuda gubernamental.

Las subvenciones del gobierno relativas a activos pueden reconocerse inicialmente en el estado de situación financiera como ingreso diferido que se reconoce en el resultado del periodo a lo largo de la vida útil del activo. De forma alternativa, la subvención se reconoce en el resultado del periodo a lo largo de la vida de un activo depreciable como una reducción del gasto por depreciación (es decir, la subvención se deduce al calcular el importe en libros del activo). Una subvención del gobierno que pasa a ser reembolsable se contabiliza revertiendo el ingreso diferido restante o reexpresando el activo relacionado y su depreciación acumulada. En otros casos, el reembolso se reconoce como un gasto.

Se requiere revelar información, pero no reconocer, la ayuda gubernamental en la medida en que no se le pueda razonablemente asignar un valor.

Juicios y estimaciones

La contabilización de las subvenciones del gobierno requiere de varios juicios y estimaciones. Por ejemplo, los gestores deben decidir cuándo una subvención satisface por primera vez los criterios para su reconocimiento.

Debe determinarse el periodo de operaciones con el que se relaciona la subvención, porque la entidad reconoce la subvención en el resultado del periodo sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconoce como gastos los costos relacionados que la subvención está destinada a compensar. Además, se puede requerir el juicio profesional para medir el valor razonable (véase el resumen de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*) y la vida útil de una subvención no monetaria. Los gestores deben determinar si la entidad probablemente cumplirá con las condiciones asociadas a la subvención. Deben revelar cualquier condición no satisfecha y otras contingencias relacionadas con la subvención.

continuación

NIC 20

Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales continuación

Un préstamo del gobierno a una tasa de interés por debajo de la del mercado requiere estimar el valor razonable del préstamo. La entidad necesitaría determinar la tasa de interés del mercado para una deuda similar a utilizar como tasa de descuento. Esto puede ser difícil y puede requerir la estimación de si existe información no pública para deudas similares, por ejemplo si la deuda tiene características no usuales o es por un plazo largo o indefinido. La diferencia entre el valor razonable del préstamo y el importe recibido se reconoce en el resultado del periodo.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 20 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

NIC 21

Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

La Norma

Una entidad puede tener transacciones o negocios en el extranjero denominados en moneda extranjera. Puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. La NIC 21 establece la forma de contabilizar las transacciones en moneda extranjera y negocios en el extranjero y la forma de convertir los estados financieros en una moneda de presentación.

Una entidad debe medir las partidas de sus estados financieros en su moneda funcional. La moneda funcional de una entidad es la moneda del entorno económico principal en el que opera. La NIC 21 enumera un conjunto de factores (indicadores) que deben considerarse al determinar la moneda funcional de una entidad. Por ejemplo, uno de los indicadores clave es la moneda que determina la fijación de precios de las transacciones (que no es necesariamente la moneda en la que se denominan las transacciones).

Las transacciones en una moneda distinta de la funcional se convierten a la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción (tasa de transacción). Si las partidas que surgieron como resultado de una transacción denominada en una moneda extranjera todavía están reconocidas al final del periodo sobre el que se informa, el enfoque de la conversión de las partidas depende de si las partidas son monetarias o no monetarias. Las partidas monetarias son las que una entidad espera recibir o pagar a un importe fijo o determinable de moneda.

Los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera se convierten nuevamente utilizando la tasa de cambio de contado al final del periodo sobre el que se informa (tasa de cierre). Las partidas no monetarias se convierten utilizando la tasa aplicable a la fecha en que se midió el costo original o el valor razonable.

Las diferencias de cambio que surgen en la nueva conversión de partidas monetarias se reconocen como ingreso o gasto en el periodo en que aparecen. Sin embargo, en los estados financieros que incluyen el negocio en el extranjero y la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados), las diferencias de cambio de partidas monetarias que forman parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero se reconocen en otro resultado integral en el estado del resultado integral. Si se reclasifican al resultado del periodo como parte de la ganancia o pérdida por la disposición, se acumulan en un componente separado del patrimonio hasta la disposición de la inversión neta.

La NIC 21 permite que una entidad presente sus estados financieros en cualquier moneda. Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional, la entidad convierte sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación. Los activos y pasivos se convierten a la tasa de cierre (la tasa de contado en la fecha de presentación), y los ingresos y gastos se convierten a las tasas de transacción (la tasa de contado aplicable en la fecha de las respectivas transacciones).

Puede utilizarse la tasa promedio para un periodo si es una aproximación razonable de las tasas de transacción. Todas las diferencias de cambio resultantes se reconocen en otro resultado integral y se acumulan en un componente separado del patrimonio. Estas diferencias de cambio no se reconocen en el resultado del periodo porque las variaciones de las tasas de cambio tienen un efecto directo pequeño o nulo en los flujos de efectivo presentes y futuros derivados de las operaciones. Los mismos procedimientos (que en el párrafo anterior) se aplican cuando los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero se convierten en un "grupo" de moneda de presentación, de forma que el negocio en el extranjero puede incluirse en los estados financieros de la entidad que informa mediante la consolidación o el método de la participación. En este caso, en el momento de la disposición del negocio en el extranjero, la diferencia de conversión acumulada se reclasifica al resultado del periodo.

Si la moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, la entidad debe reexpresar sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. No puede evitar hacerlo así mediante la adopción de otra moneda (por ejemplo, la moneda funcional de su controladora) como su moneda funcional.

continuación

NIC 21

Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera continuación

Juicios y estimaciones

Se pueden requerir juicios para determinar la moneda funcional de una entidad, especialmente en el contexto de una con operaciones diversificadas geográficamente. Cuando los indicadores de moneda funcional de la NIC 21 son contradictorios, la determinación de la moneda funcional de algunas entidades con un solo negocio que opera en una sola localización puede requerir también de juicios significativos.

La moneda funcional de entidades individuales en un grupo diversificado multinacional puede diferir. Cada entidad individual determinará su propia moneda funcional. Los estados financieros de entidades individuales se convertirán, entonces, en una moneda de presentación común para la consolidación. La evaluación de la moneda funcional de un negocio en el extranjero requerirá del juicio profesional y dependerá de un número de factores -en la NIC 21 se enumeran factores adicionales para negocios en el extranjero e incluyen el grado de autonomía, significatividad de la transacción en la entidad que informa y el nivel de dependencia financiera con esta. Un negocio en el extranjero, independientemente de su forma legal, puede operar como una extensión de la entidad que informa.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 21 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Sin embargo, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir si aplica una exención no obligatoria en su fecha de transición. La exención permite que las entidades que adoptan por primera vez las NIIF atribuyan un valor de cero a todas las diferencias de conversión acumuladas de todas los negocios en el extranjero en la fecha de transición.

Por consiguiente, en la disposición posterior de los negocios en el extranjero que existían con anterioridad a la fecha de transición, las ganancias o pérdidas resultantes de la disposición solo incluirán el efecto de las diferencias de conversión que surgieron después de la fecha de transición. Esta exención puede ayudar a las entidades que adoptan por primera vez las NIIF porque el proceso necesario para determinar las diferencias de cambio acumuladas en total y para cada negocio en el extranjero puede ser complejo y costoso.

Si la entidad que informa no toma la exención opcional, necesitará determinar, para cada negocio en el extranjero, las diferencias de conversión surgidas en la conversión de los resultados financieros del negocio en el extranjero, de acuerdo con las NIIF, desde la fecha en que se adquirió o estableció el negocio en el extranjero.

Especifica la forma de incluir las transacciones en moneda extranjera y negocios en el extranjero en los estados financieros de una entidad y de convertir los estados financieros en una moneda de presentación que sea diferente de la moneda funcional.

NIC 23

Costos por Préstamos

La Norma

La NIC 23 establece el tratamiento contable de los costos por préstamos. Los costos por préstamos son intereses y otros costos en los que la entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados.

La Norma requiere la capitalización (es decir, reconocimiento de un activo) de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo que necesariamente lleva un tiempo sustancial tenerlo listo para su uso previsto o venta (un *activo apto*).

Los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, son los que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado un desembolso en el activo correspondiente. Los fondos pueden obtenerse de forma específica para el propósito de la adquisición, construcción o producción de un activo apto, o una entidad puede utilizar fondos generales.

El cálculo del importe de los costos por préstamos a capitalizar depende del origen de los fondos que dan lugar a esos costos. Para préstamos específicos, se consideran para la capitalización los costos por préstamos reales [menos los ingresos por intereses acumulados (o devengados) por la inversión temporal de estos préstamos]. Para préstamos generales, el importe a capitalizar se calcula sobre la base de la tasa de los préstamos promedio ponderada aplicada al desembolso que se relaciona con el activo.

Requiere la capitalización de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo que necesariamente lleva un tiempo sustancial tenerlo listo para su uso previsto o venta.

La capitalización de los costos por préstamos tiene lugar durante el desarrollo del activo y termina cuando el activo está listo para su uso previsto o venta. Cuando el activo se completa en partes y cada parte es posible utilizarla mientras continúa la construcción de las otras partes, la capitalización de los costos por préstamos cesa cuando cada parte está lista para su uso previsto o venta.

Juicios y estimaciones

Puede ser difícil identificar una relación directa entre préstamos particulares y un activo apto, por ejemplo, cuando la actividad de financiación de una entidad se coordina de forma centralizada, o cuando un grupo utiliza un rango de instrumentos de deuda para endeudarse a tasas y monedas diversas. Como resultado, la determinación del importe de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a un activo apto requiere el ejercicio del juicio profesional.

Los costos por préstamos incluyen las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses. La medida en que las diferencias de cambio pueden considerarse como un ajuste a los costos por intereses depende de los términos y condiciones del préstamo en moneda extranjera. La gerencia debe ejercer su juicio profesional para desarrollar su política contable para aplicar los requerimientos de los préstamos en moneda extranjera.

continuación

NIC 23

Costos por Préstamos continuación

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 23 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Sin embargo, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir aplicar una exención no obligatoria en su fecha de transición.

La exención permite a una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplicar las disposiciones transitorias de la NIC 23 (cuando la fecha de vigencia se interpreta como la fecha de transición a las NIIF). Por consiguiente, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir únicamente aplicar la NIC 23 a costos por préstamos incurridos después de la fecha de transición, o puede designar otra fecha a partir de cual aplicar las disposiciones de la Norma -esta fecha debe ser anterior a la fecha de transición.

NIC 24

Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

La Norma

La información a revelar sobre partes relacionadas destaca la posibilidad de que la situación financiera y el resultado del periodo de la entidad puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas y por transacciones y saldos pendientes con dichas partes.

Las relaciones entre partes relacionadas son una característica normal del comercio y de los negocios. El resultado del periodo y la situación financiera de una entidad pueden verse afectados por una relación entre partes relacionadas, incluso si no han tenido lugar transacciones entre dichas entidades; la mera existencia de la relación puede ser suficiente para afectar a las transacciones de la entidad con otras partes. Por el contrario, partes relacionadas pueden realizar transacciones que no se llevarían a cabo entre partes no relacionadas. Información a revelar sobre esas transacciones mejora la transparencia y comparabilidad de la información financiera. En otras palabras, la información sobre las transacciones de la entidad que informa con partes relacionadas es útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad, porque permite a los usuarios de la información financiera realizar mejor evaluaciones sobre el impacto de la relación entre partes relacionadas sobre los flujos de efectivo y rentabilidad de una entidad. Por consiguiente, la NIC 24 especifica la información a revelar sobre transacciones y saldos entre partes relacionadas. También define una “parte relacionada” y proporciona guías para la identificación de partes relacionadas.

Una parte relacionada puede ser una persona o una entidad.

Una **persona**, o un **familiar cercano a esa persona**, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:

- tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; o
- es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa (o de su controladora).

Pretende asegurar que los estados financieros contienen la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que la situación financiera y el resultado del periodo puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas y por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.

Una **entidad** se relaciona con una entidad que informa cuando:

- son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí);
- una entidad es una asociada o negocio conjunto de la otra entidad;
- ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte;
- una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad;
- la entidad es un plan de beneficios post-empleo para beneficio de los empleados de la entidad que informa o de cualquier entidad relacionada con esta;
- la entidad está controlada o controlada de forma conjunta por cualquier persona (o un familiar cercano a esa persona) identificada anteriormente como una parte relacionada; o
- una persona con control o control conjunto sobre la entidad que informa, o un familiar cercano a esa persona, tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o su controladora).

continuación

NIC 24

Información a Revelar sobre Partes Relacionadas continuación

Se requiere información a revelar sobre:

- el nombre de la controladora de la entidad que informa y, si es diferente, su controladora última, independientemente de si ha habido transacciones entre ellas; y
- los detalles de la remuneración del personal clave de la gerencia en total y por categoría de beneficio.

Cuando existen transacciones con partes relacionadas, se requiere información a revelar (por categoría de parte relacionada) de:

- la naturaleza de la relación de la parte relacionada; y
- los detalles, por categoría de parte relacionada, de las transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, para permitir a los usuarios a comprender el efecto potencial de la relación sobre los estados financieros.

Esta Norma proporciona una exención parcial de los requerimientos de información a revelar para entidades relacionadas gubernamentales en relación con las transacciones entre partes relacionadas con:

- un gobierno que tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y

- otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo gobierno tiene control, control conjunto o influencia significativa tanto sobre la entidad que informa como sobre la otra entidad.

Se requiere otra información a revelar especificada cuando se aplica la exención parcial.

Juicios y estimaciones

En algunos casos la determinación de si una persona o una entidad es una parte relacionada de la entidad que informa requiere un juicio significativo. Por ejemplo, la decisión puede requerir la evaluación del grado de influencia ejercida por una parte sobre otra -¿es control, control conjunto, influencia significativa o un grado menor de influencia? De forma similar, en algunos casos, la evaluación de si un individuo es un miembro cercano de la familia de una persona que es una parte relacionada de la entidad que informa (por ejemplo, un director) requiere juzgar si puede esperarse que ese individuo influya, o sea influido, por el director en sus actividades con la entidad que informa.

Al revelar información sobre las transacciones entre partes relacionadas, se requiere juicio profesional para determinar la medida en que se desagrega la información a revelar sobre partes relacionadas.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 24 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

NIC 26

Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro

La Norma

La NIC 26 se aplica a los estados financieros de los planes de beneficios por retiro. Estos planes se denominan algunas veces “planes de pensiones” o “sistemas complementarios de prestaciones por retiro”. La contabilización de los beneficios por retiro (y otros beneficios a los empleados) en los estados financieros del empleador se especifica en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.

Los planes de beneficios por retiro son acuerdos formales o informales que proporcionan beneficios a los empleados a partir de la terminación de sus empleos. Los beneficios pueden ser ingresos anuales o un pago único o ambos. Cualquiera que sea su forma o estructura, la NIC 26 considera un plan de beneficios por retiro como una entidad que informa que está separada del empleador.

Los planes de beneficio por retiro pueden ser de aportaciones definidas o de beneficios definidos. En un plan de aportaciones definidas, los beneficios por retiro se determinan a través de las aportaciones y las ganancias de inversión. En un plan de beneficios definidos, los beneficios por retiro se basan usualmente en ganancias o años de servicio de los empleados o ambos. La NIC 26 requiere el reconocimiento y medición del valor presente de los pagos esperados futuros basados en suposiciones actuariales razonables -esto proporciona a los usuarios de los estados financieros información útil sobre el potencial de flujos de efectivo futuros del plan.

Las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de los planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos son diferentes de los de otras entidades. La NIC 26 establece requerimientos de información financiera diferente para cada tipo de planes de beneficios por retiro.

La Norma se aplica a los estados financieros de los planes de beneficios por retiro.

La NIC 26 requiere que las inversiones del plan por retiro se midan al valor razonable. Los resultados del plan de beneficios por retiro se verán afectados por cambios en el valor de mercado de las inversiones y, por ello, por cambios en los activos netos disponibles como beneficios. Estos sucesos requieren explicaciones en los estados financieros anuales del plan.

El valor presente de los pagos futuros esperados a realizar por el plan de beneficios por retiro puede medirse utilizando los niveles de salario presentes o niveles de salarios proyectados hasta el momento en que los participantes se retiren.

Juicios y estimaciones

En algunos casos se requieren juicios para determinar si un plan de beneficios por retiro es una aportación definida o un plan de beneficios definidos. Algunos planes contienen características de ambos; estos planes híbridos se tratan como planes de beneficios definidos a efectos de la NIC 26.

La medición del valor presente actuarial de los beneficios por retiro prometidos de un plan de beneficios definidos requiere juicios y estimaciones incluyendo suposiciones actuariales. Para los juicios y estimaciones utilizados se miden al valor razonable de los activos del plan, véase el resumen de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 26 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

NIC 27

Estados Financieros Separados

La Norma

La NIC 27 especifica la contabilidad e información a revelar para inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas cuando una entidad presente estados financieros separados. La NIC 27 es obligatoria para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013.

Una entidad que tiene una o más subsidiarias (una controladora) debe presentar estados financieros consolidados. Una subsidiaria es una entidad que está controlada por la controladora. Los estados financieros consolidados están sujetos a la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*. Los estados financieros consolidados presentan la situación financiera y el rendimiento financiero del grupo (es decir, de la controladora y todas sus subsidiarias) como una entidad económica única. Los estados financieros proporcionan información útil sobre los recursos y derechos de terceros bajo el control de la controladora y permiten a los usuarios evaluar las perspectivas de flujos de efectivo del grupo como un todo.

En algunas jurisdicciones una entidad debe presentar estados financieros separados además de los estados financieros consolidados. Otras entidades eligen preparar estados financieros separados de forma voluntaria. Si se preparan estados financieros separados, la NIC 27 requiere que las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas se contabilicen al costo o de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* especifica la contabilización de la participación de un operador conjunto en su operación conjunta. (Véase el resumen de la NIIF 11.)

Para los estados financieros separados, la atención se centra en el rendimiento de los activos como inversiones. Los estados financieros separados preparados utilizando el método del valor razonable de acuerdo con la NIIF 9 proporcionan una medición del valor económico de las inversiones. Los estados financieros preparados utilizando el método del costo pueden dar lugar a información relevante si, por ejemplo, solo se necesitan por partes particulares para determinar el ingreso por diviendo procedente de subsidiarias.

El mismo método se aplica a todas las inversiones en una categoría particular (por ejemplo, subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas). Sin embargo, las inversiones contabilizadas al costo que se clasifiquen posteriormente como “mantenidas para la venta” se contabilizan, entonces, de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*.

Especifica los requerimientos de contabilización e información a revelar para inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas cuando una entidad presente estados financieros separados.

continuación

NIC 27

Estados Financieros Separados continuación

Juicios y estimaciones

Sobre juicios sobre si existe control, control conjunto o influencia significativa, véanse los resúmenes de la NIIF 10, NIIF 11 y NIC 28 *Inversiones en Asociadas* respectivamente. Sobre juicios y estimaciones en la medición de las inversiones al valor razonable, véase el resumen de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. Sobre juicios sobre las comprobaciones del deterioro de valor de las inversiones medidas al costo véase el resumen de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 27 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Sin embargo, una entidad que adopta por primera vez las NIIF que opte por la política contable de medir una o más categorías de inversión al costo, tiene la elección de utilizar el costo especificado en la NIC 27 o un costo atribuido. El costo atribuido es el valor razonable de la inversión en la fecha de transición o un importe en libros determinado por los PCGA de la adoptante en la fecha de transición.

Se aplican exenciones adicionales cuando una controladora no adopta las NIIF en sus estados financieros separados al mismo tiempo que en sus estados financieros consolidados.

NIC 28

Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

La Norma

Una asociada es una entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa y un negocio conjunto es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen el control conjunto del acuerdo tienen derecho sobre los activos netos del acuerdo.

Influencia significativa es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener el control (véase el resumen de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*) ni el control conjunto de esta. Control conjunto se define en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* como el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

Inversiones en negocios conjuntos y asociadas se contabilizan utilizando el método de la participación. El método de la participación implica reconocer la inversión inicialmente al costo y después ajustar la inversión por el cambio posterior a la adquisición en la participación del inversor en los activos netos del negocio conjunto o de la asociada. Las distribuciones recibidas de la asociada o negocio conjunto reducen el importe en libros de la inversión.

La participación de un inversor en las pérdidas de un negocio conjunto o de una asociada puede superar la participación del inversor en la asociada o negocio conjunto.

La participación en una asociada o en un negocio conjunto es el importe en libros de la inversión en la asociada o negocio conjunto determinado utilizando el método de la participación, junto con cualquier participación a largo plazo que, en esencia, forme parte de la inversión neta de la entidad en la asociada o negocio conjunto. Una vez que la participación de la entidad se reduzca a cero, se mantendrán las pérdidas adicionales y se reconocerá un pasivo, sólo en la medida en que la entidad haya incurrido en obligaciones legales o implícitas, o haya efectuado pagos en nombre de la asociada o negocio conjunto.

Existen varias exenciones al requerimiento de utilizar el método de la participación, incluyendo:

- Cuando el inversor es una subsidiaria totalmente participada (o una subsidiaria parcialmente participada y sus otros propietarios han sido informados de que el inversor no aplica el método de la participación y no lo han objetado), sus títulos no cotizan en mercado público o se encuentra en proceso de hacerlo, y su controladora publica estados financieros que cumplen con las NIIF que están disponibles para el público.

- Cuando una inversión en una asociada o negocio conjunto se mantiene por organizaciones de capital de riesgo, instituciones de inversión colectiva, fideicomisos de inversión y entidades similares, o se mantiene indirectamente a través de éstas, incluyendo fondos de seguros de inversión vinculados. Esas inversiones se pueden medir al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

Cuando una inversión, o una parte de una inversión, en una asociada o un negocio conjunto cumple los criterios para clasificarse como “mantenida para la venta” de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenedidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* se contabilizará de acuerdo con la NIIF 5 en lugar de la NIC 28.

Cuando el inversor prepara estados financieros separados, además de los estados financieros en los que contabiliza las asociadas y negocios conjuntos utilizando el método de la participación, la NIC 27 especifica que contabilizará las asociadas y negocios conjuntos en esos estados financieros separados al costo de acuerdo con la NIIF 9.

continuación

NIC 28

Inversiones en Asociadas y Negocios

Conjuntos continuación

Juicios y estimaciones

Existe una presunción refutable de que un inversor que mantiene el 20 por ciento o más de los derechos de voto de una participada tiene el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y operativa de la participada (es decir, influencia significativa sobre esa participada). Sin embargo, se requiere del juicio profesional dentro del contexto de toda la información y circunstancias disponibles para determinar el grado de influencia que un inversor tiene sobre una participada. Por ejemplo, cuando el inversor mantiene menos del 20 por ciento de los derechos de voto de la participada, la influencia significativa puede proceder de: la representación en el consejo de directores; participación en los procesos de fijación de políticas, incluyendo decisiones sobre dividendos; un relación cercana que involucra transacciones entre un inversor y una participada; intercambio de personal directivo; o suministro de información técnica esencial.

La existencia y efecto de los derechos de voto potenciales, por ejemplo, opciones sobre acciones o títulos convertibles, que son ejercitables en el momento actual o convertibles, han de tener en cuenta cuándo evaluar si una entidad tiene una influencia significativa. Esta evaluación requerirá que una entidad ejerza el juicio profesional.

Una entidad no está exenta de aplicar el método de la participación cuando restricciones graves a largo plazo afecten a la capacidad de una asociada o negocio conjunto de transferir fondos al inversor. Sin embargo, un inversor debería considerar si, a su juicio, estas restricciones, consideradas junto con otros factores, indican que no tiene influencia significativa o control conjunto.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 28 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Cuando una asociada o negocio conjunto pasa a adoptar las NIIF por primera vez antes que su inversor, la NIIF 1 especifica la forma en que éste medirá los activos y pasivos de la asociada o negocio conjunto al aplicar el método de la participación a esas inversiones en su primeros estados financieros conforme a las NIIF. Se aplican algunas exenciones opcionales a los estados financieros de la asociada o negocio conjunto cuando éstas adoptan las NIIF con posterioridad al inversor que presenta la información.

Inversiones en negocios conjuntos y asociadas se contabilizan utilizando el método de la participación. El método de la participación implica reconocer la inversión inicialmente al costo y después ajustar la inversión por el cambio posterior a la adquisición en la participación del inversor en los activos netos del negocio conjunto o de la asociada. Las distribuciones recibidas de la asociada o negocio conjunto reducen el importe en libros de la inversión.

NIC 29

Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

La Norma

La NIC 29 se aplica a las entidades cuya moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria.

La *moneda funcional* es la moneda del principal entorno económico en que opera la entidad (véase el resumen de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*).

La hiperinflación no se define en la NIC 29. La hiperinflación se indica por factores tales como incrementos de precios muy importantes, intereses y sueldos vinculados a un índice de precios y cuando la inflación acumulada a lo largo de un periodo de tres años se aproxima o supera el 100 por cien.

La presentación de información sobre los resultados operativos y situación financiera de una entidad en la moneda de una economía hiperinflacionaria sin reexpresión no es útil para los usuarios de los estados financieros cuando toman decisiones económicas, por ejemplo sobre si proporcionar recursos a la entidad que informa. Esto es así porque las pérdidas del poder de compra de la moneda a tal ritmo que resulta equívoca cualquier comparación entre los importes procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo periodo contable. Por consiguiente, en un entorno hiperinflacionario, los estados financieros, incluyendo información comparativa, deben expresarse en unidades de la moneda funcional actual al final de periodo sobre el que se informa. La reexpresión de unidades corrientes de moneda se realiza utilizando un índice general de precios.

Puesto que la moneda funcional de una entidad está determinada (véase el resumen de la NIC 21), una entidad cuya moneda funcional es la de una economía hiperinflacionaria no puede evitar la reexpresión mediante la elección de una moneda estable a efectos de medición. Una entidad cuya moneda funcional es la de una economía hiperinflacionaria debe revelar:

- el hecho de que los estados financieros se han reexpresado;
- el índice de precios utilizados para la reexpresión; y
- si los estados financieros se preparan sobre la base de costos corrientes o históricos.

Una entidad debe medir los resultados y situación financiera en su moneda funcional. Sin embargo, después de reexpresar, los estados financieros pueden presentarse en cualquier moneda convirtiendo los resultados y situación financiera de acuerdo con la NIC 21.

Juicios y estimaciones

En algunas circunstancias la determinación de la moneda funcional de la entidad puede involucrar el juicio profesional (véase el resumen de la NIC 21).

Puesto que la NIC 29 no establece una tasa absoluta para considerar que surge la hiperinflación, es una cuestión de juicio cuándo pasa a ser necesaria la reexpresión de los estados financieros de acuerdo con esta Norma. Para realizar ese juicio deben considerarse todos los hechos y circunstancias incluyendo los siguientes indicadores:

- la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable. Los importes de moneda local obtenidos se invierten inmediatamente para mantener su capacidad adquisitiva;
- la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden establecerse en esta otra moneda;
- las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;
- las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
- la tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o supera el 100 por cien.

continuación

NIC 29

Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias continuación

La consideración de que un país experimenta o no hiperinflación se determinará normalmente sobre una base amplia del país, por ejemplo, mediante un acuerdo de la profesión contable, no por una entidad individual.

Es preferible que todas las entidades que presentan información en la moneda de la misma economía hiperinflacionaria apliquen esta Norma desde la misma fecha.

Cuando estén disponibles índices de precios múltiples, la entidad debe reexpresar sus estados financieros utilizando un índice general de precios que refleje los cambios en la capacidad general de compra. La identificación de ese índice general de precios puede en algunos casos requerir del juicio profesional.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 29 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

Sin embargo, no existen exenciones obligatorias para las entidades cuya moneda funcional esté sujeta a hiperinflación grave antes de la fecha de transición (es decir, no se encuentra disponible un índice general de precios y no existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable). Cuando una entidad adopta las NIIF a partir de la fecha en que cesa la hiperinflación grave (la “fecha de normalización”), la entidad puede elegir medir todos los activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización a valor razonable en la fecha de transición (es decir, el valor razonable en la fecha de transición es el costo atribuido de todos los activos y pasivos en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF de la entidad).

Proporciona los requerimientos para la reexpresión de los estados financieros de cualquier entidad cuya moneda funcional es la de una economía hiperinflacionaria de forma que la información financiera proporcionada sea más significativa.

NIC 32

Instrumentos Financieros: Presentación

La Norma

La NIC 32 especifica la presentación de los instrumentos financieros. El reconocimiento y medición de la información a revelar sobre instrumentos financieros son el objeto de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, NIIF 9 *Instrumentos Financieros*² y NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, respectivamente.

A efectos de presentación, los instrumentos financieros se clasifican en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio.

La diferenciación entre un pasivo financiero y patrimonio depende de si existe una obligación de entregar efectivo (o algún otro activo financiero). Los instrumentos que incorporan una obligación de entregar efectivo cumplen la definición de pasivo. Un instrumento de patrimonio en un contrato pone de

manifiesto una participación residual en los activos netos de una entidad, por esa parte del contrato, no existe obligación contractual de entregar efectivo. Sin embargo, se aplican excepciones. Cuando una transacción se liquidará con las acciones propias del emisor, la clasificación depende de si el número de acciones a emitir es fijo o variable.

Un instrumento financiero compuesto, tal como un título convertible, se divide en sus componentes de pasivo y de patrimonio. Cuando se emite el instrumento, el componente de patrimonio se mide como la diferencia entre el valor razonable del instrumento compuesto y el valor razonable del componente de pasivo.

La clasificación de un instrumento financiero como un pasivo financiero o como patrimonio determina el tratamiento de los intereses, dividendos, pérdidas o ganancias por el instrumento financiero como partidas de ingreso o gasto, o como cambios en el patrimonio. Por ejemplo, los dividendos declarados por acciones que están clasificadas como pasivos se reconocen como gastos y afectan al resultado del periodo (y a patrimonio).

Como excepción al principio general de las NIIF que prohíben la compensación de activos y pasivos o ingresos y gastos, la NIC 32 requiere que los activos financieros y pasivos financieros a compensar cuando la entidad tiene un derecho legalmente exigible de compensar los importes reconocidos, y tiene intención de liquidar sobre una base neta, o realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

continuación

2 El desarrollo de la NIIF 9 está en proceso. La NIIF 9 sustituirá finalmente a la NIC 39 en su totalidad. Las fases principales del proyecto son: Fase 1: *Clasificación y medición*; Fase 2: *Metodología del deterioro de valor*; y Fase 3: *Contabilidad de coberturas*. La Fase 1 se ha completado, por ello la NIIF 9 establece ahora los requerimientos para la clasificación y medición de activos financieros y pasivos financieros. Además, los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 39 se han reproducido sin cambios en la NIIF 9. La NIIF 9 es obligatoria solo a partir del 1 de enero de 2015. Hasta ese momento, una entidad puede continuar aplicando la NIC 39, o si una entidad elige aplicar alguno o todos los nuevos requerimientos de la NIIF 9, debe aplicarlos junto con las partes de la NIC 39 que continúan siendo aplicables.

Este Documento Informativo ha sido preparado por el personal técnico de la Fundación IFRS a partir de las NIIF emitidas a 1 de enero de 2013 incluyendo aquellas con una fecha de vigencia posterior al 1 de enero de 2013, pero no las NIIF que serán sustituidas por éstas. Este Documento Informativo no ha sido aprobado por el IASB. Sobre los requerimientos se debe hacer referencia a las NIIF.

NIC 32

Instrumentos Financieros: Presentación continuación

Juicios y estimaciones

Algunos instrumentos financieros que toman la forma legal de patrimonio pueden ser pasivos financieros en esencia y de acuerdo con la NIC 32. Por ejemplo, acciones con requerimientos de rescate obligatorio y participaciones en un fondo de inversión colectiva que son rescatables, o pueden ser vendidas al emisor por efectivo, pueden clasificarse como pasivos. Sin embargo, la NIC 32 especifica algunas excepciones.

La separación de los componentes de pasivo y patrimonio de un instrumento financiero compuesto requiere medir el valor razonable del componente de pasivo sobre la base de la corriente esperada de flujos de efectivo futuros, descontados a la tasa de mercado que se habría aplicado sin la opción de conversión.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 32 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Sin embargo, si en la fecha de transición a las NIIF, el componente de pasivo de un instrumento compuesto ha dejado de existir, la entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir no separar el componente de patrimonio en dos partes (una parte de ganancias acumuladas y la parte de patrimonio original), a pesar del requerimiento de hacerlo así de la NIC 32.

Establece los principios para la presentación de los instrumentos financieros como pasivo o patrimonio y para compensar activos financieros y pasivos financieros.

NIC 33

Ganancias por Acción

La Norma

La NIC 33 trata el cálculo y presentación de las ganancias por acción (EPS por sus siglas en inglés). Se aplica a entidades cuyas acciones ordinarias o potenciales acciones ordinarias [por ejemplo, convertibles, opciones y certificados de opción para suscribir títulos (*warrants*)] se negocian en mercados públicos. Las entidades que revelan ganancias por acción (EPS) voluntariamente deben aplicar la NIC 33.

Una entidad debe presentar las ganancias por acción (EPS) básicas y diluidas con igual importancia en el estado del resultado integral. Cuando una entidad presenta estados financieros consolidados, las mediciones de las ganancias por acción (EPS) se basan en el resultado consolidado atribuible a los tenedores de patrimonio ordinarios de la controladora.

Cuando la entidad revela el resultado de periodo procedente de operaciones continuadas por separado (porque también informa sobre una operación discontinuada), las ganancias por acción (EPS) básicas y diluidas deben también presentarse con respecto a las operaciones continuadas. Además, una entidad que presente información acerca de una operación discontinuada, revelará los importes por acción básicos y diluidos correspondientes a dicha actividad, ya sea en el estado del resultado integral o en las notas.

La NIC 33 establece guías para determinar el denominador (el número promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación en el periodo) y el numerador ("ganancias") en el cálculo de las ganancias por acción (EPS) básicas. También establece guías para determinar el denominador (el denominador para las ganancias por acción (EPS) básicas más el número promedio ponderado de acciones ordinarias que se emitirían en el momento de la conversión de todas las acciones ordinarias potenciales dilusivas) y el numerador (las ganancias ajustadas por cambios en el ingreso o gasto que procederían de la conversión de las acciones ordinarias potenciales dilusivas) en el cálculo de las ganancias por acción (EPS) diluidas. Estas guías mejoran la comparabilidad de las ganancias por acción (EPS) básicas y diluidas de una entidad medidas a través del tiempo.

Las ganancias de dos entidades sujetas a idénticas transacciones y sucesos podrían diferir porque han adoptado políticas contables diferentes. Estas diferencias no se ajustan al calcular la ganancia por acción (EPS).

Los denominadores utilizados en el cálculo de las ganancias por acción (EPS) básicas y diluidas pueden verse afectados, por ejemplo: por las acciones emitidas durante el año, acciones a emitir en el momento de la conversión de un instrumento convertible, acciones de emisión o reembolso condicionados, emisiones gratuitas, desdoblamiento de acciones y consolidación de acciones, el ejercicio de opciones y certificados de opción para suscribir títulos (*warrants*), contratos que pueden liquidarse en acciones, y contratos que requieren que una entidad recompre sus propias acciones (opciones de venta emitidas).

continuación

³ Dilución es la reducción teórica en las ganancias por acción o el aumento teórico en las pérdidas por acción que resulta de asumir que los instrumentos convertibles se van a convertir, que las opciones o certificados para compra de acciones (*warrants*) van a ser ejercitados o que se emitirán acciones ordinarias, si se cumplen las condiciones previstas.

NIC 33

Ganancias por Acción continuación

Los numeradores utilizados en el cálculo de las ganancias por acción (EPS) básicas y diluidas deben conciliarse con el resultado del periodo atribuible a los tenedores de patrimonio ordinario de la controladora. Los denominadores utilizados en el cálculo de las ganancias por acción (EPS) básicas y diluidas deben conciliarse unos con otros.

La ganancia por acción (EPS) es una medida importante en el análisis de los estados financieros. Se utiliza habitualmente, por ejemplo, en el cálculo de las ratio precio/ganancias y otras valoraciones de negocio de base múltiple.

El cálculo de las ganancias por acción (EPS) diluidas solo tienen en cuenta los cambios potenciales en el número de acciones que podrían reducir la ganancia por acción (EPS). No incluyen los cambios potenciales que podrían incrementar la ganancia por acción (EPS).

Juicios y estimaciones

El resultado del periodo [el numerador en el cálculo de la ganancia por acción (EPS)] se determina de acuerdo con las NIIF. Por consiguiente, los juicios y estimaciones realizados al aplicar otras NIIF afectan a la ganancia por acción (EPS).

La gerencia debe realizar también juicios sobre el alcance de las explicaciones de la ganancia por acción (EPS) y los cambios en la ganancia por acción (EPS) a incluir en los comentarios de la gerencia emitidos junto con los estados financieros.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplican a los requerimientos de la NIC 33 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

Especifica los principios para la determinación y presentación de las ganancias por acción para mejorar la comparación de los rendimientos entre diferentes entidades en el mismo periodo de presentación, así como entre diferentes periodos para la misma entidad.

NIC 34

Información Financiera Intermedia

La Norma

Un informe financiero intermedio es un conjunto de estados financieros completo o compensado para un periodo menor a un año financiero completo.

Las NIIF no especifican qué entidades deben publicar un informe financiero intermedio. Eso es generalmente una cuestión de los reguladores de mercados de valores.

La NIC 34 se aplica si una entidad publica un informe financiero intermedio. Establece el contenido mínimo de un informe financiero intermedio. También especifica los principios contables aplicables al reconocimiento y medición a un informe financiero intermedio.

El contenido mínimo de la información financiera intermedia es un conjunto de estados financieros condensados, es decir, un estado de situación financiera condensado, un estado del resultado integral condensado, un estado de flujos de efectivo condensado, un estado de cambios en el patrimonio condensado y notas explicativas seleccionadas. Generalmente, los informes intermedios no repiten o actualizan la información disponible en los informes anuales más recientes de la entidad. El informe intermedio trata de los cambios desde el final del último periodo anual sobre el que se informa.

Al informe intermedio se aplica a las mismas políticas contables que al informe anual más reciente. Los activos y pasivos se reconocen y miden a efectos de la información intermedia sobre la base de información disponible desde el principio del periodo anual hasta el final del periodo intermedio.

Especifica el contenido mínimo de un informe financiero intermedio y establece los principios de reconocimiento y medición de los estados financieros completos o condensados para un periodo intermedio.

Los comentarios en los informes financieros intermedios sobre la estacionalidad o naturaleza cíclica de las operaciones de la entidad mejora la comprensión de la situación financiera y rendimiento financiero de la entidad por parte de los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.

Juicios y estimaciones

Mientras las mediciones en los estados financieros anuales y en los informes financieros intermedios se basan, a menudo, en estimaciones razonables, la preparación de informes financieros intermedios generalmente requerirá de un mayor uso de estimaciones que los estados financieros anuales, porque se basan en un periodo que es menor que el año.

Adopción de la NIIF por primera vez

Se requiere que las entidades apliquen la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* en cada informe financiero intermedio preparado de acuerdo con la NIC 34 para cada parte del periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a las NIIF. La información comparativa debe reexpresarse de acuerdo con la NIC 34. Además, la NIIF 1 requiere revelar información adicional en el informe financiero intermedio como, por ejemplo, conciliaciones entre los PCGA anteriores y las NIIF.

No existen excepciones obligatorias específicas ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 que aplicar a los requerimientos de la NIC 34 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

NIC 36

Deterioro del Valor de los Activos

La Norma

Un activo no debe registrarse en los estados financieros por encima del mayor importe que se espera recuperar a través de su uso o venta (el importe recuperable del activo). Si el importe en libros de un activo supera su importe recuperable, se considerará que tiene su valor deteriorado. La entidad debe reducir el importe en libros del activo a su importe recuperable y reconocer una pérdida por deterioro de valor. La Norma también se aplica a grupos de activo (conocidos como “unidades generadoras de efectivo”).

La medición de los activos deteriorados a sus importes recuperables proporciona información útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales, porque se espera que los activos contribuyan, directamente a través de su venta o indirectamente mediante su uso, a los flujos de efectivo de la entidad. El requerimiento de que el importe recuperable de un activo es el mayor de su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso refleja el beneficio económico potencial futuro asociado con el activo.

El importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor razonable se calcula como se señala en la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* y los costos de disposición son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición (excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos). El valor en uso de un activo es igual a los flujos de efectivo futuros esperados que el activo producirá en su condición actual, descontado al valor presente utilizando un tasa de descuento antes de impuestos apropiada.

El valor en uso de un activo individual, en ocasiones, no puede determinarse. En este caso, el valor en uso y, de ahí, el importe recuperable, se determina para el grupo más pequeño de activos a los que pertenece el activo que genera flujos de efectivo independientes (una unidad generadora de efectivo). El deterioro de valor de la plusvalía se evalúa considerando el importe recuperable de la unidad (o unidades) generadora de efectivo a la que se asigna. A efectos de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una combinación de negocios se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se espera que se beneficien de las sinergias de la combinación, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades.

Especifica los procedimientos necesarios para asegurar que los activos se registran a un valor no superior al mayor importe que se espera recuperar a través de su uso o venta.

El importe recuperable de los siguientes activos deben evaluarse cada año: activos intangibles con vidas útiles indefinidas; activos intangibles no disponibles todavía para su uso y plusvalías adquiridas en una combinación de negocios. El importe recuperable de otros activos se evalúa cuando existe un indicio de que el activo pueda estar deteriorado. Al final de cada periodo sobre el que se informa, la gerencia debe considerar indicadores potenciales de que un activo o unidad generadora de efectivo pueden estar deteriorados.

continuación

NIC 36

Deterioro del Valor de los Activos continuación

Las pérdidas por deterioro de valor se reconocen inmediatamente como gasto en el estado del resultado integral. Cuando se reconoce una pérdida por deterioro de valor, se reduce el importe en libros del activo (o unidad generadora de efectivo). Si una unidad generadora de efectivo deteriora su valor, en primer lugar se reduce la plusvalía, y a continuación se reducen los otros activos proporcionalmente sobre la base de sus importes en libros y sujeta a ciertos requerimientos. Cuando proceda, el cargo por depreciación (amortización) en los activos se ajusta en periodos futuros para distribuir el importe en libros revisado del activo sobre su vida útil estimada restante.

Una pérdida por deterioro de valor de la plusvalía nunca revierte. Para otros activos, una entidad evaluará en la fecha de presentación si existe algún indicio de que pueda ya no existir una pérdida de valor anteriormente reconocida o de que haya disminuido. Cuando las circunstancias que den lugar al deterioro de valor se resuelvan, la reversión de la pérdida por deterioro de valor se reconoce de forma inmediata en el resultado del periodo. En el momento de la reversión, se incrementa el importe en libros del activo, pero éste no debe superar el importe que hubiera tenido si no hubiera habido pérdida por deterioro de valor en años anteriores. La depreciación (amortización) se ajusta en periodos futuros.

Juicios y estimaciones

Al final de cada periodo sobre el que se informa, la gerencia debe considerar indicadores potenciales de que un activo o unidad generadora de efectivo pueden estar deteriorados. Esos indicadores incluyen: una disminución del valor de mercado del activo; cambios adversos en tecnología, mercado, entorno legal o económico; un incremento en las tasas de interés de mercado; la capitalización de mercado de la entidad está siendo menor que el valor de los activos netos; obsolescencia o daño de un activo; planes de operaciones de discontinuación o reestructuración y un rendimiento del activo inferior a previsto.

La identificación de los niveles más bajos de entradas de efectivo independientes para un grupo de activos (es decir, la unidad generadora de efectivo) requiere del juicio profesional. La distribución de la plusvalía entre unidades generadoras de efectivo a efectos de las pruebas de deterioro puede requerir también de juicios significativos. Todo ello se hace para la estimación del importe recuperable (es decir, el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso) de un activo o de una unidad generadora de efectivo.

Sobre juicios y estimaciones en la medición del valor razonable de un activo, véase el resumen de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.

El cálculo del valor en uso involucra numerosos juicios y estimaciones al prever los flujos de efectivo esperados del uso y última disposición del activo y determinar la tasa de descuento adecuada -teniendo en cuenta la evaluación de la gerencia del valor temporal del dinero y de los riesgos específicos del activo. Las proyecciones de los flujos de efectivo deben basarse en suposiciones razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia sobre las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo.

La gerencia debe:

- evaluar la razonabilidad de las suposiciones sobre las cuales están basadas sus proyecciones de flujos de efectivo presentes, examinando las causas de las diferencias entre las proyecciones de flujos de efectivo realizadas en el pasado y los flujos de efectivo reales; y

continuación

NIC 36

Deterioro del Valor de los Activos continuación

- asegurarse de que las suposiciones sobre las cuales están basadas sus proyecciones de flujos de efectivo presentes son congruentes con los resultados reales obtenidos en el pasado, suponiendo que los efectos de hechos o circunstancias posteriores que no existían cuando fueron generados dichos flujos de efectivo reales hagan esto apropiado. Más aún, las posibles variaciones en el importe o calendario de flujos de efectivo futuros deben reflejarse en el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros, es decir, el promedio ponderado de todos los resultados posibles.

La gerencia debe también determinar el alcance de la información a revelar a proporcionar. Por ejemplo, se requiere que revelen las suposiciones y estimaciones utilizadas para medir el importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo que contienen plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas. También se requiere información a revelar de los efectos de cambios razonablemente posibles en las suposiciones clave.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 36 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

Para presentar información relevante y comparable a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales, el principio general de la NIIF 1 es que las entidades que adoptan por primera vez las NIIF reconozcan y midan todos los activos y pasivos en los primeros estados financieros conforme a las NIIF de acuerdo con las NIIF que sean aplicables al final del periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF (es decir, el último periodo cubierto por los primeros estados financieros de la entidad conforme a las NIIF). En la fecha de transición a las NIIF, una entidad debe evaluar si existe algún indicio de que sus activos puedan tener deteriorado su valor.

Si se encuentran indicios de deterioro, la entidad debe comprobar el deterioro de valor del activo en la fecha de transición. Además, independientemente de si existe algún indicio de deterioro, debe comprobarse el deterioro de valor, en la fecha de transición a las NIIF, de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, activos intangibles no disponibles todavía para su uso y plusvalías adquiridas en una combinación de negocios. Las pérdidas por deterioro de valor en la fecha de transición se reconocen en ganancias acumuladas.

NIC 37

Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

La Norma

La NIC 37 distingue entre provisiones y pasivos contingentes y especifica los criterios de reconocimiento, bases de medición e información a revelar para las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes para proporcionar a los usuarios información sobre la naturaleza, calendario e importe de flujos de efectivo futuros inciertos.

Provisiones

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Un pasivo puede proceder de que la entidad tenga una obligación legal o una obligación implícita. Una obligación implícita surge de acciones de la entidad a través de las cuales ha indicado a otros que aceptará ciertas responsabilidades y, como resultado, ha creado una expectativa de que atenderá esas responsabilidades. Ejemplos de provisiones pueden incluir: obligaciones por garantías concedidas, obligaciones legales o implícitas de limpiar terrenos contaminados o restaurar instalaciones y obligaciones que surgen de políticas al por menor de reembolsos a clientes.

Una provisión se mide como la mejor estimación del desembolso requerido para liquidar el pasivo, al final del periodo sobre el que se informa; es decir, el importe que la entidad debería pagar razonablemente para liquidar el pasivo al final del periodo sobre el que se informa o para transferirlo a un tercero en tal fecha. Al medir una provisión se tienen en cuenta los riesgos e incertidumbres. Una provisión se descuenta a su valor presente utilizando la tasa de descuento antes de impuestos adecuada.

La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no perjudica su fiabilidad. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera.

La NIC 37 explica con mayor detalle los requerimientos de reconocimiento y medición en el momento en tres casos específicos:

- pérdidas de operación futuras -una provisión no puede reconocerse porque no existe obligación al final del periodo sobre el que se informa.
- un contrato oneroso (un contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones superan los beneficios económicos esperados) da lugar a una provisión.
- una provisión por costos de reestructuración se reconoce solo cuando la entidad tiene la obligación de reestructurar. Una obligación implícita de reestructurar surge solo cuando la entidad tiene un plan formal detallado y ha comenzado a implementarlo o ha anunciado sus principales características a los afectados por ella.

Aunque las provisiones no se reconocen por pérdidas de operación futuras, la expectativa de éstas puede ser un indicio de deterioro de valor de los activos de operación. Las pruebas de deterioro de valor pueden dar lugar al reconocimiento de una pérdida por deterioro de valor (véase el resumen de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*).

Pasivos contingentes

Los pasivos contingentes incluyen posibles (pero no probables) obligaciones cuya existencia se confirmará porque ocurran o no sucesos futuros inciertos que no están totalmente bajo el control de la entidad. Un ejemplo de un pasivo contingente surge cuando otra parte comienza procedimientos legales contra la entidad y la evidencia disponible sugiere que es posible, pero no probable, que la entidad sea encontrada responsable.

continuación

NIC 37

Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes continuación

Los pasivos contingentes también incluyen obligaciones (es decir, pasivos) que no están reconocidos porque sus importes no pueden medirse con fiabilidad o no es probable que se requieran salidas de recursos para liquidar la obligación. Un pasivo contingente no se reconoce como un pasivo en los estados financieros. Sin embargo, a menos que sea remota la posibilidad de una salida de recursos económicos, el pasivo contingente se revela en las notas para proporcionar a los usuarios información sobre posibles salidas futuras.

Activos contingentes

Los activos contingentes son activos posibles cuya existencia se confirmará si ocurren o no sucesos futuros inciertos que no están totalmente bajo el control de la entidad. Los activos contingentes no se reconocen en el estado de situación financiera. Cuando es más probable que ocurra un flujo de entrada que no ocurra, la información a revelar sobre activos contingentes se proporciona en las notas a los estados financieros. Sin embargo, cuando la entrada de beneficios es virtualmente cierta el activo se reconoce en el estado de situación financiera, porque ese activo deja de considerarse contingente.

Juicios y estimaciones

En algunos casos, se necesitan juicios significativos para determinar si una entidad tiene una obligación presente en la fecha de presentación y, si es así, ello da lugar a una provisión o un pasivo contingente. En casos excepcionales, se puede necesitar aplicar un juicio significativo para evaluar la evidencia disponible (por ejemplo, la opinión de expertos o evidencia adicional de sucesos ocurridos después del periodo de presentación) para determinar si es probable que exista una obligación presente en la fecha de presentación. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se plantea un litigio contra una entidad, pretendiendo una compensación por daños a la salud de terceros como resultado de una contaminación medioambiental afirmando que había sido causada por residuos procedentes de un proceso de producción de la entidad. Se desconoce si la entidad es el origen de la contaminación -el verdadero origen de la contaminación se sabrá solo tras pruebas exhaustivas.

Además, el punto de corte para el reconocimiento “más probable que no” puede ser particularmente problemático para clasificar las obligaciones presentes que son solo ligeramente más (o menos) del 50 por ciento probables. En algunos casos pueden requerirse juicios significativos, por ejemplo, cuando como resultado de la negligencia de la entidad un tercero tiene un derecho legal a reclamar una compensación de la entidad y, sobre la base de la evidencia disponible, existe la misma posibilidad de ganar que de perder el litigio.

En algunos casos, pueden requerirse juicios significativos para determinar si la obligación puede medirse con suficiente fiabilidad como para reconocer una provisión. Sin embargo, la utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no perjudica su fiabilidad. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente excepcionales, la entidad será capaz de determinar un rango de desenlaces posibles, y podrá por tanto realizar una estimación de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizada en el reconocimiento de la provisión.

continuación

NIC 37

Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes continuación

También pueden requerirse juicios y estimaciones significativos:

- para medir una provisión, es decir, determinar la mejor estimación del importe requerido para liquidar la obligación presente en la fecha de presentación; y
- para estimar los efectos financieros de pasivos contingentes a efectos de la información a revelar.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 37 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Se aplican algunas exenciones opcionales a los requerimientos especificados de la CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares* para cambios en estos pasivos que tuvieron lugar antes de la fecha de transición a las NIIF.

NIC 38

Activos Intangibles

La Norma

La NIC 38 establece los criterios para el reconocimiento, medición e información a revelar de activos intangibles excepto los que queden dentro del alcance de otra Norma.

Un activo intangible es un activo identificable no monetario sin esencia física. Un activo es identificable cuando es separable, o cuando surge de derechos contractuales u otros derechos legales. Los activos separados son capaces de ser separados o divididos por la entidad y pueden venderse, transferirse o darse en explotación a terceros. El reconocimiento de recursos intangibles de los que se espera que sea probable que fluyan beneficios económicos a la entidad proporciona información útil con respecto a los flujos de efectivo futuros que son relevantes para prever proyecciones económicas de la entidad.

Ejemplos de activos intangibles incluyen programas de computadora, licencias, marcas, patentes, películas derechos de autor y cuotas de importación. La plusvalía adquirida en una combinación de negocios se contabiliza de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* y está fuera del alcance de la NIC 38. La plusvalía generada internamente queda dentro del alcance de la NIC 38 pero no se reconoce como un activo porque no es un recurso identificable controlado por la entidad que puede medirse con fiabilidad al costo.

Especifica los criterios para el reconocimiento, medición e información a revelar de los activos intangibles.

El desembolso relativo a una partida intangible se reconoce como un gasto, a menos que la partida cumpla la definición de un activo intangible, y:

- es probable que habrá beneficios económicos futuros procedentes del activo; y
- el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

El costo de generar un activo intangible internamente es, a menudo, difícil de distinguir del costo de mantener o mejorar las operaciones de la entidad o la plusvalía. Por esta razón, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares no se reconocen como activos intangibles. Los costos de generar otros activos intangibles generados internamente se clasifican en una fase de investigación y una fase de desarrollo como primer paso para evaluar si cumplen los criterios para el reconocimiento como un activo. El desembolso de investigación se reconoce siempre como un gasto cuando ocurra. El desembolso de desarrollo que cumple los criterios específicos se reconoce como un activo intangible. Otros desembolsos de desarrollo se reconocen como un gasto cuando ocurran.

Los activos intangibles se miden inicialmente al costo.

continuación

NIC 38

Activos Intangibles continuación

Después del reconocimiento inicial, una entidad habitualmente mide un activo intangible al costo menos la amortización acumulada y el deterioro de valor acumulado. Si el valor razonable del activo puede medirse por referencia a un mercado activo, una entidad puede elegir la medición del activo intangible al importe revaluado, que es el valor razonable en la fecha de la revaluación menos la amortización acumulada y el deterioro de valor acumulado posterior (el modelo de revaluación). Si se revalúa un activo intangible, todos los activos dentro de esa clase de activos intangibles deben reevaluarse. Las revaluaciones deben hacerse con suficiente regularidad, de forma que al final del periodo sobre el que se informa, el importe en libros del activo no difiera significativamente de su valor razonable. Los incrementos por revaluación se acreditan a otro resultado integral (es decir, fuera del resultado del periodo) en el estado del resultado integral y se acumulan como un componente separado del patrimonio denominado “superávit de revaluación”. Sin embargo, los mercados activos para activos intangibles son inusuales, por ello, la revaluación será excepcional para cualquier activo intangible.

Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza a lo largo de su vida útil estimada. Un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza, pero se comprueba anualmente su deterioro de valor.

Cuando se dispone de un activo intangible, la ganancia o pérdida en la disposición se incluye en el resultado del periodo.

Juicios y estimaciones

La evaluación de si una entidad controla los recursos intangibles que se espera que generen beneficios económicos puede ser difícil. El control de un activo existe cuando la entidad tiene el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y restringir el acceso de terceros a tales beneficios. Ciertas partidas intangibles de valor para una entidad pueden no ser controladas por ella, tales como los beneficios de la relación con empleados y clientes.

Se requiere el juicio profesional para la capitalización de los costos asociados con los activos intangibles generados internamente, porque una entidad necesita evaluar si se cumplen los criterios para la capitalización de los costos de desarrollo.

La medición posterior de los activos intangibles involucran juicios y estimaciones, por ejemplo, si el intangible tiene una vida útil finita o indefinida, la determinación de la magnitud de las vidas útiles a efectos de amortización, la determinación de los importes recuperables de los activos al realizar las pruebas de deterioro de valor (véase el resumen de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*), si existe un mercado activo para intangibles concretos y la determinación de los importes de valor razonable asociados de los intangibles.

continuación

NIC 38

Activos Intangibles continuación

Adopción de la NIIF por primera vez

Para activos intangibles no existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Sin embargo, existe una exención opcional en la NIIF 1 que permite el uso del costo atribuido para activos intangibles individuales (que cumplen los criterios de reconocimiento de la NIC 38, incluyendo la medición fiable del costo original) si se cumplen los criterios de la NIC 38 para la revaluación, lo que significa que debe existir un mercado activo para el activo. Según esta exención, una entidad que adopta por primera vez las NIIF elige medir los activos intangibles en la fecha de transición a las NIIF a valor razonable determinado por referencia a un mercado activo (que pasa a ser el costo atribuido de la partida en esa fecha).

De forma alternativa, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir el uso de una revaluación conforme a los PCGA anteriores hasta la fecha de transición a las NIIF (que pasa a ser el costo atribuido del elemento) si la revaluación era comparable al valor razonable en la fecha en que se registró o refleja el costo o costo amortizado que es sustancialmente comparable al determinado mediante las NIIF como ajustado por un índice de precios aplicable. Esta exención no obligatoria, si se utiliza, sin embargo, no da lugar a que la entidad tenga que aplicar el modelo de revaluación al activo (y su clase de activos) para el que se realizó la elección -después de la fecha de transición puede aplicarse el modelo del costo a activos y la clase de activos a la que pertenece dicho activo. La NIIF 1 contiene guías adicionales para aplicar esta exención opcional, y opciones adicionales limitadas para escenarios específicos.

Otra exención opcional permite a una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*. La exención libera de aplicar la CINIIF 12 de forma retroactiva si no es posible para un operador hacerlo así. Existen requerimientos simplificados que el operador debería seguir en su lugar.

NIC 39

Instrumentos Financieros

Reconocimiento y medición

La Norma

Finalmente la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituirá a la NIC 39 en su totalidad. Entretanto los requerimientos se dividen entre las dos Normas. La NIC 39 contiene los principios para el deterioro de valor de los activos financieros medidos al costo amortizado y para la contabilidad de coberturas.

Deterioro de valor e incobrabilidad de activos financieros medidos al costo amortizado

Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de valor de un activo financiero o un grupo de activos financieros medidos al costo amortizado. Si existe evidencia de deterioro, la pérdida por deterioro de valor se mide como la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados descontados por la tasa de interés efectiva original del activo. La pérdida se reconoce en el resultado del periodo con una reducción directa en el activo o mediante una cuenta correctora.

En periodos posteriores, la pérdida por deterioro puede disminuir y revertirse. La reversión se reconoce en el resultado del periodo con un incremento directo en el importe en libros del activo o mediante una cuenta correctora. El importe en libros del activo después de la reversión no puede superar el importe en libros del activo medido al costo amortizado en la fecha de la reversión, suponiendo que no hubiera reconocido un deterioro de valor.

Contabilidad de coberturas

La contabilidad de coberturas reconoce los efectos de la compensación de los cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura y de las partidas cubiertas. Deben cumplirse condiciones estrictas antes de que la contabilidad de coberturas sea posible:

- Debe haber una designación formal y documentación de una cobertura, incluyendo la estrategia de gestión del riesgo de la cobertura.
- Debe esperarse que el instrumento de cobertura sea altamente efectivo para conseguir la compensación de los cambios en el valor razonable o flujos de efectivo de la partida cubierta que se atribuyen al riesgo cubierto.
- Para coberturas de flujos de efectivo, la transacción prevista que es cubierta debe ser altamente probable.
- La eficacia de la cobertura debe ser medible con fiabilidad -es decir, el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta y el valor razonable del instrumento de cobertura pueden ser medidos con fiabilidad.
- La cobertura debe evaluarse sobre una base continuada y ser altamente efectiva tanto prospectiva como retroactivamente.

Existen tres tipos de relaciones de cobertura:

- Cobertura del valor razonable: una cobertura a la exposición a cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos, o compromisos firmes pendientes de reconocer. Cambios en el valor razonable (atribuible al riesgo cubierto) de la partida cubierta y el instrumento de cobertura se reconocen en el resultado del periodo en el que ocurre. También se realizan ajustes en el importe en libros de la partida cubierta.
- Cobertura de flujos de efectivo: la cobertura a la exposición de flujos de efectivo variables que podrían afectar al resultado del periodo y que son atribuibles a los activos o pasivos reconocidos o a transacciones previstas altamente probables. La parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determina que es una cobertura efectiva se reconoce en otro resultado integral en el periodo en que tienen lugar. La parte ineficaz se reconoce en el resultado del periodo. El importe reconocido en otro resultado integral y acumulado en patrimonio se reclasifica al resultado del periodo de acuerdo con los requerimientos de la Norma.

continuación

NIC 39

Instrumentos Financieros

Reconocimiento y medición continuación

- La cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero tal como se define en la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. Estas coberturas se contabilizan de forma similar a las coberturas de flujos de efectivo.

Juicios y estimaciones

La determinación de si un activo financiero está deteriorado (es decir, si ha ocurrido “un suceso de pérdida”), y, si es así, la medida en que han decaído los flujos de efectivo futuros esperados procedentes del activo financiero y si debe revertirse una pérdida por deterioro de valor, todo ello requiere del juicio profesional.

La contabilidad de coberturas puede utilizarse solo si la cobertura está documentada y designada en el momento inicial y es demostrable que será altamente efectiva.

Adopción de la NIIF por primera vez

Existe una excepción obligatoria al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* en relación con la contabilidad de coberturas.

En una situación en la que la entidad que adopta por primera vez las NIIF tiene, en términos de sus PCGA anteriores, designada una relación de cobertura que es de un tipo que no cumpliría los requerimientos de la NIC 39, los elementos de esa transacción deben contabilizarse siguiendo los requerimientos normales de las NIIF (es decir, como instrumentos financieros separados) en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF. Sin embargo, si la cobertura era de una posición neta, la entidad que adopta por primera vez las NIIF puede designar partidas individuales de la posición neta como coberturas si se cumplen los requerimientos de las NIC 39.

Si la entidad que adopta por primera vez las NIIF tenía, antes de la fecha de transición, designada una transacción como una cobertura pero esta transacción no cumple las condiciones para la contabilidad de coberturas en términos de la NIC 39, la entidad debe discontinuar la contabilidad de coberturas prospectivamente. Además, no debe haber aplicación retroactiva de la NIC 39, en términos de designación como una cobertura, a transacciones realizadas antes de la fecha de transición.

Al final de cada periodo de presentación, una entidad debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de valor de un activo financiero o un grupo de activos financieros medidos al costo amortizado. Si existe evidencia de deterioro, la pérdida por deterioro de valor se mide como la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados descontados por la tasa de interés efectiva original del activo. La pérdida se reconoce en el resultado del periodo.

NIC 40

Propiedades de Inversión

La Norma

Las propiedades de inversión son terrenos o edificios o ambos (incluyendo parte de un edificio) mantenidos para obtener rentas o apreciaciones de capital. No son propiedades ocupadas por los propietarios utilizadas para la producción o suministro de bienes y servicios, o para tareas de administración. No son propiedades las que están destinadas para la venta en el curso normal del negocio.

Puesto que las propiedades de inversión se mantienen para obtener rentas o apreciaciones de capital, a diferencia de un elemento de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión genera flujos de efectivo en gran medida independientes de los otros activos mantenidos por la entidad. La contabilidad e información a presentar especificada para las propiedades de inversión tienen como objetivo proporcionar a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales información relevante sobre los ingresos y gastos que surgen de las propiedades inmobiliarias (por ejemplo, ingresos por alquileres y cambios en el valor razonable de las propiedades inmobiliarias).

Las propiedades de inversión habitualmente pertenecen (en un sentido legal) a la entidad. La entidad puede también mantener propiedades de inversión como arrendataria en un arrendamiento financiero. Además, el derecho sobre una propiedad inmobiliaria que el arrendatario mantenga en régimen de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como una propiedad de inversión si, y sólo si, el elemento cumpliera, en su caso, la definición de propiedades de inversión, y el arrendatario emplease el modelo del valor razonable (véase más adelante) para contabilizar el activo reconocido.

- Una entidad debe adoptar el modelo del valor razonable o el modelo del costo para todas sus propiedades de inversión.
- Si se utiliza el modelo del costo, debe revelarse el valor razonable.

Esta clasificación está disponible en términos de propiedad por propiedad para cada propiedad inmobiliaria en arrendamiento operativo. Sin embargo, la selección de esta alternativa para uno o varios arrendamientos operativos da lugar a que se requiera que la entidad utilice el modelo del razonable para todas sus propiedades de inversión.

Las propiedades de inversión se miden inicialmente al costo, incluyendo los costos de transacción relacionados.

En la medición posterior, una entidad debe adoptar el modelo del valor razonable o el modelo del costo para todas sus propiedades de inversión.

Todas las entidades deben estimar el valor razonable de las propiedades de inversión, bien para su medición (si la entidad utiliza el modelo del valor razonable) o para revelar su información (si utiliza el modelo del costo) -el valor razonable de las propiedades de inversión es información a revelar requerida. El valor razonable refleja las condiciones de mercado al final del periodo sobre el que se informa y se mide de acuerdo con la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.

Según el modelo del valor razonable, las propiedades de inversión se miden nuevamente al final de cada periodo sobre el que se informa. Los cambios en el valor razonable se reconocen en el resultado del periodo en que tiene lugar el cambio del valor razonable.

En el modelo del costo, las propiedades de inversión se miden al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas. Las ganancias y pérdidas en el momento de la disposición de propiedades de inversión se reconocen en el resultado del periodo.

Las entidades pueden cambiar la política contable adoptada para propiedades de inversión si el cambio dará lugar a información más relevante disponible para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.

continuación

NIC 40

Propiedades de Inversión continuación

Por consiguiente, es altamente improbable que una entidad pudiera justificar el cambio del modelo del valor razonable al modelo del costo.

Juicios y estimaciones

La determinación de si una propiedad inmobiliaria lo es, requiere algunas veces del juicio profesional. Por ejemplo, cuando una entidad proporciona servicios complementarios a los ocupantes de una propiedad inmobiliaria que mantiene, trata esa propiedad como una propiedad de inversión solo si los servicios son insignificantes en el marco del acuerdo global. Ocasionalmente, puede ser difícil determinar si los servicios complementarios son lo suficientemente significativos como para hacer que la propiedad no cumpla los requisitos para ser considerada propiedades de inversión. Por ejemplo, el dueño de un hotel puede transferir algunas veces ciertas responsabilidades a terceros en virtud de un contrato de gestión. Si la posición del propietario es, en esencia, la de un inversor pasivo, la propiedad inmobiliaria es una propiedad de inversión. Si el propietario ha externalizado las funciones diarias mientras que conserva una exposición significativa a la variación de los flujos de efectivo generados por las operaciones, el hotel es propiedades, planta y equipo. Entre estos dos extremos, puede ser difícil juzgar si

los servicios son significativos. Por consiguiente, la gerencia debería desarrollar criterios para ayudar de forma congruente a ejercer el juicio profesional para todas las propiedades inmobiliarias de acuerdo con las definiciones de propiedades de inversión y con las guías relacionadas de las NIC 40. Una entidad revelará los criterios utilizados cuando la clasificación sea difícil.

Véase el resumen de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* para juicios y estimaciones sobre la medición del costo de propiedades de inversión y para la medición de su depreciación si se utiliza el modelo del costo (por ejemplo, la determinación del valor residual, método de depreciación y vida útil). Además, véase el resumen de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* sobre juicios y estimaciones para comprobar los deterioros de valor de propiedades de inversión registradas utilizando el modelo del costo.

Sobre juicios y estimaciones para medir el valor razonable de las propiedades de inversión, véase el resumen de la NIIF 13.

Adopción de la NIIF por primera vez

Para propiedades de inversión no existen excepciones obligatorias específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Sin embargo, una entidad que adopta por primera vez las NIIF que utiliza el modelo del costo para mediciones posteriores de las propiedades de inversión puede elegir la medición de éstas en la fecha de transición a las NIIF a valor razonable, o alternativamente a una revaluación conforme a los PCGA anteriores hasta la fecha de transición a las NIIF (este pasa a ser el costo atribuido del elemento). Si se utiliza una revaluación conforme a PCGA anteriores como costo atribuido, esa revaluación debe haber sido comparable con el valor razonable en la fecha en que se registró, o debe reflejar el costo o costo depreciado que sea sustancialmente comparable con el determinado por las NIIF como ajustado por un índice de precios relevante. La NIIF 1 contiene guías adicionales para aplicar esta exención opcional, y opciones adicionales limitadas para escenarios específicos.

NIC 41

Agricultura

La Norma

La NIC 41 establece la contabilización y presentación de información de activos biológicos relacionados con actividades agrícolas. La actividad agrícola es la gestión de la transformación biológica de animales o plantas vivos (activos biológicos) y la cosecha de activos biológicos para la venta o la conversión en producto agrícola o en activos biológicos adicionales.

La NIC 41 establece el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del periodo de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la medición inicial de los productos agrícolas en el momento de su cosecha o recolección. La contabilización de la transformación biológica proporciona información relevante a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para reconocer y medir los activos biológicos a valor razonable menos los costos de venta. No aborda el procesamiento de productos agrícolas después de la cosecha (por ejemplo, el proceso de uva en vino, o de la lana en ñame), porque esto queda dentro del alcance de la NIC 2 *Inventarios* u otra Norma aplicable.

La NIC 41 especifica que:

- Los activos biológicos se miden al valor razonable menos los costos de venta, a menos que este valor no pueda medirse con fiabilidad en el reconocimiento inicial. En esta situación, el activo se mide al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas de deterioro de valor acumuladas -sin embargo, cuando el valor razonable pasa a medirse con fiabilidad, el activo debe medirse al valor razonable menos los costos de venta.

Los activos biológicos y productos agrícolas en el momento de la cosecha se miden generalmente al valor razonable menos los costos de venta.

- Los productos agrícolas en el momento de la cosecha siempre se miden al valor razonable menos los costos de venta.
- Los cambios en el valor razonable de los activos biológico se incluyen en el resultado del periodo en que tienen lugar.
- Los activos biológicos que están adheridos al terreno (por ejemplo, árboles en una plantación forestal) se miden y contabilizan de forma separada del terreno. El terreno se contabiliza de acuerdo con otras Normas (por ejemplo, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*).

Un cambio en los atributos físicos de un animal o planta vivos involucrados en la actividad agrícola mejora o disminuye los beneficios económicos. En un modelo contable de costo histórico, los beneficios no se reconocen hasta la cosecha y venta, que, en el caso de la silvicultura, puede ser muchas décadas después de la plantación. Por el contrario, el modelo del valor razonable reconoce y mide el crecimiento biológico cuando tiene lugar.

La NIC 41 se aplica a subvenciones del gobierno cuando están relacionadas con la actividad agrícola. La NIC 41 difiere de la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* con respecto al reconocimiento de subvenciones del gobierno. Las subvenciones no condicionadas relacionadas con activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de venta se reconocen como ingreso cuando la subvención pasa a ser cobrable. Las subvenciones condicionadas se reconocen como ingreso solo cuando se cumplen las condiciones asociadas con la subvención.

Juicios y estimaciones

En algunas ocasiones puede ser difícil determinar si activos biológicos particulares quedan dentro del alcance de la NIC 41 o no; por ejemplo, ¿es una actividad agrícola el cuidado de aves (activos biológicos) en un zoo criadero de aves exóticas? Si se considera una actividad agrícola, las aves se contabilizarían de acuerdo con la NIC 41.

continuación

NIC 41

Agricultura continuación

Si no, las aves se contabilizarían como propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC 16. El juicio profesional debe aplicarse al clasificar estos activos biológicos.

Al medir los activos biológicos y los productos agrícolas, puede ser compleja la realización de estimaciones de cantidades y condiciones físicas de los activos. Sobre juicios y estimaciones en la medición del valor razonable, véase el resumen de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. Además, los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo, los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos biológicos adheridos al terreno, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Las estimaciones para determinar el valor razonable de los activos biológicos se realizan sobre la base de la información sobre los activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando, del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

Adopción de la NIIF por primera vez

No existen excepciones obligatorias ni exenciones opcionales específicas al “principio general” de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* que aplicar a los requerimientos de la NIC 41 para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. La exención del costo atribuido en la NIIF 1 puede no ser aplicable por analogía a los activos biológicos.

Documento de Práctica de las NIIF

Comentarios de la Gerencia

Documento de Práctica de las NIIF

Este documento proporciona un marco amplio, no vinculante, para la presentación de los comentarios de la gerencia relacionados con los estados financieros que han sido preparados de acuerdo con la NIIF.

El Documento de Práctica no es una NIIF. No se requiere que las entidades que aplican las NIIF cumplan con el Documento de Práctica. Los comentarios de la gerencia amplían y complementan los estados financieros.

Los comentarios de la gerencia son un informe narrativo que proporciona un contexto para los estados financieros que han sido preparados de acuerdo con las NIIF. Los comentarios de la gerencia proporcionan a los usuarios información integrada que explica los importes presentados en los estados financieros, específicamente sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad. También proporciona el punto de vista de la gerencia sobre el rendimiento, situación y progreso de la entidad. Los comentarios de la gerencia también sirven como base para la comprensión de los objetivos de la gerencia y sus estrategias para alcanzar dichos objetivos.

La forma y contenido de los comentarios de la gerencia pueden variar en cada entidad y dependerán de los hechos y circunstancias de esta.

Los comentarios de la gerencia proporcionan información para ayudar a los usuarios a comprender los informes financieros, por ejemplo:

- la exposición al riesgo de la entidad, sus estrategias para gestionar riesgos y la eficacia de esas estrategias;
- la forma en que los recursos que no se presentan en los estados financieros podrían afectar a las operaciones de la entidad; y
- la forma en que factores no financieros han influido en la información presentada en los estados financieros.

Elementos de los comentarios de la gerencia

Los comentarios de la gerencia incluyen información sobre:

- la naturaleza del negocio;
- los objetivos de la gerencia y sus estrategias para alcanzar esos objetivos;
- los recursos, riesgos y relaciones de la entidad más significativos;
- los resultados de las operaciones y las perspectivas sobre los mismos; y
- las medidas de rendimiento e indicadores fundamentales que la gerencia utiliza para evaluar el rendimiento de la entidad con respecto a los objetivos establecidos.

Al preparar sus comentarios, la gerencia considerará las necesidades de los principales usuarios de los informes financieros. Los principales usuarios son los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.

continuación

Documento de Práctica de las NIIF

Comentarios de la Gerencia continuación

Juicios y estimaciones

Los comentarios de la gerencia engloban la presentación de información que diferentes jurisdicciones pueden describir como “análisis y consideraciones de la gerencia”, “revisión operativa y financiera”, “revisión del negocio” o “informe de gestión”.

Algunas áreas de juicio y estimaciones que se aplicarán a los comentarios de la gerencia son similares a los aplicables a los estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF.

Los comentarios de la gerencia incluyen información proyectada al futuro (es decir, información sobre el futuro), por ejemplo la opinión de la gerencia sobre perspectivas y planes futuros. Por consiguiente, incluye información subjetiva y para su elaboración se requiere el ejercicio del juicio profesional. La gerencia debería revelar las suposiciones utilizadas para proporcionar información proyectada al futuro.

Los comentarios de la gerencia amplían y complementan los estados financieros.

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

La Norma

La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES), de aquí en adelante denominada *NIIF para las PYMES*, pretende aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas. La *NIIF para las PYMES* se elabora sobre la base de las NIIF completas, pero con simplificaciones que reflejan las necesidades de los usuarios de los estados financieros con propósito de información general y consideraciones costo-beneficio de las PYMES.

Las entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas (y por ello no pueden aplicar la *NIIF para las PYMES*) incluyen entidades cotizadas en mercados públicos y entidades que mantienen activos en calidad fiduciaria para un grupo amplio de terceros como un negocio principal (este el caso típico de bancos y compañías de seguro). Si una entidad con obligación pública de rendir cuentas utiliza la *NIIF para las PYMES*, sus estados financieros no deben considerarse conforme a la *NIIF para las PYMES* -incluso si la ley o regulación en su jurisdicción permite o requiere utilizar la *NIIF para las PYMES* para entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas.

Una subsidiaria cuya controladora utiliza las NIIF completas no tiene prohibido utilizar la *NIIF para las PYMES* en sus propios estados financieros si esa subsidiaria no tiene obligación pública de rendir cuentas.

Construye sobre la base de las NIIF completas, pero con simplificaciones que reflejan las necesidades de los usuarios de las PYMES y consideraciones costo-beneficio.

En la *NIIF para las PYMES* se han simplificado muchos de los principios para el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos en las NIIF completas, incluyendo:

- el reconocimiento de todos los costos por préstamos y costos de desarrollo como gastos cuando tienen lugar;
 - la reducción del número de categorías de activos financieros, con la mayoría de los instrumentos financieros básicos medidos al costo o costo amortizado;
 - la amortización de la plusvalía y activos intangibles de vida indefinida a lo largo de sus vidas útiles estimadas, que se supone que es de 10 años si no puede realizarse una estimación fiable;
 - el permiso de usar el modelo del costo para inversiones en asociadas y negocios conjuntos;
 - la eliminación de la opción de utilizar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo y activos intangibles;
- la provisión de un método simplificado para calcular la obligación por beneficios definidos, si la utilización del método de la unidad de crédito proyectada para medir la obligación y el gasto relacionado daría lugar a un costo o esfuerzo indebido; y
 - el requerimiento de un solo método de contabilización de todas las subvenciones del gobierno.

La *NIIF para las PYMES* también requiere información a revelar sustancialmente menor (alrededor del 10 por ciento de la información a revelar que requieren las NIIF completas).

continuación

La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) continuación

Juicios y estimaciones

Se requieren juicios y estimaciones para aplicar la NIIF para las PYMES. Sin embargo, puesto que se realizaron simplificaciones de medición al desarrollar la NIIF para las PYMES, generalmente habrá menos estimaciones y juicios complejos que para las NIIF completas (por ejemplo, conforme a la NIIF para las PYMES, todos los costos por préstamos y de desarrollo se reconocen como gasto cuando tienen lugar. Por ello, no habrá necesidad de realizar juicios sobre qué costos cumplen los requisitos para su capitalización, cuándo da comienzo la capitalización y si el activo relacionado puede tener deteriorado su valor -como se requiere en las NIIF completas).

Adopción de la NIIF por primera vez

La sección 35 *Transición a la NIIF para las PYMES* detalla los procedimientos necesarios para una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES. Al igual que la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, la sección 35 permite a una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES un número de exenciones no obligatorias de su aplicación retroactiva (es decir, las exenciones de la reexpresión completa de los estados financieros como si la entidad hubiera aplicado siempre la NIIF para las PYMES) que puede elegir en la fecha de transición.

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Documento Informativo para Presidentes de Corporaciones, Directores Ejecutivos, Comités de Auditoría y Consejos de Administración

Este Documento informativo proporciona resúmenes, en un lenguaje no técnico, de todas las NIIF emitidas a 1 de enero de 2013, incluyendo aquellas con una fecha de vigencia posterior al 1 de enero de 2013, pero no las NIIF que serán sustituidas por estas. También incluye, por primera vez, un resumen de los juicios y estimaciones significativos a realizar por quienes preparen estados financieros conforme a las NIIF.

Este Documento informativo, conciso y de fácil uso, ha sido especialmente preparado para Presidentes de Corporaciones, Directores Ejecutivos, miembros de Comités de Auditoría, Consejos de Administración y, en general, para quienes buscan una visión panorámica de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), incluyendo las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Los resúmenes sobre juicios y estimaciones significativos para cada NIIF ayudarán a preparadores y a terceros a comprender los principales juicios y estimaciones que, a menudo, son necesarios cuando se aplican las NIIF.

Cuando se aplican las NIIF o cuando se utilizan estados financieros conforme a las NIIF, debe hacerse referencia al texto completo de los pronunciamientos aprobados oficiales emitidos por el IASB.

IFRS Foundation

30 Cannon Street | London EC4M 6XH United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411

Correo electrónico: info@ifrs.org | Web: www.ifrs.org

Departamento de Publicaciones

Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Correo electrónico: publications@ifrs.org