



NIC-ESFL

La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro

2025: Primera edición

Derechos de autor y descargos de responsabilidad

Derechos de autor y exenciones de responsabilidad La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro es publicada por la Fundación para la Información Financiera Internacional de Entidades sin Fines de Lucro (INPRF, por sus siglas en inglés).

Derechos de autor: Salvo para uso profesional (véanse [los términos y condiciones](#)), los usuarios no tendrán derecho, sin el permiso previo por escrito de la INPRF, a conceder licencias, sublicencias, transmitir, transferir, traducir, vender, alquilar o distribuir de cualquier otra forma a terceros ninguna parte de la Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro, en cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico o de cualquier otro tipo, conocido en la actualidad o por inventarse.

Los usuarios no están autorizados a modificar, alterar, añadir o enmendar la Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro, ni a crear obras derivadas de ésta, salvo que se permita expresamente en este documento.

La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro contiene material protegido por derechos de autor perteneciente a CIPFA, la Fundación IFRS® y la IFAC, que ha sido reproducido con el amable permiso de CIPFA, la Fundación IFRS y la IFAC, respectivamente, y sobre el que se reservan todos los derechos.

Las consultas deben enviarse a info@inprf.org.

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, INPRF renuncia expresamente a toda responsabilidad derivada de esta publicación o de cualquier traducción de ella, ya sea por contrato, agravio o de otro modo, ante cualquier persona en relación con cualquier reclamación o pérdida de cualquier naturaleza, incluidas las pérdidas directas, indirectas, incidentales o consecuentes, los daños punitivos, las sanciones o los costos. La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe sustituir los servicios de un profesional adecuadamente calificado.



ISBN: 978 1 84508 624 4

© 2025 INPRF

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para más información, póngase en contacto con la INPRF en info@inprf.org.

Avisos

La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro contiene material protegido por derechos de autor de CIPFA, respecto al cual se reservan todos los derechos. Reproducido y distribuido por la International Non-Profit Reporting Foundation con el permiso de CIPFA. No se conceden derechos a terceros más allá de lo permitido por las [Condiciones de Uso](#) sin el permiso previo por escrito de CIPFA.



El Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) tiene marcas registradas en el Reino Unido, incluida CIPFA®.

Para obtener más información sobre la concesión de licencias de la propiedad intelectual de CIPFA, póngase en contacto con governance@cipfa.org.

La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro contiene material protegido por derechos de autor de la Fundación IFRS® (Fundación), cuyos derechos están todos reservados. Reproducido y distribuido por la Fundación Internacional para la Información Financiera de las Entidades sin Fines de Lucro (INPRF) con el permiso de la Fundación. No se conceden derechos a terceros que no sean los permitidos por las [Condiciones de Uso](#) sin el permiso previo por escrito de INPRF, CIPFA y la Fundación. La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro ha sido publicada por la INPRF y no ha sido elaborada ni respaldada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.



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



La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro contiene material protegido por derechos de autor de la IFAC®, cuyos derechos están todos reservados. Reproducido y distribuido por la International Non-Profit Reporting Foundation (INPRF) con el permiso de IFAC. No se conceden derechos a terceros que no sean los permitidos por las [Condiciones de Uso](#) sin el permiso previo por escrito de INPRF, CIPFA y la IFAC. La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro ha sido publicada por la INPRF y no ha sido elaborada ni respaldada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

El “Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público”, las “Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público”, las “Guías de Prácticas Recomendadas”, la “Federación Internacional de Contadores”, el “IPSASB”, las “IPSAS”, las “GPR”, la “IFAC”, el logotipo del IPSASB y el logotipo de la IFAC son marcas comerciales de la IFAC, o marcas comerciales registradas y marcas de servicio de la IFAC en los Estados Unidos y otros países.

Para obtener más información sobre la concesión de licencias de la propiedad intelectual de IFAC, póngase en contacto con permissions@ifac.org.

Índice

Prólogo	7
Prólogo.....	8
Grupo A – Principios.....	13
A1 - Entidades sin Fines de Lucro	14
A2 - Conceptos y principios fundamentales.....	18
A3 - Información narrativa.....	40
A4 - Medición del valor razonable	45
A5 - Conversión de moneda extranjera	52
Grupo B – Estados financieros.....	64
B1 - Presentación y cumplimiento.....	65
B2 - Estado de Situación Financiera	70
B3 - Estado de Ingresos y Gastos.....	74
B4 - Estado de Cambios en los Activos Netos	76
B5 - Estado de Flujos de Efectivo	77
B6 - Notas a los estados financieros	84
B7 - Políticas contables, estimaciones y errores.....	86
B8 - Contabilidad de fondos.....	91
Grupo C – Ingresos de actividades ordinarias	95
C1 - Ingresos de actividades ordinarias	96
Grupo D – Gastos y pasivos	132
D1 - Clasificación de los gastos.....	133
D2 - Gastos en subvenciones y donaciones	137
D3 - Costos de recaudación de fondos	147
D4 - Beneficios a los empleados.....	151
D5 - Provisiones y contingencias	163
D6 - Arrendamientos.....	168
D7 - Costos por préstamos.....	175
D8 - Impuesto a las ganancias	176

Grupo E – Activos no financieros.....	187
E1 - Inventarios	188
E2 - Propiedades, planta y equipo	194
E3 - Propiedades de inversión.....	201
E4 - Activos intangibles distintos de la plusvalía.....	204
E5 - Deterioro del valor de los activos.....	209
E6 - Actividades especializadas.....	217
Grupo F – Activos y pasivos financieros	222
F1 - Instrumentos financieros	223
F2 - Pasivos y derechos sobre el patrimonio.....	241
Grupo G – Límites de consolidación e información	246
G1 - Estados financieros consolidados y separados	247
G2 - Inversiones en asociadas.....	261
G3 - Acuerdos conjuntos.....	265
G4 - Combinaciones de negocios y plusvalía	269
Grupo H – Reexpresiones e información adicional	281
H1 - Información sobre partes relacionadas.....	282
H2 - Hiperinflación.....	287
H3 - Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa	290
H4 - Información complementaria	294
Grupo Z – Transición a la NIC-ESFL.....	296
Z1 - Transición a la NIC-ESFL	297
Annexes.....	303
Anexo A - Comparación entre la NIC-ESFL y la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i>	304
Anexo B - NIC-ESFL y otras normas contables	318
Anexo C - Glosario de términos	320

Prólogo

Prólogo.....	8
--------------	---

Prólogo

La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro (NIC-ESFL) - historia, gobernanza y objetivos

- P1 La preparación de **estados financieros** es fundamental para la rendición de cuentas y la toma de decisiones, así como para la confianza en las entidades sin fines de lucro (NIC-ESFL). La NIC-ESFL está dirigida específicamente a las ESFL y aborda las características únicas de estas entidades y los tipos de transacciones que realizan.
- P2 La NIC-ESFL es el principal resultado del proyecto Información Financiera Internacional para Entidades sin Fines de Lucro (IFR4NPO, por sus siglas en inglés). El IFR4NPO se creó en 2019 con el fin de mejorar la transparencia, la congruencia, la comparabilidad, la credibilidad y la **fiabilidad** de los estados financieros de las ESFL mediante la elaboración de guías de información financiera aplicables a nivel internacional para este tipo de entidades.
- P3 La NIC-ESFL se ha desarrollado con el fin de cumplir los tres objetivos siguientes:
- (a) Mejorar la calidad, la transparencia y la credibilidad de los informes financieros de las ESFL.
 - (b) Apoyar el suministro de información financiera de las ESFL que sea útil para la toma de decisiones y la rendición de cuentas, equilibrando las necesidades de los preparadores y los usuarios.
 - (c) Abordar cuestiones específicas de las ESFL, lo que promoverá la comparabilidad de los informes financieros de las ESFL.
- P4 Para cumplir estos objetivos, la NIC-ESFL pretende tener en cuenta las necesidades de una amplia gama de ESFL. Esto reconoce que las ESFL operan en entornos diversos y con diferentes niveles de complejidad en la presentación de informes financieros. La NIC-ESFL se centra inicialmente en aquellas ESFL que necesitarán información financiera basada en el principio de la acumulación o devengo para reconocer y medir activos y pasivos, así como una serie de transacciones y actividades más complejas.
- P5 El Grupo Asesor Técnico (TAG, por sus siglas en inglés)¹ revisa la NIC-ESFL y los documentos relacionados, como las interpretaciones de las especificaciones de la NIC-ESFL. El Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)² aprobó la primera edición de la NIC-ESFL antes de la creación de la Fundación para la Información Financiera Internacional de Entidades sin Fines de Lucro (INPRF, por sus siglas en inglés).

Papel de las normas internacionales en el desarrollo de la NIC-ESFL

- P6 La NIC-ESFL es un conjunto independiente y completo de guías para la presentación de información financiera. Las ESFL pueden aplicar la NIC-ESFL al preparar sus **informes financieros con propósito general** sin necesidad de acceder a otros marcos de información financiera ni conocerlos.
- P7 La NIC-ESFL se basa en los marcos internacionales de información financiera existentes que promueven el uso de **estados financieros con propósito general y de otra información**

¹ Los miembros del TAG proporcionan asesoramiento con carácter individual y no representan las opiniones de sus respectivas organizaciones.

² El CIPFA, junto con Humentum, dirigió el proyecto IFR4NPO, siendo el CIPFA responsable del desarrollo de la NIC-ESFL

financiera. La NIC-ESFL cumple los tres objetivos del P3 utilizando estos marcos de información financiera y realizando los cambios oportunos para las ESFL. Los tres marcos internacionales de información financiera que se han utilizado para desarrollar la NIC-ESFL son la tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* (**Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES**), **las Normas NIIF de Contabilidad completas y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público** (NICSP).

- P8 La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* es una norma independiente desarrollada y mantenida por el IASB. La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* está destinada a ser utilizada por aquellas entidades que a menudo se denominan **pequeñas y medianas entidades** (PYMES), entidades privadas o entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas. La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* se basa en las Normas NIIF de Contabilidad completas, con modificaciones para reflejar las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y para reflejar consideraciones de costo-beneficio relevantes para las PYMES.
- P9 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) desarrolla y mantiene las Normas NIIF de Contabilidad completas. Las NIIF establecen los requerimientos de **reconocimiento**, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. Las Normas NIIF de Contabilidad completas se han desarrollado para entidades **con obligación pública de rendir cuentas**. El IASB define estas entidades como aquellas que tienen deuda o **patrimonio** cotizando en un mercado público o aquellas que mantienen activos en calidad de fiduciarias para un amplio grupo de terceros, por ejemplo, bancos.
- P10 Las NICSP son elaboradas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB, por sus siglas en inglés). Están destinadas a ser utilizadas por entidades del sector público de todo el mundo en la preparación de informes financieros con propósito general. Algunas NICSP abordan cuestiones de información financiera relevantes para las ESFL que actualmente no están cubiertas por las NIIF o la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, mientras que otras NICSP se han adaptado de las NIIF pertinentes en la medida necesaria para el sector público.
- P11 El marco fundamental de la NIC-ESFL es la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. La NIC-ESFL incorpora este marco de manera general sin modificaciones cuando no se requiere o no se ha desarrollado una solución de información específica para las ESFL en relación con una cuestión contable, o cuando la solución de información financiera proporcionada por la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* es completa y ofrece una guía adecuada para las ESFL. Se ha actualizado la terminología y se han realizado modificaciones para garantizar la congruencia entre las secciones de la NIC-ESFL.
- P12 Cuando la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* no satisface las necesidades de las ESFL, la NIC-ESFL se basa en sus propios conceptos y principios fundamentales, en las Normas NIIF de Contabilidad completas, en las NICSP y en sus respectivos marcos conceptuales para ofrecer soluciones de información específicas para el sector mediante modificaciones de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. También pueden utilizarse las normas que han sido desarrolladas por las jurisdicciones para abordar cuestiones de información específicas de las ESFL, en particular cuando estas normas a nivel jurisdiccional se han desarrollado de manera suficientemente congruente con los marcos conceptuales de las Normas NIIF de Contabilidad o las NICSP.

- P13 Existe un proceso formal³ para determinar si una cuestión específica de las ESFL justifica una modificación del texto de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Este proceso está disponible [aquí](#).
- P14 La NIC-ESFL aún no aborda todas las cuestiones específicas de la información financiera de las ESFL, ya que inicialmente se ha centrado en aquellas cuestiones identificadas como prioritarias tras el Documento de Consulta. La NIC-ESFL abordará las cuestiones restantes específicas de la información financiera de las ESFL en ediciones posteriores.

Función de la NIC-ESFL en los informes financieros con propósito general

- P15 La NIC-ESFL se aplica a los informes financieros con propósito general y a los estados financieros con propósito general de las ESFL. Los informes financieros con propósito general comprende los estados financieros con propósito general, junto con los comentarios de la gerencia y otra información narrativa. En conjunto, estos elementos abordan los objetivos de la información financiera.
- P16 El objetivo de los estados financieros con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil para una amplia gama de usuarios que no tienen la autoridad para demandar informes adaptados a sus necesidades de información. En el contexto de las ESFL, esto incluirá a aquellos a quienes una ESFL proporciona servicios y bienes, a los suministradores de recursos, a quienes representan a los suministradores de recursos y al público que depende de los servicios y bienes proporcionados por las ESFL. Las ESFL pueden presentar estados financieros con propósito general por separado o dentro de otro documento público, que incluyen informes financieros con propósito general.
- P17 *A1 Entidades sin Fines de Lucro* describen las características generales de las ESFL. Se trata de entidades que no son entidades gubernamentales ni del sector público y cuyo objetivo principal es proporcionar un beneficio al público y destinar los excedentes en beneficio del público.
- P18 Las ESFL pueden elaborar informes financieros para usuarios como donantes, autoridades fiscales u otras autoridades gubernamentales, que tienen la facultad de requerir la preparación de informes adaptados a sus necesidades específicas. Es poco probable que los informes financieros elaborados exclusivamente para estos fines sean informes financieros con propósito general.
- P19 Además, las leyes fiscales son específicas de cada jurisdicción, y los objetivos de los informes financieros con propósito general difieren de los objetivos de la información con fines fiscales. Por lo tanto, es poco probable que los estados financieros elaborados de conformidad con la NIC-ESFL cumplan de forma completa con todas las mediciones requeridas por la ley y regulación fiscal de una jurisdicción. Puede surgir un problema similar con la presentación de información a los donantes. Las ESFL pueden reducir esta “doble carga de presentación de información” compilando los informes fiscales o para los donantes como conciliaciones de los elaborados de acuerdo con la NIC-ESFL y por otros medios.

Autoridad de la NIC-ESFL

- P20 Las autoridades legislativas o reguladoras y los organismos normativos de cada jurisdicción decidirán qué entidades están obligadas o autorizadas a utilizar la NIC-ESFL. Del mismo

³ Proceso para desarrollar la Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro mediante cambios en la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

modo, los donantes pueden requerir que las ESFL utilicen la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL, *"Información armonizada sobre subvenciones"*, en la que las ESFL pueden beneficiarse del uso de la NIC-ESFL en su totalidad. La NIC-ESFL A1 ofrece una descripción de los tipos de entidades que se espera que utilicen la NIC-ESFL, de modo que las autoridades legislativas o reguladoras, los organismos normativos y las ESFL y sus auditores puedan comprender el ámbito de aplicación previsto de la NIC-ESFL.

Organización de la NIC-ESFL

- P21 La NIC-ESFL está organizada por temas, agrupados en categorías. La NIC-ESFL agrupa los temas relacionados con los ingresos, los gastos, los activos, los pasivos, las cuestiones de principio y la presentación de la información financiera. Cada tema se presenta en una sección numerada independiente. La NIC-ESFL identifica los párrafos por número de sección, seguido del número de párrafo. Los números de párrafo tienen el formato xx, yy, donde xx es el número de sección y yy es el número secuencial de párrafo dentro de esa sección.
- P22 Esta guía normativa establece los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que las ESFL deben seguir para cumplir con NIC-ESFL. Todos los párrafos de la guía normativa tienen la misma autoridad (excepto lo especificado en el párrafo A2.2).
- P23 Esta edición de la NIC-ESFL también incluye una Guía de Aplicación normativa para las secciones que no han sido objeto de una revisión completa en el contexto de las ESFL, pero cuando existen modificaciones importantes derivadas de otras secciones de la NIC-ESFL.
- P24 Se proporciona apoyo adicional a los preparadores que aplican la NIC-ESFL en la Guía de Implementación no vinculante (que incluye ejemplos ilustrativos) y en unos Fundamentos de las Conclusiones que acompaña a la NIC-ESFL. Los Fundamentos de las Conclusiones proporcionan más detalles sobre las consideraciones técnicas y prácticas que se han tenido en cuenta durante el desarrollo de la NIC-ESFL. La guía no vinculante no es obligatoria para cumplir con la NIC-ESFL. La Guía de implementación y los Fundamentos de las Conclusiones son independientes de la NIC-ESFL.
- P25 En los ejemplos que incluyen importes monetarios, la unidad de medida es la unidad monetaria (abreviada como u.m.).

Mantenimiento de la NIC-ESFL

- P26 La NIC-ESFL se mantendrá actualizada tras su publicación inicial para futuras modificaciones de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, así como de las Normas NIIF de Contabilidad nuevas y modificadas pertinentes, las NICSP y las normas a nivel jurisdiccional. Cualquier modificación propuesta a la NIC-ESFL se publicará para que las partes interesadas puedan formular comentarios a través de proyectos de norma, por lo general, no más de una vez cada tres años. Este enfoque tiene por objeto proporcionar un marco estable y familiar para los preparadores y usuarios.
- P27 Cualquier cambio que se realice en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, las Normas NIIF de Contabilidad completas, las NICSP y las normas jurisdiccionales no se aplicará a la NIC-ESFL. Las ESFL no anticiparán ni aplicarán los cambios realizados en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, las Normas NIIF de Contabilidad, las NICSP o las normas jurisdiccionales. Dichos desarrollos se tendrán en cuenta en futuras ediciones de la NIC-ESFL para determinar si es necesario realizar cambios en ediciones posteriores.

- P28 Si no existen guías sobre una cuestión específica en la NIC-ESFL, las ESFL utilizarán la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* por analogía. Las ESFL también pueden utilizar las guías y principios de la Norma NIIF de Contabilidad y su Marco Conceptual. Si esto no resuelve el problema, se pueden utilizar las NICSP y su Marco Conceptual. Si ninguna de estas fuentes proporciona una guía específica, se pueden considerar las normas específicas para ESFL a nivel jurisdiccional. Se pueden utilizar las guías de estas fuentes siempre que dichos principios no entren en conflicto con los requerimientos de la jerarquía de fuentes utilizadas para tomar decisiones sobre políticas contables que se recogen en los párrafos B7.4 a B7.6.

Grupo A

Principios

A1 - Entidades sin Fines de Lucro	14
A2 - Conceptos y principios fundamentales.....	18
A3 - Información narrativa.....	40
A4 - Medición del valor razonable	45
A5 - Conversión de moneda extranjera	52

A1 – Entidades sin Fines de Lucro

Alcance de aplicación previsto de la NIC-ESFL

- A1.1 La NIC-ESFL está destinada a entidades que no distribuyen los resultados que puedan generar a particulares. Dado que no existe una definición internacional universal de entidad sin fines de lucro (ESFL) en la legislación o la normativa, se ha utilizado un enfoque basado en características generales para identificar las entidades que se pretende que entren en el ámbito de aplicación de la NIC-ESFL. En esta sección se describen las características generales de las ESFL, pero, en última instancia, la decisión sobre qué entidades están obligadas o autorizadas a utilizar la NIC-ESFL recae en el criterio de las autoridades competentes de cada jurisdicción.

Descripción de las entidades sin fines de lucro

- A1.2 A efectos de la NIC-ESFL, las ESFL son entidades que publican **informes financieros con propósito general** para usuarios externos y que tienen las dos características generales siguientes:
- (a) su objetivo principal es proporcionar un beneficio al público; y
 - (b) sus excedentes se destinan al beneficio del público.

Objetivo principal de proporcionar un beneficio al público

- A1.3 Una ESFL tiene como objetivo principal proporcionar un beneficio al público a través de los servicios y bienes que ofrece o las actividades que lleva a cabo.
- A1.4 En este contexto, “el público” hace referencia a las personas y grupos que se benefician directa o indirectamente de los servicios y actividades de la ESFL.
- A1.5 El alcance del beneficio para el público puede ser amplio, e incluir la prestación de servicios o bienes a miembros del público en general o de comunidades concretas, o para el beneficio de la sociedad en general. De ello se deduce que una ESFL puede centrarse en un grupo específico o definido.
- A1.6 Esta amplia definición permite que una gran variedad de entidades pueda ser descrita como una ESFL, incluidas aquellas que pueden recibir denominaciones diferentes según la jurisdicción, como organizaciones benéficas, organizaciones no gubernamentales, grupos de defensa social, cooperativas, organizaciones de beneficio mutuo, asociaciones profesionales y fundaciones, entre otras formas organizativas.
- A1.7 No se espera que una ESFL proporcione beneficios privados, como rendimientos económicos o financieros, a los tenedores de patrimonio u otros derechos de propiedad similares. Cualquier beneficio de este tipo, si se produce, debe ser accesorio al objetivo principal de la ESFL de proporcionar un beneficio al público.

Dirigir excedentes en beneficio del público

- A1.8 Una ESFL dirigirá los excedentes en beneficio del público. Esto incluirá, pero no está limitado a, reinvertir en programas, ampliar el servicio o reforzar la estabilidad financiera de la ESFL para mejorar los beneficios públicos futuros. Una ESFL puede generar excedentes a partir de actividades como la venta de servicios o bienes, la recepción de donaciones o la obtención de

rendimientos de **activos financieros**. Los excedentes se refieren a los resultados positivos de toda la entidad, y no a los generados por proyectos o subvenciones individuales. Por lo general, los resultados no se distribuirán para beneficio privado.

Distribuciones

- A1.9 Por lo general, una ESFL no realiza distribuciones a los **tenedores de derechos de patrimonio** de la misma manera que lo hacen las entidades con ánimo de lucro, ya sea en forma de:
- (a) beneficios económicos o **potencial de servicio**; o
 - (b) activos netos residuales tras la disolución.
- A1.10 Se reconoce que tales distribuciones pueden estar permitidas legalmente, pero cuando existen, deben ser secundarias en relación con la escala global de las operaciones de la ESFL. Esto incluye evaluar su proporcionalidad en relación con los activos netos de la ESFL, los recursos totales entrantes y las actividades generales. Dichas distribuciones no comprometerán la capacidad de la entidad para alcanzar su objetivo principal de proporcionar un beneficio al público.
- A1.11 Las organizaciones cuyo objetivo principal sea distribuir excedentes para beneficio privado de grupos e individuos, como inversores y tenedores de **derechos de patrimonio**, probablemente sean entidades con ánimo de lucro.

Organizaciones de miembros

- A1.12 Una ESFL puede ser una organización de miembros, siempre que ofrezca un beneficio público significativo. Este beneficio debe ser para la sociedad en su conjunto o para un sector específico de la sociedad, aportando a un interés social más amplia que la de sus miembros. Las entidades que están al servicio del bien público y social se distinguen de aquellas que se centran en proporcionar beneficios económicos o financieros a sus miembros.
- A1.13 Las organizaciones asociativas en las que los miembros obtienen beneficios económicos o financieros directos y proporcionales en función de las cuotas o la propiedad no son ESFL. Sin embargo, las organizaciones asociativas que sirven al interés público y social, como las cooperativas que proporcionan alimentos al costo para ayudar a las comunidades locales a mejorar su salud, y cuyos beneficios no están directamente vinculados a las aportaciones financieras, pueden ser consideradas ESFL según la NIC-ESFL.

Indicadores

- A1.14 Cuando no esté claro si una entidad es una ESFL según los criterios del apartado A1.2, se utilizarán adicionalmente los siguientes indicadores para determinar si una entidad cumple las características generales de una ESFL:
- (a) la existencia de derechos de personas físicas (o entidades) sobre los rendimientos financieros de los excedentes generados por la entidad - la ausencia de tales derechos es un indicador de que la entidad es una ESFL;
 - (b) el requerimiento de que los activos netos residuales se transfieran, en caso de disolución, a una entidad con un fin de interés público similar - la existencia de tales derechos es un indicador de que la entidad es una ESFL;
 - (c) La recepción o la provisión de financiación voluntaria - la existencia de tales transacciones es un indicador de que la entidad es una ESFL; y
 - (d) activos que se mantienen y utilizan en beneficio del público - la existencia de dichos activos es un indicador de que la entidad es una ESFL.

Entidades gubernamentales o del sector público

- A1.15 Las entidades gubernamentales y del sector público suelen cumplir todos los criterios siguientes: son responsables de prestar servicios que benefician al público o de redistribuir los ingresos y la riqueza; financian sus actividades principalmente de forma directa o indirecta mediante impuestos, transferencias gubernamentales, contribuciones sociales, deuda o tasas; y no tienen como objetivo principal la obtención de beneficios. Las **Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público** (NICSP) están diseñadas específicamente para aplicarse a este tipo de entidades.

Uso de la NIC-ESFL por parte de entidades con obligación pública de rendir cuentas

- A1.16 En las Normas NIIF de Contabilidad completas, se define que una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si:
- (a) sus **instrumentos de patrimonio** o de deuda se negocian en un mercado público, o está en proceso de emitir dichos instrumentos para su negociación en un mercado público (por ejemplo, una bolsa de valores nacional o extranjera o un mercado extrabursátil, incluidos los mercados locales y regionales); o
 - (b) mantiene activos en capacidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus negocios principales (por ejemplo, la mayoría de los bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, corredores/agentes de valores, fondos de inversión y bancos de inversión suelen cumplir este segundo criterio).
- A1.17 Algunas entidades también pueden mantener activos en calidad de fiduciarias para un amplio grupo de terceros, ya que mantienen y gestionan recursos financieros que les han sido confiados por **clientes**, consumidores o miembros que no participan en la gerencia de la entidad. Sin embargo, si lo hacen por motivos secundarios a la **actividad** principal (como podría ser el caso, por ejemplo, de las agencias de viajes o inmobiliarias, los colegios, las entidades no lucrativas, las cooperativas que requieran el pago de un depósito nominal para la afiliación y los vendedores que reciban el pago con anterioridad a la entrega de artículos o servicios como las compañías que prestan servicios públicos), este hecho no las convierte en entidades con obligación pública de rendir cuentas.
- A1.18 Algunas entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas pueden encontrar útil la NIC-ESFL para cuestiones contables específicas de las ESFL. Sin embargo, es posible que las simplificaciones de la NIC-ESFL no cumplan todos los requerimientos de las NIIF.
- A1.19 Si una entidad con obligación pública de rendir cuentas, tal y como se define en las Normas NIIF de Contabilidad, aplica la NIC-ESFL, sus **estados financieros** deben revelar este hecho como parte de la información requerida en B1.20 a B1.24. La entidad debería incluir una explicación de por qué el uso de la NIC-ESFL satisface las necesidades de los usuarios de sus estados financieros, incluso si la legislación o la normativa de la jurisdicción de esa entidad permite o requiere que las entidades con obligación pública de rendir cuentas utilicen esta Norma.
- A1.20 Una ESFL cuya **controladora** aplique íntegramente las Normas NIIF de Contabilidad completas, o que forme parte de un **grupo** consolidado que aplique íntegramente las Normas NIIF de Contabilidad completas, podrá utilizar la NIC-ESFL en sus propios estados financieros si dicha ESFL por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas, sin necesidad de incluir el requerimiento por A1.19.

- A1.21 Una entidad controladora (incluyendo la controladora última o cualquier controladora intermedia) evaluará si cumple con los requerimientos para utilizar la NIC-ESFL en sus estados financieros separados sobre la base de su propio estatus, sin considerar si otras entidades del grupo tienen, o el grupo tiene como un todo, obligación pública de rendir cuentas. Si una entidad controladora por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas, puede presentar sus estados financieros separados de conformidad con las NIC-ESFL sin la explicación requerida en A1.19 (véase G1 *Estados financieros consolidados y separados*), incluso si presenta sus **estados financieros consolidados** de conformidad con la Norma NIIF de Contabilidad completa u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), como sus normas nacionales de contabilidad. Los estados financieros preparados de acuerdo con la NIC-ESFL se distinguirán con claridad de los estados financieros preparados de acuerdo con otros requerimientos.

A2 – Conceptos y principios fundamentales

Alcance de esta Sección

- A2.1 Esta sección describe el objetivo de los **informes financieros con propósito general** de las entidades sin fines de lucro (ESFL). También establece los conceptos y principios básicos que subyacen a los informes financieros con propósito general de una ESFL.
- A2.2 Es posible que los conceptos y principios de esta sección no siempre estén alineados con los requerimientos de otras secciones de la Norma. En esos casos, los requerimientos de las otras secciones prevalecen sobre los conceptos y principios de esta sección.

Objetivo de los informes financieros con propósito general de las entidades sin fines de lucro

Objetivo, utilidad y limitaciones de informes financieros con propósito general

- A2.3 El objetivo de informes financieros con propósito general de una ESFL es proporcionar información financiera y no financiera sobre la ESFL que informa, que sea útil para los usuarios actuales y potenciales de sus informes financieros a efectos de rendir cuentas y toma de decisiones.
- A2.4 Los informes financieros con propósito general incluye información financiera y no financiera que complementa y mejora la información proporcionada en los **estados financieros**. La información no financiera incluirá la información especificada en los requerimientos de A3 *Información narrativa*.
- A2.5 Los informes financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar toda la información que los usuarios existentes y potenciales necesitan para tomar decisiones. Los usuarios del informe financiero con propósito general de una ESFL también consideran información pertinente procedente de otras fuentes, como, por ejemplo, las condiciones y expectativas económicas generales, los eventos políticos, el clima político y las perspectivas del sector y de las ESFL concretas.

Usuarios de los informes financieros con propósito general

- A2.6 Una ESFL es responsable de la administración de los recursos que se le confían. Una ESFL es responsable de rendir cuentas ante los suministradores de recursos existentes y potenciales, así como ante el público que se beneficia de los servicios y bienes que presta o de las actividades que lleva a cabo, de la gestión y el uso de los recursos.
- A2.7 A efectos de la NIC-ESFL, los **principales usuarios** de los informes financieros con propósito general de una ESFL son los existentes y potenciales:
- (a) suministradores de recursos - véase el párrafo A2.8;
 - (b) el público que se beneficia de los servicios y bienes proporcionados por una ESFL - véase el párrafo A2.9; y
 - (c) aquellos que actúan como representantes de la participación de los suministradores de recursos y del público que se beneficia de los servicios y bienes proporcionados por una ESFL - véase el párrafo A2.10.

- A2.8 Los recursos de una ESFL se proporcionan de numerosas fuentes, que incluyen, por ejemplo, donantes y otros financiadores, **gobiernos**, bancos, prestamistas y acreedores. Estos suministradores de recursos serán usuarios principales cuando no tengan derecho a exigir información adaptada a sus necesidades específicas.
- A2.9 El público es aquel que se beneficia directa o indirectamente de los servicios y bienes proporcionados por la ESFL o de las actividades que esta lleva a cabo. Se les puede denominar usuarios o destinatarios de los servicios o clientes, y pueden tener un rango que va desde toda una población, ya sea dentro de una jurisdicción o más amplia - hasta un pequeño subconjunto de una comunidad.
- A2.10 El órgano legislativo de un país, estado o región (o similar) o los miembros de los parlamentos o asambleas (u órganos similares) de un estado o región serán usuarios principales cuando actúen en interés de los suministradores de recursos y del público que se beneficia del servicio o de los bienes o servicios proporcionados por una ESFL o de las actividades que esta lleva a cabo. Esto incluirá a los representantes electos y a los funcionarios públicos que tienen el deber de representar los intereses de los miembros del público a quienes la ESFL presta servicios y suministra bienes o que se benefician de sus actividades o que le proporcionan recursos financieros y de otro tipo.
- A2.11 Los informes financieros con propósito general no se elabora específicamente para responder a las necesidades de información de ningún usuario individual.
- A2.12 Cuando los usuarios ejercen su derecho a exigir información adaptada a sus necesidades particulares, no se les considera usuarios principales de los informes financieros con propósito general. Por ejemplo, algunos donantes u otros financiadores tendrán la autoridad de solicitar informes financieros con propósito especial como parte de los acuerdos de financiación. Consideraciones similares pueden aplicarse a los reguladores. La información adaptada a las necesidades individuales de un usuario no se incluiría en los informes financieros con propósito general. Sin embargo, los donantes y otros financiadores serán los usuarios principales cuando no soliciten dicha información.

Necesidades de información de los usuarios para rendir cuentas y la toma de decisiones

- A2.13 El cumplimiento de las obligaciones de rendición de cuentas requiere el suministro de información sobre la gestión de los recursos de la ESFL para cumplir sus objetivos, su capacidad para seguir funcionando en el futuro y su cumplimiento de las normas que rigen sus operaciones.
- A2.14 La información proporcionada en los informes financieros con propósito general con fines de rendir cuentas también aportará a la toma de decisiones económicas y de otro tipo, y servirá de base para ellas.

Información proporcionada por los informes financieros con propósitos generales para satisfacer las necesidades de los usuarios

- A2.15 La información financiera que se presenta en los estados financieros sobre la **situación financiera** de una ESFL, su aportación al excedente o déficit del periodo y el **flujo de efectivo** necesitará complementarse con otra información financiera y no financiera en los informes financieros con propósito general. La información contenida en los informes financieros con propósito general complementa y suplementa la información financiera presentada en los estados financieros para describir de manera completa el rendimiento de una ESFL.

- A2.16 Los informes financieros con propósito general incluyen estados financieros que proporcionan información sobre la situación financiera de una ESFL, concretamente sobre sus **recursos económicos** y los derechos que se tienen frente a ella. Los estados financieros también proporcionan información acerca de los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una ESFL. Los usuarios utilizan esta información para tomar decisiones y formarse expectativas basadas en su evaluación del importe, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la ESFL.
- A2.17 Los estados financieros también muestran la eficiencia y eficacia con que la gerencia de la ESFL que informa ha cumplido con su responsabilidad de utilizar sus recursos económicos. Esta información ayuda a los usuarios a evaluar la administración de esos recursos por parte de la gerencia.

Características cualitativas de la información de los informes financieros con propósito general

- A2.18 Una ESFL usa las características cualitativas de la información financiera y no financiera útil descritas en los párrafos A2.19 a A2.34 para identificar los tipos de información que probablemente sean más útiles para ustedes cuándo tomen decisiones sobre la ESFL.
- A2.19 La información financiera es útil solo si es relevante y representa fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera y no financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

Características cualitativas fundamentales

- A2.20 Las **características cualitativas fundamentales** de la información financiera y no financiera son la relevancia y la representación fiel.

Relevancia

- A2.21 La información financiera y no financiera es relevante si puede influir en las decisiones de los usuarios. La información puede ser relevante incluso si algunos usuarios deciden no hacer uso de ella o ya la conocen por otras fuentes.
- A2.22 La información financiera y no financiera puede afectar a las decisiones de los usuarios al tener valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

Materialidad o im”portancia relativa

- A2.23 La información es **material o tiene importancia relativa** si su omisión, inexactitud u obscurecimiento podría razonablemente esperarse que influyera en las decisiones que toman los usuarios principales de los informes financieros con propósito general sobre la base de dichos informes, los cuales proporcionan información financiera y no financiera sobre una ESFL específica que informa. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de relevancia específico de la ESFL basado en la naturaleza o la magnitud, o ambas, de los elementos a los que se refiere la información, en el contexto de los informes financieros de una ESFL concreta. Por consiguiente, no es posible especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

Representación fiel

- A2.24 Los informes financieros representan **hechos económicos o de otro tipo** utilizando palabras y números. La información financiera y no financiera útil no solo representa fenómenos relevantes, sino que también representa fielmente la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un hecho económico o de otro tipo y su forma legal son las mismas. Si no son iguales, la información sobre la forma jurídica no representaría fielmente, por sí misma, el fenómeno económico o de otro tipo.
- A2.25 Para ser una representación perfectamente fiel, una representación de un fenómeno económico o de otro tipo debería tener tres características: integridad, neutralidad y ausencia de **error**. La perfección rara vez, o nunca, es alcanzable. En su lugar, el objetivo de la NIC-ESFL es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.
- A2.26 Para ser completa, la descripción de un fenómeno económico incluye toda la información necesaria para que el usuario comprenda el fenómeno, lo que incluye todas las descripciones y explicaciones necesarias.
- A2.27 Para ser neutral, la representación de un fenómeno económico o de otro tipo no debe estar sesgada en la selección o presentación de la información financiera o no financiera. La neutralidad se apoya en la **prudencia**, que es el ejercicio de la cautela cuando una ESFL emite juicios en condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los **activos e ingresos** no están sobrestimados, así como que los **pasivos y gastos** no están subestimados. Igualmente, la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos. Estas estimaciones erróneas pueden conducir a la sobrestimación o la subestimación de ingresos o de gastos en periodos futuros. Por consiguiente, algunas secciones de esta Norma podrían contener requerimientos asimétricos si fuera necesario para ayudar a una ESFL a seleccionar la información más relevante que represente fielmente lo que pretende representar.
- A2.28 La representación fiel no significa que la descripción de un fenómeno económico o de otro tipo sea precisa en todos los aspectos. Para estar libre de errores, una descripción del fenómeno no contiene errores ni omisiones, y una ESFL ha seleccionado y aplicado, sin errores, un proceso para producir la información en los estados financieros.

Aplicación de las características cualitativas fundamentales

- A2.29 El proceso más eficiente y vigente mediante el cual una ESFL aplica las características cualitativas fundamentales de la información financiera y no financiera, sujeto a los efectos de las características de mejora (véase el párrafo A2.30) y la restricción de costos (véanse los párrafos A2.35 a A2.37), suele ser:
- (a) Primero, la identificación de un fenómeno económico o de otro tipo sobre el que la información puede ser útil para los usuarios.
 - (b) Segundo, la identificación del tipo de información sobre el fenómeno en (a) que sería más relevante.
 - (c) Tercero, la evaluación de si la información relevante en (b) está disponible y si puede proporcionar una representación fiel del fenómeno económico o de otro tipo. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales termina en ese punto. De no ser así, la ESFL repite el proceso con el siguiente tipo de información más relevante. En algunos casos, la ESFL podría tener que priorizar una o más de las características cualitativas fundamentales sobre otras para cumplir el objetivo de los informes financieros con propósito general (véase el párrafo A2.42).

Características cualitativas de mejora

- A2.30 La comparabilidad, verificabilidad, **oportunidad** y **comprensibilidad** son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información relevante que proporciona una representación fiel de lo que pretende representar. Estas características cualitativas mejoradas también podrían ayudar a una ESFL a decidir cómo representar un fenómeno económico si la ESFL juzga que más de una forma proporciona información igualmente relevante y una representación igualmente fiel de ese fenómeno.

Comparabilidad

- A2.31 La información sobre una ESFL es más útil si los usuarios pueden comparar esa información con otra similar sobre distintas entidades y con información similar sobre la misma ESFL para otro periodo u otra fecha. La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender las similitudes y diferencias entre los elementos. La comparabilidad se reduce si se permite a una ESFL utilizar métodos contables alternativos para el mismo fenómeno.

Verificabilidad

- A2.32 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes, debidamente informados, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es fidedigna. La información cuantificada no tiene por qué ser una estimación puntual para ser verificable; también se puede verificar un rango de importes posibles y las probabilidades relacionadas.

Oportunidad

- A2.33 Oportunidad significa tener información disponible para los responsables de la toma de decisiones a tiempo para que pueda influir en sus decisiones. Generalmente, cuanto más antigua es la información menos útil resulta. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un **periodo sobre el que se informa** debido a que, por ejemplo, algunos usuarios la utilizarán para identificar y analizar tendencias.

Comprensibilidad

- A2.34 La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible. Sin embargo, la comprensibilidad no debe utilizarse como justificación para omitir información relevante. Los informes financieros estarían incompletos si una ESFL excluyera información sobre fenómenos porque los fenómenos son intrínsecamente complejos y no pueden hacerse fáciles de entender.

La restricción del costo sobre la información financiera útil

- A2.35 El costo es una restricción fundamental en la información que una ESFL puede proporcionar. La presentación de información financiera o no financiera impone costos a una ESFL, de forma que es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información.
- A2.36 Una ESFL dedica la mayor parte de sus esfuerzos a la recopilación, procesamiento, verificación y difusión de información financiera y no financiera, pero son los usuarios o aquellos que se benefician de las actividades de la organización quienes, en última instancia, soportan el costo. Los usuarios también incurren en costos para analizar e interpretar la información

que una ESFL proporciona. Si la ESFL no proporcionan la información necesaria, los usuarios incurren en costos adicionales para obtener esa información en otro lugar o para estimarla.

- A2.37 La información financiera y no financiera relevante que represente fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tomar decisiones con confianza. Un usuario individual también se beneficia al tomar decisiones más informadas. Sin embargo, no es posible que los informes financieros con propósito general proporcionen toda la información que cada usuario encuentra relevante.

Costo o esfuerzo desproporcionado

- A2.38 Algunos requerimientos de esta Norma están acompañados de una exención de costos o esfuerzos desproporcionados. Tales exenciones no se aplican a otros requerimientos de esta Norma.
- A2.39 El hecho de que una ESFL deba incurrir en costos o esfuerzos desproporcionados para obtener o juzgar la información necesaria para cumplir con un requerimiento depende de las circunstancias específicas de la ESFL y del juicio de la gerencia sobre los costos y beneficios de aplicar ese requerimiento. Para hacer este juicio, una ESFL considera cómo la toma de decisiones de los usuarios podría verse afectada por no tener esa información. Una ESFL gastaría un costo o esfuerzo desproporcionado en aplicar un requisito si el costo incremental (por ejemplo, los honorarios de los tasadores) o el esfuerzo adicional (por ejemplo, los esfuerzos de los empleados) exceden sustancialmente los beneficios que los usuarios recibirían al tener la información.
- A2.40 Una ESFL juzga si un requerimiento implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado en el **reconocimiento** inicial en los estados financieros - por ejemplo, en la fecha de la transacción - basándose en la información sobre los costos y beneficios del requerimiento en el momento del reconocimiento inicial. Si la exención de costo o esfuerzo desproporcionado también se aplica después del reconocimiento inicial, por ejemplo, a una medición posterior de un elemento, la ESFL hace un nuevo juicio de costo o esfuerzo desproporcionado en esa fecha posterior, basándose en la información disponible en esa fecha.
- A2.41 Si una ESFL aplica una exención por costo o esfuerzo desproporcionado, la ESFL revelará ese hecho y las razones por las cuales la aplicación del requerimiento implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado. Este requerimiento no aplica a la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo G4.17, que está cubierto por los requerimientos de información a revelar en el párrafo G4.40.

Informes financieros con propósito general y la ESFL que informa

Objetivo y alcance de los informes financieros con propósito general

- A2.42 El objetivo de los informes financieros con propósito general es proporcionar información financiera sobre los activos, pasivos, activos netos, ingresos y gastos de la ESFL que presenta los informes, así como información no financiera, que sea útil para los usuarios a efectos de rendir cuentas y toma de decisiones, incluida la evaluación de la administración de los recursos de la ESFL por parte de la dirección (véanse los párrafos A2.3 a A2.17).

Periodo sobre el que se informa

- A2.43 Una ESFL prepara sus informes financieros para un periodo específico sobre el que se informa y revela información sobre:
- (a) sus activos y pasivos, que incluyen los activos y pasivos no reconocidos, los activos netos y los **fondos restringidos y no restringidos** dentro de los activos netos, existentes al final del periodo sobre el que se informa o durante el periodo sobre el que se informa; y
 - (b) sus ingresos y gastos para el periodo sobre el que se informa.
- A2.44 Para ayudar a los usuarios a identificar y analizar cambios y tendencias, una ESFL también revela en sus informes financieros información comparativa para al menos un periodo anterior sobre el que se informa, excepto si esta Norma permite o requiere lo contrario.
- A2.45 Una ESFL también revela en sus informes financieros información sobre posibles transacciones y eventos futuros si la información:
- (a) está relacionada con activos o pasivos de la ESFL, incluyendo activos y pasivos no reconocidos, o activos netos y fondos que existían al final o durante el periodo sobre el que se informa o a ingresos o gastos de éste; y
 - (b) es útil para los usuarios de los informes financieros.

Perspectiva adoptada en los informes financieros del periodo

- A2.46 Una ESFL revela en sus informes financieros información sobre transacciones y otros eventos desde la perspectiva de la ESFL en su conjunto, no la de ningún grupo en particular de usuarios actuales o potenciales de la ESFL.

Hipótesis de negocio en marcha

- A2.47 Una ESFL normalmente prepara sus estados financieros bajo los supuestos de que es **negocio en marcha** y que continuará operando en el futuro previsible. Los usuarios asumen que la ESFL no tiene ni la intención ni la necesidad de entrar en liquidación o de dejar de operar. Si la ESFL tiene tal intención o necesidad, podría preparar los estados financieros sobre otra base. De ser así, la ESFL describe en sus estados financieros la base que ha utilizado (véanse los párrafos B1.4 y B1.5).

La ESFL que informa

- A2.48 Una ESFL que informa es una ESFL a la que se le requiere, u opta por, preparar informes financieros. Una ESFL que informa no es necesariamente una entidad legal. Una ESFL que informa puede ser una única ESFL, una parte de una ESFL o más de una ESFL. Puede operar a través de fideicomisos u otras entidades, o puede tener una identidad jurídica separada, autonomía para operar o apoyar de otro modo la prestación de servicios y el suministro de bienes.
- A2.49 Una ESFL preparará informes financieros con propósito general como si se tratara de una entidad económica o de otro conjunto completo de actividades relacionadas con sus fines.
- A2.50 Una ESFL puede tener una participación en otra entidad y caracterizarse como una **ESFL controladora**, mientras que la otra entidad (que puede ser o no una ESFL) se caracteriza como una **entidad controlada**. El control es la facultad de una ESFL para dirigir las actividades o utilizar los fondos de otra entidad (véase el párrafo G1.8 a G1.23).
- A2.51 Si una ESFL que informa comprende tanto la ESFL controladora como sus entidades controladas, los estados financieros de la ESFL que informa se denominan **estados financieros**

consolidados. Si la ESFL controladora elabora sus estados financieros de forma independiente, estos se denominan **estados financieros separados**. Si la ESFL que informa comprende dos o más entidades que no están vinculadas por una relación de ESFL controladora - entidad controlada, los estados financieros de la ESFL informante se denominan **estados financieros combinados**.

- A2.52 La determinación del ámbito de información adecuado de una ESFL que presenta informes puede resultar complejo cuando la posible ESFL que presenta informes no es una ESFL jurídica o cuando no incluye entidades jurídicas que se rigen por relaciones de ESFL controladora - entidad controlada.
- A2.53 Cuando no es fácil determinar una ESFL que informa, el establecimiento de los límites de la ESFL que informa se basa en las necesidades de información de los usuarios. Los usuarios necesitan información relevante que represente fielmente lo que pretende representar. La representación fiel requiere que:
- (a) el límite de la ESFL que informa no contenga un conjunto incompleto o arbitrario de actividades económicas;
 - (b) la introducción de ese conjunto de actividades económicas, dentro del límite de la ESFL que informa, dé lugar a información neutral; y
 - (c) se proporcione una descripción de la forma en que se determinó el límite de la ESFL que informa y lo que constituye la ESFL que informa.
- A2.54 Cuando no sea fácil determinar la ESFL que informa, esta revelará en las **notas** a los estados financieros la base para delimitar la ESFL que informa, cualquier juicio significativo para determinarla y su relación con otras entidades.

Los elementos de los estados financieros

Introducción

- A2.55 Los elementos de los estados financieros definidos en esta Sección son los siguientes:
- (a) Activos, pasivos y activos netos, que están relacionados con el **Estado de Situación Financiera** de una ESFL que informa.
 - (b) Ingresos y gastos, que se refieren al **Estado de Ingresos y Gastos** de una ESFL que informa si aportan al excedente o déficit del periodo, y al **Estado de Cambios en los Activos Netos** si no aportan al excedente o déficit del periodo.
- A2.56 Estos elementos están vinculados a los recursos económicos (véase el párrafo A2.59), los derechos y los cambios en los recursos económicos y los derechos de los acreedores analizados en los párrafos A2.16 y A2.17.
- A2.57 Además de estos elementos, en esta sección se analizan otros aspectos importantes de los estados financieros de las ESFL. Entre ellos se incluyen:
- (a) los **derechos sobre el patrimonio**; y
 - (b) los fondos restringidos y los fondos no restringidos.

Definición de activo

- A2.58 Un activo es un recurso económico presente controlado por la ESFL como resultado de sucesos pasados.

- A2.59 Un recurso económico es un derecho que tiene el **potencial de producir beneficios económicos** o de proporcionar servicios y bienes de acuerdo con los objetivos de la ESFL. Los beneficios económicos se refieren a entradas de efectivo o una reducción de las salidas de efectivo. La capacidad de proporcionar servicios y bienes que aporten a la consecución de los objetivos de la ESFL es el **potencial de servicio**. El potencial de servicio permite que una ESFL logre sus objetivos sin generar necesariamente entradas netas de efectivo. No es necesario que sea cierto, ni siquiera probable, que el derecho genere beneficios económicos para que exista el potencial; solo es necesario que el derecho exista.
- A2.60 Los derechos que tienen el potencial de generar beneficios económicos o potencial de servicio adoptan muchas formas, que incluyen;
- (a) derechos que se corresponden con una obligación de un tercero, por ejemplo:
 - (i) Derechos a recibir efectivo.
 - (ii) Derechos a recibir servicios o bienes o a ceder servicios o bienes a terceros.
 - (iii) Derechos a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables. Estos derechos incluyen, por ejemplo, un **contrato** a término para comprar un recurso económico en términos que son actualmente favorables o una opción para comprar un recurso económico.
 - (iv) Derechos a beneficios procedentes de una obligación de terceros que consiste en transferir un recurso económico si ocurre un suceso futuro incierto que haya sido especificado.
 - (b) Derechos que no corresponden a una obligación de otra parte, por ejemplo, derechos sobre activos físicos, como **propiedades, planta y equipo** o los **inventarios**, o derechos sobre algunos **activos intangibles**.
- A2.61 Muchos derechos se establecen por contrato, legislación o medios similares. Por ejemplo, una ESFL puede obtener derechos sobre un objeto propio o arrendado, mediante la posesión de un instrumento de deuda o un derecho de patrimonio, o mediante la posesión de una patente registrada. Sin embargo, una ESFL también podría obtener derechos de otras maneras, por ejemplo:
- (a) comprando o creando conocimiento que no es de dominio público; o
 - (b) a través de una obligación de terceros que surge porque ese tercero no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con sus prácticas comerciales, políticas publicadas o declaraciones específicas.
- A2.62 Una ESFL controla un recurso económico si tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste. Una ESFL tiene la capacidad presente de dirigir el uso de un recurso económico si tiene el derecho a utilizar ese recurso económico en sus actividades, o de permitir que un tercero utilice para sus actividades dicho recurso económico. El control incluye la capacidad presente de impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico y la obtención de los beneficios económicos o el uso del potencial de servicio que pueden proceder de éste.

Definición de pasivo

- A2.63 Un pasivo es una obligación presente de la ESFL de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

- A2.64 Un pasivo existe solo si:
- (a) la ESFL tiene una obligación;
 - (b) la obligación es de transferir un recurso económico; y
 - (c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados.
- A2.65 Una ESFL tiene una obligación si tiene un deber o responsabilidad que la ESFL no tiene capacidad práctica de evitar. Una obligación siempre se debe a un tercero (o terceros). No es necesario que la ESFL conozca la identidad de la parte a la que se debe la obligación. Muchas obligaciones se establecen por contrato, legislación o medios similares y son legalmente exigibles por la parte (o partes) a quienes se les deben. Sin embargo, las obligaciones pueden también surgir, de las prácticas tradicionales de una ESFL, políticas publicadas o declaraciones específicas, si la ESFL no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con esas prácticas, políticas o declaraciones. La obligación que surge en estas situaciones se describe, en ocasiones, como una **obligación implícita**.
- A2.66 Un pasivo da lugar a una obligación de transferir un recurso económico si la obligación tiene el potencial de requerir que una ESFL transfiera el recurso económico a otras partes. No tiene que ser seguro, o incluso probable, que se requiera que la ESFL transfiera el recurso económico para que exista ese potencial. Solo es necesario que exista la obligación y que, al menos una circunstancia, se requiera para que la ESFL transfiera el recurso económico.
- A2.67 Las obligaciones de transferir un recurso económico incluyen, por ejemplo:
- (a) obligaciones de pagar efectivo;
 - (b) obligaciones de prestar servicios o entregar bienes;
 - (c) obligaciones a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones desfavorables;
 - (d) obligaciones de transferir un recurso económico si ocurre un determinado suceso futuro incierto; y
 - (e) obligaciones de emitir un **instrumento financiero** que obligará a la ESFL a transferir un recurso económico.
- A2.68 En lugar de satisfacer una obligación de transferir un recurso económico al tercero que tiene el derecho de recibir ese recurso, una ESFL, en ocasiones, podría decidir, por ejemplo:
- (a) liquidar la obligación negociando su liberación;
 - (b) transferir la obligación a un tercero; o
 - (c) sustituir esa obligación de transferir un recurso económico por otra obligación, realizando una nueva transacción.
- A2.69 Una obligación presente existe como resultado de sucesos pasados solo si una ESFL:
- (a) ya haya obtenido beneficios económicos o potencial de servicio o haya realizado una acción que dé lugar a la obligación; y
 - (b) tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que de otro modo no habría tenido que transferir.
- A2.70 Los beneficios económicos o potencial de servicio obtenidos por la entidad podrían incluir, por ejemplo, bienes o servicios. Las medidas que la ESFL ha tomado podrían incluir, por ejemplo, la realización de una actividad concreta en beneficio del público o el operar en las áreas geográficas determinadas. Si la ESFL ha obtenido beneficios económicos o potencial de servicio o ha emprendido una acción a lo largo del tiempo, la obligación presente resultante podría acumularse a lo largo de ese tiempo.

Activos y pasivos

Unidad de cuenta

- A2.71 La **unidad de cuenta** es el derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que una ESFL aplica los criterios de reconocimiento y conceptos de medición.
- A2.72 Una ESFL selecciona una unidad de cuenta para un activo o un pasivo cuando considera cómo se aplicarán los criterios de reconocimiento y conceptos de medición, a ese activo o pasivo, y a los ingresos y gastos relacionados. En algunas circunstancias, puede ser apropiado para la ESFL seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y otra diferente para la medición. Por ejemplo, una ESFL puede reconocer a veces los contratos individualmente, pero medirlos como parte de una cartera de contratos. Para la presentación y la información a revelar, una ESFL puede agregar o separar activos, pasivos, ingresos y gastos en sus componentes.

Contratos pendientes de ejecución

- A2.73 Un **contrato pendiente de ejecución** es un contrato, o una parte de un contrato, que no se ha cumplido en su totalidad. Contratos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o aquellos en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos.
- A2.74 Ninguna de las partes tiene cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes tienen parcialmente sus obligaciones en igual medida. El derecho y la obligación combinados constituyen un activo o pasivo único. La ESFL tiene un activo si los términos del intercambio son actualmente favorables; tiene un pasivo si los términos del intercambio son actualmente desfavorables. Que la ESFL incluya o no un activo o pasivo de este tipo en sus estados financieros depende tanto de los criterios de reconocimiento como de la **base de medición** que la ESFL haya seleccionado para el activo o pasivo, incluyendo, si procede, cualquier prueba para determinar si el contrato es oneroso.

Activos netos

- A2.75 Los activos netos son el remanente de los activos reconocidos menos los pasivos reconocidos. Los activos netos incluirán categorías específicas de partidas cuyo uso puede estar sujeto a restricciones o no, según lo establecido en el párrafo A2.82.
- A2.76 Es posible que parte de los activos netos de una ESFL no estén disponibles para ella para alcanzar su objetivo de proporcionar un beneficio al público, sino que, en su lugar, constituyan una participación financiera que debe pagarse a los tenedores de derechos sobre el patrimonio. Los derechos sobre el patrimonio son las participaciones financieras en los activos netos de una ESFL que deben pagar a los titulares de dichos derechos. Cuando los tenedores de derechos sobre el patrimonio tengan una participación financiera en algunos de los activos netos de la ESFL (véase el párrafo A2.77 a A2.81), los derechos sobre el patrimonio se reconocerán como un subconjunto de los activos netos.

Derechos sobre el patrimonio en el contexto de las ESFL

- A2.77 Se espera que los derechos sobre el patrimonio en el contexto de la ESFL sean poco frecuentes. Se prevé que los activos netos de una ESFL se utilicen para alcanzar sus objetivos, no para su distribución. Cuando existen derechos sobre el patrimonio, es poco probable que sean materiales o tengan importancia relativa por su magnitud, pero pueden serlo por su naturaleza.

A2.78 Cuando existen derechos sobre el patrimonio estos proporcionan una participación financiera en los activos netos de la ESFL a través del derecho a:

- (a) distribuciones de beneficios económicos futuros o potencial de servicio por parte de la ESFL durante su vida útil, quedando dichas distribuciones a discreción de la ESFL; y
- (b) distribuciones de cualquier exceso de activos sobre pasivos en caso de disolución de la ESFL, cuando dicho exceso no se haya distribuido a otra ESFL o entidad con fines similares.

En algunos casos, esta participación financiera puede venderse, intercambiarse, transferirse o rescatarse. Dicha participación financiera es similar, pero no idéntica, al concepto de propiedad de la **Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES**, en la que se considera propietarios a los inversores en **instrumentos de patrimonio** que otorgan derecho a la participación residual en los activos de una entidad tras deducir todos sus pasivos.

A2.79 Las aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio son entradas de recursos a la ESFL, aportadas por partes externas a ésta, como consecuencia de acuerdos sobre derechos sobre el patrimonio, que establecen o aumentan una participación financiera en los activos netos de ella. Algunos ejemplos serían la compra por parte de terceros de capital en acciones emitido por la ESFL o los fondos aportados por los miembros que les dan derecho a una parte de los activos netos.

A2.80 La provisión de fondos por parte de una entidad externa que otorga derechos de gobernanza, pero no establece una participación financiera en los activos netos de la ESFL no es una contribución de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y no da lugar al reconocimiento de derechos sobre el patrimonio. También, si el importe aportado debe reembolsarse en el futuro, se reconocerá como un pasivo de acuerdo con F2 *Pasivos y derechos sobre el patrimonio*.

A2.81 Las **distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio** son salidas de recursos de la ESFL, distribuidas a partes externas a la ESFL de acuerdo con el acuerdo sobre derechos sobre el patrimonio, que devuelven o reducen una participación financiera en los activos netos de la ESFL. Algunos ejemplos serían la recompra a terceros de acciones emitidas por la ESFL o el reembolso de fondos a los miembros para que estos dejen de tener derecho a una participación en los activos netos.

Contabilidad de fondos

A2.82 Cuando se reconocen activos y pasivos, así como los ingresos y gastos correspondientes, se contabilizarán en el fondo adecuado. Una ESFL puede tener más de un fondo por diversas razones. En tal caso, cada fondo será clasificado por una ESFL como fondo restringido o fondo no restringido. Esto permite a una ESFL gestionar y presentar los elementos por fondo individual. B8 La *contabilidad de fondos* proporciona más detalles sobre la contabilidad de fondos.

A2.83 Algunas ESFL mantendrán los fondos donados en activos netos que están obligadas a mantener de forma permanente y que no pueden utilizarse directamente como recurso para financiar sus actividades (estos fondos donados se describen a menudo como fondos de dotación). Las ESFL solo pueden usar los ingresos que se pueden generar a partir del capital. Estos fondos se reconocen inicialmente como ingresos en los estados financieros de una ESFL.

Definiciones de ingresos y gastos

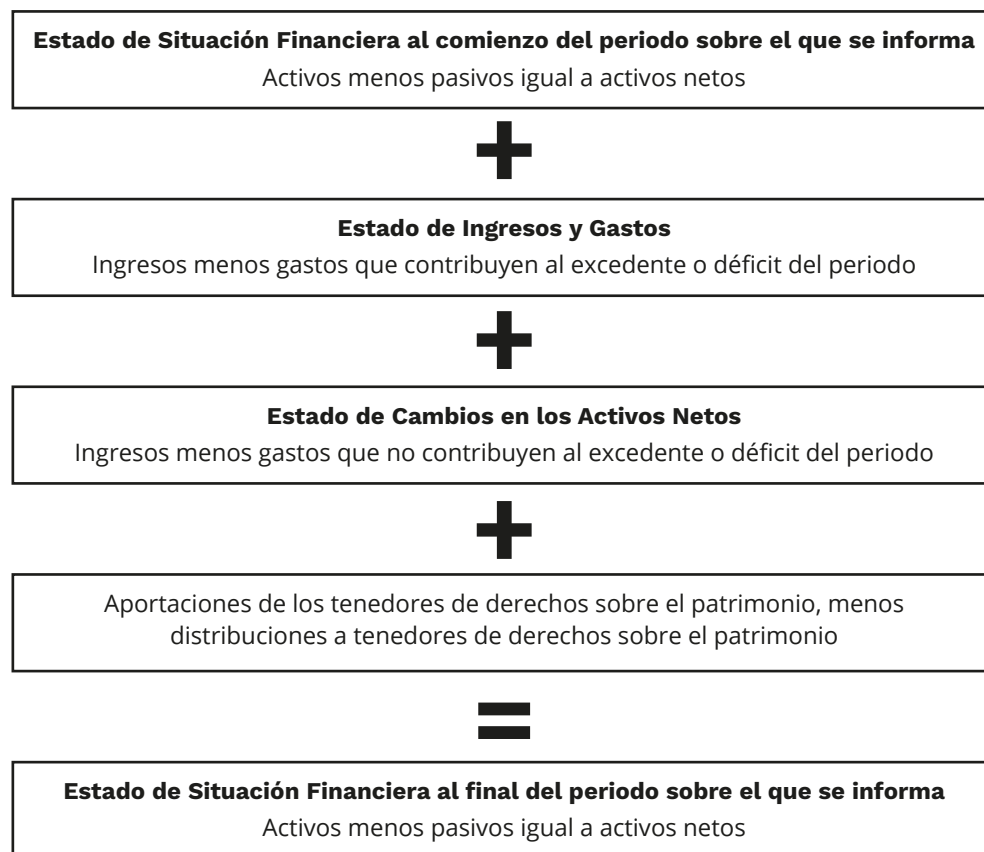
A2.84 Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en los activos netos, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

- A2.85 Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en los activos netos, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
- A2.86 Los ingresos y gastos son los elementos de los estados financieros que se refieren a la actividad financiera de una ESFL durante un periodo sobre el que se informa. Los usuarios necesitan información sobre la situación financiera de una ESFL y sobre su actividad financiera. Aunque los ingresos y gastos se definen en términos de cambios en los activos y pasivos, la información sobre ingresos y gastos es tan importante como la información sobre activos y pasivos.
- A2.87 Transacciones y otros sucesos generan ingresos y gastos con distintas características. Separar la información sobre ingresos y gastos que tienen características diferentes puede ayudar a los usuarios a comprender la actividad financiera de la ESFL.

Reconocimiento y baja en cuentas

El proceso de reconocimiento

- A2.88 El reconocimiento es el proceso de captación de activos, pasivos, activos netos, ingresos y gastos en el Estado de Situación Financiera, el Estado de Ingresos y Gastos o el Estado de Cambios en los Activos Netos. El reconocimiento implica describir el elemento, ya sea solo o en **agregación** con otros elementos, con palabras y mediante un único importe monetario en uno de esos estados, e incluir dicho importe en uno o más totales en ese estado. El **importe en libros** es el importe por el que una ESFL reconoce un activo, un pasivo o activos netos en el Estado de Situación Financiera.
- A2.89 El reconocimiento vincula los elementos - el Estado de Situación Financiera, el Estado de Ingresos y Gastos y el Estado de Cambios en los Activos Netos - de la siguiente manera (véase la Figura A2.1 y la Figura A2.2). En el Estado de Situación Financiera, al inicio y al final del periodo sobre el que se informa, el total de activos menos el total de pasivos es igual a los activos netos. Los cambios reconocidos en los activos netos durante el periodo sobre el que se informa comprenden:
- (a) ingresos menos gastos que aportan al excedente o déficit del periodo y que se registran en el Estado de Ingresos y Gastos; más
 - (b) ingresos menos gastos que no aportan al excedente o déficit del periodo y que se registran directamente en el Estado de Cambios en los Activos Netos; más
 - (c) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio menos distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

Figura A2.1: Cómo vincula el reconocimiento los elementos de los estados financieros**Figura A2.2: Cómo afecta el reconocimiento a los componentes de los activos netos**

Activos netos al inicio del periodo sobre el que se informa	Reconocimiento en el periodo sobre el que se informa			Activos netos al final del periodo sobre los que se informa
Fondos sin restricciones	Más ingresos sin restricciones	Menos gastos sin restricciones	Más/menos reclasificaciones entre fondos sin restricciones y fondos con restricciones	Fondos sin restricciones
Fondos con restricciones	Más ingresos con restricciones	Menos gastos con restricciones	Más/menos reclasificaciones entre fondos sin restricciones y fondos con restricciones	Fondos con restricciones
Derechos sobre el patrimonio (cuando existan)	Más las aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio	Menos las distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio		Derechos sobre el patrimonio
Otras reservas (reservas de revaluación)	Más los aumentos (por revaluación)	Menos las disminuciones (por revaluación)		Otras reservas (reservas de revaluación)

Criterios de reconocimiento

- A2.90 Sólo elementos que cumplen la definición de un activo, un pasivo o activos netos se reconocen en el Estado de Situación Financiera. Del mismo modo, solo se reconocen en el Estado de Ingresos y Gastos o en el Estado de Cambios en los Activos Netos las partidas que cumplen la definición de ingresos o gastos, dependiendo de si aportan al excedente o déficit del periodo. Sin embargo, no se reconocen todas las partidas que cumplen la definición de uno de esos elementos (véase también el párrafo A2.92 más adelante).
- A2.91 Una ESFL no puede corregir su falta de reconocimiento de una partida que satisface los criterios de reconocimiento revelando las **políticas contables** que utilizó o proporcionando notas o material explicativo.

Relevancia

- A2.92 La información sobre activos, pasivos, activos netos, ingresos y gastos es relevante para los usuarios. Sin embargo, el reconocimiento de un activo o pasivo concreto, así como cualquier ingreso, gasto o cambios en los activos netos resultantes, puede no siempre proporcionar información relevante. Por ejemplo, si no se sabe con certeza si existe un activo o un pasivo, o si existe un activo o un pasivo pero la probabilidad de entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio baja, la información sobre ese activo o pasivo podría no ser relevante. Sin embargo, esa información podría ser relevante en combinación con otros factores.

Incertidumbre sobre la existencia

- A2.93 En algunos casos, puede no estar claro si existe un activo o un pasivo. Esa incertidumbre, que podría coincidir con una baja probabilidad de entradas o salidas de beneficios económicos o potencial de servicio y una gama excepcionalmente amplia de posibles resultados, podría significar que el reconocimiento de un único activo o pasivo no proporcionaría información relevante. Independientemente de que una ESFL haya reconocido o no el activo o el pasivo, la ESFL podría tener que proporcionar información explicativa en los estados financieros sobre las incertidumbres asociadas.

Representación fiel

- A2.94 El reconocimiento de un activo o pasivo concreto es apropiado si proporciona no solo información relevante, sino también una representación fiel de ese activo o pasivo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambios en los activos netos resultantes. Si una ESFL puede proporcionar una representación fiel podría verse afectado por el nivel de **incertidumbre en la medición** asociada con el activo o pasivo, o por otros factores.

Incertidumbre en la medición

- A2.95 Una ESFL mide un activo o un pasivo para reconocerlo. En muchos casos, una ESFL estima esta medición y, por lo tanto, está sujeta a incertidumbre de medición. El uso de estimaciones es una parte esencial de la preparación de la información financiera y no socava la utilidad de la información si una ESFL describe y explica las estimaciones de manera clara y precisa.
- A2.96 Un elemento que no cumple los criterios de reconocimiento podría posteriormente cumplir los requisitos para su reconocimiento como resultado de circunstancias o eventos.
- A2.97 Independientemente de que una ESFL reconozca o no un activo o un pasivo, la ESFL podría necesitar incluir información explicativa para proporcionar una representación fiel del activo o pasivo. La ESFL podría incluir información sobre las incertidumbres asociadas con

la existencia o medición del activo o pasivo, o con su resultado - el importe o el momento de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que en última instancia resultará del activo o pasivo (véanse los párrafos A2.130 y A2.131).

Baja en cuentas

- A2.98 La **baja en cuentas** es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo reconocido en el Estado de Situación Financiera de una ESFL. Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de un activo o un pasivo. Por ejemplo:
- (a) para un activo, la baja en cuentas normalmente ocurre si la ESFL pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y
 - (b) para un pasivo la baja en cuentas normalmente ocurre si la ESFL deja de tener una obligación presente por la totalidad o parte del pasivo reconocido.
- A2.99 Los requerimientos contables para la baja en esta Norma tienen como objetivo que una ESFL represente fielmente los activos y pasivos que retuvo después de una transacción u otro evento que condujo a la baja y el cambio en los activos o pasivos de la ESFL como resultado de esa transacción u otro evento.
- A2.100 Para lograr el objetivo descrito en el párrafo A2.99, una ESFL normalmente:
- (a) da de baja cualquiera de sus activos o pasivos que hayan expirado o se hayan consumido, cobrado, cumplido o transferido, y reconoce los ingresos y gastos resultantes; y
 - (b) continúa reconociendo cualquiera de sus activos o pasivos retenidos.
- A2.101 Para lograr el objetivo descrito en el párrafo A2.99, una ESFL puede:
- (a) presentar el componente retenido por separado en el Estado de Situación Financiera;
 - (b) presentar por separado en el Estado de Ingresos y Gastos cualquier ingreso y gasto que aporte al excedente o déficit del periodo reconocidos como consecuencia de la baja en cuentas del componente transferido;
 - (c) presentar por separado en el Estado de Cambios en los Activos Netos cualquier ingreso y gasto que no aporte al excedente o déficit del periodo reconocidos como consecuencia de la baja en cuentas del componente transferido; o
 - (d) proporcionar información explicativa.

Medición

- A2.102 Una ESFL cuantifica los elementos reconocidos en los estados financieros en términos monetarios. Para cuantificar un elemento, una ESFL primero selecciona una base de medición.
- A2.103 Una base de medición es una característica identificada - por ejemplo, costo histórico, **valor razonable** o valor de cumplimiento - del elemento que está siendo medido. La aplicación de una base de medición a un activo o pasivo crea una medida para ese activo o pasivo, así como para cualquier ingreso y gasto relacionado.
- A2.104 La base de medición adecuada es específica para la partida que se mide.

Bases de medición

Costo histórico

- A2.105 Las medidas basadas en el costo histórico proporcionan información monetaria sobre los activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información procedente de una ESFL, al menos en parte, del precio de la transacción u otro suceso que dio lugar a ellos.

- A2.106 El costo histórico de un activo es el valor de los costos incurridos en su adquisición o creación, que comprende la contraprestación que una ESFL pagó para adquirir o crear el activo, más los **costos de transacción**. El costo histórico de un pasivo es el valor de la contraprestación que la ESFL recibió para incurrir o asumir el pasivo menos los costos de transacción.
- A2.107 Una ESFL actualiza a lo largo del tiempo el costo histórico de un activo para representar, si procede:
- (a) el consumo del total o parte del recurso económico que constituye el activo (**depreciación o amortización**);
 - (b) cualquier pago recibido por parte o la totalidad del activo;
 - (c) el efecto de los sucesos que causan que parte o la totalidad del costo histórico del activo deja de ser recuperable (**deterioro de valor**); y
 - (d) la acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del activo.
- A2.108 Una ESFL actualiza a lo largo del tiempo el costo histórico de un pasivo para representar, si procede:
- (a) El cumplimiento de la totalidad o parte de la obligación relacionada con el pasivo - por ejemplo, haciendo pagos que disminuyen la totalidad o parte del pasivo, o satisfaciendo una obligación de entregar bienes o servicios.
 - (b) El efecto de sucesos que incrementan el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para satisfacer el pasivo, en la medida en que se haya convertido en oneroso. Un pasivo es oneroso si el costo histórico deja de ser suficiente para describir la obligación para cumplir con el pasivo.
 - (c) La acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del pasivo.
- A2.109 Una forma de que una ESFL aplique una base de medición de costo histórico, en el caso de **activos financieros** y **pasivos financieros**, es medirlos a **costo amortizado**. El **costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero** refleja las estimaciones de flujos de efectivo futuros descontados a la tasa que la ESFL determinó en el reconocimiento inicial. Para los instrumentos de tasa variable, la ESFL actualiza la tasa de descuento para reflejar los cambios en la tasa variable. Con el tiempo, la ESFL actualiza el costo amortizado de un activo financiero o pasivo financiero para reflejar cambios tales como la acumulación o devengo de intereses, el deterioro de un activo financiero y los cobros o pagos.

Valor corriente

- A2.110 Mediciones basadas en el valor corriente proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos, e ingresos y gastos relacionados, usando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Las bases de medición de valor corriente incluyen:
- (a) valor razonable;
 - (b) costo corriente;
 - (c) **valor en uso** para activos; y
 - (d) valor de cumplimiento para pasivos.
- A2.111 Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una **transacción ordenada** entre **participantes de mercado**, en la fecha de la medición. Dado que el valor razonable no se deriva, ni siquiera en parte, del precio de la transacción u otro evento que dio lugar al activo o al pasivo, el valor razonable no aumenta por los costos de transacción en que incurre una ESFL al adquirir el activo y no disminuye por los costos de transacción en que incurre una ESFL al asumir el pasivo.

- A2.112 El costo corriente es el costo de un activo equivalente en la fecha de medición, que comprende la contraprestación que una ESFL pagaría en la fecha de medición más los costos de transacción en los que incurriría la ESFL en esa fecha. El costo corriente de un pasivo es la contraprestación que una ESFL recibiría por un pasivo equivalente en la fecha de medición menos los costos de transacción en los que incurriría la ESFL en esa fecha.
- A2.113 El valor en uso es el **valor presente** de los flujos de efectivo, o de otros beneficios económicos o potencial de servicio, que una ESFL espera obtener del uso de un activo y de su disposición final. El valor de cumplimiento es el valor presente de los flujos de efectivo o de otros beneficios económicos, que una ESFL espera verse obligada a transferir cuando satisface un pasivo. Puesto que el valor en uso y el valor de cumplimiento se basan usualmente en flujos de efectivo futuros, no incluyen costos de transacción en el momento en que una ESFL adquiere un activo o la asunción de un pasivo.

Información proporcionada por bases de medición concretas

- A2.114 Cuando una ESFL selecciona una base de medición, considera la naturaleza de la información que la base de medición producirá en el Estado de Situación Financiera, el Estado de Ingresos y Gastos o el Estado de Cambios en los Activos Netos.

Costo histórico

- A2.115 Si una ESFL mide un activo o pasivo al costo histórico, la información resultante podría ser relevante para los usuarios porque el costo histórico utiliza información derivada, al menos en parte, del precio de la transacción u otro evento que dio lugar al activo o pasivo. Debido a que una ESFL reduce el costo histórico para reflejar el consumo de un activo y su deterioro, el importe que se espera recuperar de un activo medido al costo histórico es al menos tan grande como su importe en libros. Del mismo modo, debido a que una ESFL aumenta el costo histórico de un pasivo cuando el pasivo se vuelve oneroso, el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para cumplir con el pasivo no es mayor que el importe en libros del pasivo.

Valor corriente

- A2.116 Si una ESFL mide un activo o un pasivo a valor razonable, la información resultante podría tener valor predictivo porque el valor razonable refleja las expectativas actuales de los participantes en el mercado sobre el importe, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.
- A2.117 Si una ESFL mide un activo utilizando el valor en uso, la información resultante es sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados del uso del activo y de su disposición final. Esta información podría tener valor predictivo porque puede utilizarse en la evaluación de las perspectivas de futuras entradas netas de efectivo o potencial de servicio generado por un activo.
- A2.118 Si una ESFL mide un pasivo utilizando el valor de cumplimiento, la información resultante es sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados necesarios para cumplir con el pasivo. Esta información podría tener valor predictivo, particularmente si la ESFL espera cumplir con el pasivo en lugar de transferirlo o liquidarlo mediante negociación.
- A2.119 Si una ESFL proporciona estimaciones actualizadas del valor en uso o del valor de cumplimiento, junto con información sobre estimaciones del importe, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, esa información podría ayudar a verificar estimaciones anteriores del valor en uso o del valor de cumplimiento.

- A2.120 Si una ESFL mide un activo o pasivo utilizando el costo corriente, la información resultante podría ser relevante porque el costo corriente refleja el costo al que se podría adquirir o crear un activo equivalente en la fecha de medición o la contraprestación que se recibiría al incurrir o asumir un pasivo equivalente.

Factores a considerar al seleccionar una base de medición

- A2.121 Cuando una ESFL selecciona una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados, la ESFL considera la naturaleza de la información que la base de medición producirá en el Estado de Situación Financiera, el Estado de Ingresos y Gastos o el Estado de Cambios en los Activos Netos.
- A2.122 En la mayoría de los casos, una ESFL no seleccionará una base de medición basada en un único factor. La importancia relativa de cada factor dependerá de los hechos y circunstancias de la partida que se mide.
- A2.123 Una ESFL selecciona una base de medición que proporcionará información útil a los usuarios. Para ser útil, la información es relevante y representa fielmente lo que pretende representar. Además, la información debe ser comparable, verificable, oportuna y comprensible, en la medida de lo posible.

Relevancia

- A2.124 La relevancia de la información que una ESFL proporciona utilizando una base de medición se ve afectada por:
- (a) las características del activo o pasivo, en particular si se mantiene por su potencial de servicio más que para generar flujos de efectivo, la variabilidad de los flujos de efectivo y si el valor del activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos; y
 - (b) cómo contribuye ese activo o pasivo a los flujos de efectivo o potencial de servicio futuros.
- A2.125 Si el valor de un activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos o si el activo se mantiene por su potencial de servicio, su costo histórico puede diferir de forma significativa de su valor corriente. Por consiguiente, el costo histórico puede no proporcionar información relevante si la información sobre cambios en el valor es importante para los usuarios.
- A2.126 Para activos y pasivos que producen flujos de efectivo directamente, tales como activos que pueden venderse de forma independiente y sin una penalización económica significativa (por ejemplo, sin una perturbación sustancial de las actividades de una ESFL), la base de medición que proporciona la información más relevante es probablemente un valor actual que tiene en cuenta las estimaciones actuales del importe, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. Para los activos y pasivos que no producen directamente flujos de efectivo, tales como los activos mantenidos por su potencial de servicio, una ESFL considera los principios de relevancia y representación fiel en la medida en que se aplican a los hechos y circunstancias.
- A2.127 Si la actividad de una ESFL implica la gestión de activos financieros y pasivos financieros con el objetivo de recaudar flujos de efectivo contractuales, el costo amortizado puede proporcionar información relevante que puede usarse para determinar el margen entre el interés acumulado (devengado) sobre los activos y los intereses incurridos sobre los pasivos.

Representación fiel

- A2.128 En algunas circunstancias, una ESFL utiliza la misma base de medición para activos y pasivos relacionados con el fin de proporcionar a los usuarios información más útil que la que resultaría de utilizar bases de medición diferentes, por ejemplo, si los flujos de efectivo de la ESFL procedentes de un activo o pasivo están directamente vinculados a sus flujos de efectivo procedentes de otro activo o pasivo.
- A2.129 Como se destaca en el párrafo A2.28, aunque una representación perfectamente fiel está libre de errores, las medidas no tienen que ser perfectamente precisas.
- A2.130 La incertidumbre de medición surge si una ESFL estima el valor de un elemento porque no puede medirlo observando los precios en un **mercado activo**. El nivel de incertidumbre de medición asociado a una base de medición en particular podría afectar a si la información que una ESFL proporciona utilizando esa base de medición es una representación fiel de la situación financiera y los ingresos y gastos de la ESFL. Un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide necesariamente que una ESFL utilice una base de medición que proporcione información relevante, pero en algunos casos, el nivel es tan alto que dicha información podría no conducir a una representación suficientemente fiel. En estos casos, una ESFL debería considerar la selección de otra base de medición que también resultaría en información relevante.
- A2.131 La incertidumbre en la medición no es lo mismo que la **incertidumbre sobre el desenlace** y que la **incertidumbre sobre la existencia**. La incertidumbre sobre el desenlace surge cuando existe incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio que procederán de un activo o pasivo. La incertidumbre sobre la existencia surge cuando la existencia de un activo o un pasivo es incierta. Los párrafos A2.92 y A2.93 analizan cómo la incertidumbre sobre la existencia podría afectar a las decisiones de una ESFL de reconocer un activo o un pasivo cuando la ESFL no está segura de si ese activo o pasivo existe.

Características cualitativas de mejora y la restricción del costo

- A2.132 Las características cualitativas de mejora de la comparabilidad, comprensibilidad y verificabilidad, y la restricción del costo, tienen implicaciones para la selección de una ESFL de una base de medición. La característica cualitativa de mejora de la oportunidad no tiene implicaciones específicas para la medición.
- A2.133 Por consiguiente, el uso de las mismas bases de medición para los mismos elementos, ya sea de un periodo a otro dentro de una ESFL que informa o de un solo periodo entre ESFL, puede ayudar a hacer los informes financieros más comparables.
- A2.134 Si una ESFL cambia la base de medición que utiliza, sus informes financieros podrían ser menos comprensibles. Sin embargo, un cambio podría estar justificado si, por ejemplo, el cambio da lugar a información más relevante. Si una ESFL cambia la base de medición que utiliza, los usuarios podrían necesitar información explicativa para comprender el efecto de ese cambio.
- A2.135 La comprensibilidad depende en parte de cuántas bases de medición utiliza una entidad y de si el uso de esas bases cambia con el tiempo. En general, cuantas más bases de medición utilice una ESFL, más compleja será la información resultante. En consecuencia, la información se vuelve menos comprensible y los totales o subtotales del Estado de Situación Financiera, el Estado de Ingresos y Gastos o el Estado de Cambios en los Activos Netos pierden información. Sin embargo, podría ser apropiado que una ESFL utilizara más bases de medición si al hacerlo proporciona información útil.

- A2.136 La verificabilidad mejora cuando una ESFL utiliza bases de medición que dan como resultado información que puede corroborarse de forma independiente, ya sea directa (por ejemplo, observando los precios) o indirectamente (por ejemplo, comprobando los datos de entrada de un modelo). Si una medida no puede verificarse, una ESFL podría proporcionar información explicativa para que los usuarios comprendan cómo determinó la medida.

Medición de los activos netos

- A2.137 Activos netos es igual al total del importe en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los importes en libros de todos los pasivos reconocidos.
- A2.138 En las raras circunstancias en las que una ESFL tiene derechos sobre el patrimonio, puede ser apropiado medir directamente el valor contable de algunas clases o componentes individuales de los activos netos.

Presentación e información a revelar

Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación

- A2.139 Una ESFL que informa comunica información sobre sus activos, pasivos, activos netos y fondos con y sin restricciones en los activos netos, ingresos y gastos mediante la presentación y revelación de información en sus informes financieros.
- A2.140 Una ESFL que presenta y revela información de manera efectiva en sus informes financieros hace que esa información sea más relevante, comprensible y comparable. Una presentación y una información eficaces también contribuyen a una representación fiel de los activos, pasivos, activos netos, ingresos y gastos de la ESFL.
- A2.141 Las decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información se toman en respuesta a las necesidades de información de los usuarios. Las necesidades de información de los usuarios deberían sustentar:
- (a) la selección de información para los informes financieros, en particular la información sobre la situación financiera, los ingresos y gastos y los flujos de efectivo de una ESFL;
 - (a) la ubicación de la información en los informes financieros, lo que puede afectar a la forma en que los usuarios interpretan la información; y
 - (c) la organización de la información, incluidas las decisiones sobre el uso de referencias cruzadas, tablas, gráficos, encabezados, numeración y disposición de los elementos dentro de un componente concreto de un informe, incluidas las decisiones sobre el orden de los elementos.
- A2.142 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe decisiones sobre presentación e información a revelar. Cuando una ESFL decide cómo presentar y revelar información, es importante que considere si los beneficios para los usuarios justifican los costos de proporcionar y utilizar esa información.

Clasificación

- A2.143 La **clasificación** es la organización de los activos, pasivos, activos netos, ingresos y gastos sobre la base de las características compartidas a efectos de presentación e información a revelar. Estas características incluyen la naturaleza de la partida, su papel (o función) dentro de las actividades realizadas por la ESFL y cómo ésta lo mide.

- A2.144 Clasificar activos, pasivos, activos netos, ingresos o gastos diferentes juntos puede ocultar información relevante, reducir la comprensibilidad y comparabilidad y podría no resultar en una representación fiel de lo que la información pretende representar.
- A2.145 Una ESFL aplica la clasificación a la unidad de cuenta que seleccionó para un activo o pasivo. Sin embargo, una ESFL separa los componentes de un activo o pasivo por característica y clasifica esos componentes por separado si la información financiera resultante es más útil.
- A1.146 Una ESFL clasifica los ingresos y gastos y los incluye en:
- (a) el Estado de Ingresos y Gastos si contribuyen al excedente o déficit del periodo; o
 - (b) el Estado de Cambios en los Activos Netos si no contribuyen al excedente o déficit del periodo.
- A2.147 El estado de Ingresos y Gastos es la principal fuente de información sobre la actividad financiera de una ESFL durante el periodo sobre el que se informa. En principio, todos los ingresos y gastos se incluyen en dicho estado si contribuyen al excedente o déficit del periodo. Una ESFL presenta ingresos o gastos en el Estado de Cambios en los Activos Netos cuando esta Norma lo permite o lo requiere explícitamente. Esto da como resultado que el Estado de Ingresos y Gastos proporcione información más relevante u ofrezca una representación más fiel de la actividad financiera de la ESFL durante ese periodo.
- A2.148 Las secciones individuales de esta Norma pueden describir situaciones en las que los ingresos y gastos resultantes de los cambios en el valor actual de los activos y pasivos se incluyen en el Estado de Ingresos y Gastos o en el Estado de Cambios en los Activos Netos.

Compensación

- A2.149 La **compensación** ocurre cuando una ESFL, reconoce y mide un activo y un pasivo como dos unidades de cuenta separadas, pero los agrupa en el Estado de Situación Financiera por un importe neto único. La compensación clasifica partidas diferentes juntas y, por lo tanto, no es generalmente apropiada a menos que lo requiera o lo permita una Sección específica de esta Norma.

Clasificación de los componentes de los activos netos

- A2.150 Para proporcionar información útil, puede ser necesario, cuando sea pertinente para una ESFL, clasificar los componentes de los activos netos por separado si dichos componentes tienen características diferentes o están sujetos a requerimientos legales, regulatorios o de otro tipo específicos.
- A2.151 Del mismo modo, para proporcionar información útil, cuando una ESFL gestione activos netos en fondos separados, clasificar los activos netos entre fondos restringidos y fondos no restringidos y proporcionar una explicación de la naturaleza y la finalidad de los fondos restringidos proporcionará información útil.

Agregación

- A2.152 La agregación es la adición conjunta de activos, pasivos, activos netos, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.
- A2.153 La agregación puede hacer que la información sea más útil al resumir un gran volumen de detalles, pero al hacerlo, la agregación oculta algunos de esos detalles. Una ESFL equilibra su uso de la agregación para que la información relevante no quede ensombrecida por demasiados o muy pocos detalles.

A3 – Información narrativa

Alcance de esta Sección

- A3.1 Esta sección establece los requerimientos de información narrativa para una ESFL. La información narrativa permite a los usuarios evaluar el rendimiento de la ESFL y proporciona contexto a la información incluida en los **estados financieros**. Proporciona guía sobre la información narrativa que debe presentar una ESFL en el mismo informe financiero con propósito general que sus estados financieros. El informe narrativo se publica junto con los **estados financieros con propósito general** para formar el **informe financiero con propósito general**, pero no forma parte de los estados financieros con propósito general.
- A3.2 Esta Sección establece los requerimientos mínimos de información narrativa para una ESFL que aplique la NIC-ESFL. Incluye los principios para toda la información narrativa y los requerimientos mínimos para las categorías de información que deben cubrirse.
- A3.3 Cuando una ESFL pueda ir más allá de estos requerimientos mínimos y presente información adicional, podrá hacerlo siempre que se cumplan los requerimientos mínimos. Los principios y los requerimientos de alto nivel de la sección permiten un enfoque flexible. Una ESFL informará de la manera que mejor satisfaga las necesidades de sus **usuarios principales**.
- A3.4 Cuando una ESFL esté obligada a cumplir con requerimientos legislativos jurisdiccionales o requerimientos narrativos equivalentes, esta información a revelar debe combinarse con la especificada en esta sección para evitar duplicaciones, siempre que sea posible y que ello no ensombrezca información **material o con importancia relativa**.

Principios

- A3.5 Una ESFL presentará información narrativa que sea útil para la rendición de cuentas y la toma de decisiones. Una ESFL debe evaluar la información narrativa que sería útil para sus usuarios principales. Una ESFL utilizará esta evaluación para informar la selección, el tipo de información reportada y el formato de su presentación.
- A3.6 Una ESFL puede tener información confidencial. La información sensible puede incluir información comercial, operativa o personal que sea confidencial. La información que pueda ser sensible se agregará, siempre que sea posible, para que deje de serlo. Una ESFL agregará la información para resumir información más detallada.
- A3.7 La información narrativa presentada corresponderá a la misma ESFL y al mismo periodo sobre el que se informa en los estados financieros.
- A3.8 La información narrativa de una ESFL será equilibrada. La información es equilibrada si no está sesgada, enfatizada, minimizada o presentada de otra manera para que los usuarios principales la reciban de manera favorable o desfavorable.
- A3.9 Al seleccionar la información narrativa en un informe financiero con propósito general, una ESFL aplicará las características cualitativas y la restricción de costos sobre la información útil identificadas en A2 *Conceptos y principios fundamentales*. El informe narrativo proporcionará información que sea:
- (a) una representación fiel de las operaciones y actividades de la ESFL;
 - (b) relevante y capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios, es decir, que sea material o con importancia relativa;

- (c) comparable entre los periodos sobre los que se informa;
- (d) verificable;
- (e) oportuna; y
- (f) comprensible para los usuarios de los informes financieros con propósito general.

Esto dará como resultado una información narrativa útil para los usuarios del informe financiero con propósito general de la ESFL.

- A3.10 Un elemento del informe narrativo es material o con importancia relativa si su exclusión o inexactitud afectaría las decisiones y valoraciones de los usuarios del informe financiero con propósito general. Por lo tanto, la importancia relativa no depende solo del tamaño, sino también de la naturaleza de la información proporcionada.

Información a incluir en el informe narrativo

- A3.11 Una ESFL presentará:

- (a) información sobre sus objetivos de rendimiento y lo que ha hecho durante el periodo sobre el que se informa para alcanzar dichos objetivos; y
- (b) comentarios en los que se analicen y comenten sus estados financieros.

- A3.12 Una ESFL proporcionará información narrativa relacionada con las siguientes categorías:

- (a) una descripción general de la ESFL;
- (b) información sobre el rendimiento;
- (c) objetivos y estrategias financieros;
- (d) análisis de los estados financieros de la ESFL; y
- (e) principales riesgos e incertidumbres.

Una descripción general de la ESFL

- A3.13 Una ESFL proporcionará una descripción general que presente información contextual para el informe narrativo. La descripción general considerará las respuestas a las siguientes preguntas:

- (a) ¿Quiénes somos? - descripción de la forma jurídica de la ESFL, su estructura y los mecanismos de gobernanza que se le aplican;
- (b) ¿Para qué existimos? - descripción del propósito de la ESFL, incluidas las declaraciones formales de misión y visión; y
- (c) ¿Qué hacemos? - descripción de las principales actividades de la ESFL, incluidas las relaciones significativas que mantiene con otras entidades.

Información sobre el desempeño

- A3.14 Una ESFL presentará información sobre:

- (a) los objetivos de desempeño de la ESFL y lo que pretendía lograr durante el periodo sobre el que se informa; y
- (b) lo que ha hecho para alcanzar esos objetivos de desempeño, incluyendo lo que ha logrado durante el periodo sobre el que se informa.

- A3.15 La ESFL proporcionará medidas y descripciones de desempeño para demostrar su desempeño durante el periodo sobre el que se informa. Las medidas y descripciones del desempeño (incluidas, por ejemplo, las relacionadas con el cumplimiento de los objetivos de los servicios, proyectos o actividades) dependerán de la ESFL y de sus objetivos de desempeño, pero deberán tener en cuenta:

- (a) **medidas cuantitativas** que proporcionen una medición numérica con la que evaluar el desempeño, por ejemplo, la cantidad de un bien o servicio concreto proporcionado por una ESFL, o las clasificaciones de los usuarios del servicio en una escala del 1 al 10;
- (b) **medidas cualitativas** que proporcionan una medición no numérica con la que evaluar el desempeño - por ejemplo, si los bienes y servicios proporcionados por una ESFL estaban en conformidad con un estándar de calidad concreto, o las calificaciones de los usuarios del servicio como alto/medio/bajo; y
- (c) **descripciones cualitativas** que proporcionan una descripción no numérica con la que evaluar el desempeño; por ejemplo, descripciones de personas apoyadas por la ESFL sobre las mejoras en su bienestar a partir de preguntas abiertas en entrevistas.

A3.16 Una ESFL ejercerá su criterio para garantizar que proporciona información útil para la rendición de cuentas y la toma de decisiones a los usuarios del informe financiero con propósito general. Los principios del párrafo A3.9 guiarán estos criterios.

Objetivos y estrategias financieras

- A3.17 Una ESFL proporcionará información sobre sus objetivos y estrategias relacionados con su **situación financiera, ingresos y gastos, activos netos y flujos de efectivo**. Esta información:
- (a) identificará los recursos que debe gestionar la ESFL para alcanzar sus objetivos y estrategias financieros; y
 - (b) demostrará cómo estos objetivos y estrategias financieros contribuyen al logro de los objetivos de desempeño de la ESFL.
- A3.18 Una ESFL también informará sobre los cambios significativos en sus objetivos y estrategias financieros con respecto al periodo o periodos anteriores, así como sobre el impacto que esto pueda tener en el logro de sus objetivos de desempeño.

Análisis de los estados financieros de la ESFL

- A3.19 Una ESFL incluirá un desglose de los cambios y tendencias significativos en su situación financiera, ingresos y gastos, activos netos y flujos de efectivo. Una ESFL aplicará su criterio para centrarse en las partidas significativas e importantes de los estados financieros. La ESFL no se limitará a reiterar la información presentada en los estados financieros. En concreto, el análisis no repetirá la información revelada de conformidad con B6 *Notas a los estados financieros*, pero dicha información podrá servir de base para el análisis de los estados financieros.
- A3.20 El informe narrativo de una ESFL presentará claramente el análisis de los estados financieros para demostrar la congruencia con las partidas de los estados financieros. Cualquier ajuste realizado en la información de los estados financieros al elaborar el análisis de los mismos se revelará junto con la naturaleza y los motivos del ajuste.
- A3.21 Como parte de este análisis, la ESFL proporcionará información sobre el impacto de los cambios y tendencias significativos en su situación financiera, ingresos y gastos, activos netos y flujos de efectivo en la consecución de sus objetivos financieros y de rendimiento.

Principales riesgos e incertidumbres

- A3.22 Una ESFL proporcionará información sobre los principales riesgos e incertidumbres que afectan a la consecución de sus objetivos de desempeño y a su situación financiera, ingresos y gastos, activos netos y flujos de efectivo. Esto incluirá:
- (a) una explicación de cómo estos riesgos e incertidumbres se relacionan con los objetivos de desempeño y los objetivos y estrategias financieros de la ESFL;

- (b) una explicación de los cambios en esos riesgos e incertidumbres desde la última **fecha de presentación**; y
- (c) cómo la ESFL gestiona los riesgos e incertidumbres.

Presentación

- A3.23 La información narrativa se identificará claramente. La información proporcionada en el informe narrativo se ajustará a los principios especificados en los párrafos A3.5 a A3.10 y presentarse de forma clara y concisa.
- A3.24 Una ESFL considerará el formato de la información que proporciona al aplicar los requerimientos de esta Sección.
- A3.25 Las referencias cruzadas entre la información narrativa y los estados financieros permitirán a los usuarios comprender y evaluar la información narrativa en el contexto de los estados financieros.
- A3.26 Además de las referencias cruzadas entre la información narrativa y los estados financieros dentro del informe financiero con propósito general, una ESFL también puede considerar beneficioso incluir referencias cruzadas a información que se encuentra fuera del informe financiero con propósito general. Por ejemplo, puede ser apropiado proporcionar a los usuarios detalles adicionales sobre los objetivos de desempeño y reducir el volumen de información proporcionada en los informes financieros con propósito general.
- A3.27 Cuando una ESFL haga referencias cruzadas a información que se encuentra fuera del informe financiero con propósito general, se asegurará de que:
 - (a) se proporcione a los usuarios un conjunto completo de información narrativa en el informe financiero con propósito general, de conformidad con esta sección - una ESFL no se limitará a proporcionar referencias a información que se encuentra en otro lugar; y
 - (b) la información cruzada que figura fuera del informe financiero con propósito general no ha cambiado ni cambiará, y seguirá estando a disposición de los usuarios del informe financiero con propósito general.

Información comparativa y congruencia de la información

- A3.28 La utilidad de la información narrativa para los usuarios mejora cuando se proporciona información comparativa y cuando la información presentada por una ESFL es congruente.
- A3.29 Una ESFL proporcionará información comparativa del periodo sobre el que se informa anterior para las cantidades y la información descriptiva que se incluyen en el informe del periodo actual. El suministro de información comparativa será congruente con los principios de B1 *Presentación y cumplimiento* (véase el párrafo B1.16).
- A3.30 Cuando la información sea narrativa o descriptiva, puede ser necesario ejercer el criterio para determinar qué información comparativa se debe revelar y cómo hacerlo.
- A3.31 La información narrativa será comunicada de forma congruente por una ESFL. Cuando se realicen cambios en lo que una ESFL informa o en cómo informa su información narrativa, se explicarán las razones, la naturaleza y el efecto de dichos cambios.
- A3.32 Cuando sea necesario realizar cambios en la información narrativa, por ejemplo, si una ESFL cambia sus objetivos misionales o mide el desempeño de una manera diferente, la ESFL proporcionará la razón del cambio y explicar su impacto en la información presentada.

- A3.33 Si una ESFL tiene conocimiento de errores materiales o con importancia relativa en periodos anteriores, ya sea en relación con información numérica o descriptiva, los corregirá reexpresando la información comparativa de cualquier periodo anterior presentado en los informes financieros con propósito general y revelar una explicación del error.
- A3.34 Se produce un **error** material o con importancia relativa en periodos anteriores cuando la información narrativa ha sido objeto de una inexactitud material o con importancia relativa o se ha omitido por completo en un informe financiero con propósito general anterior. Cuando una ESFL se da cuenta de que se ha producido un error material o con importancia relativa en un periodo anterior, lo corregirá en el siguiente informe financiero con propósito general que elabore, reexpresando la información comparativa de cualquier periodo anterior presentado y revelando una explicación del error.

Información a revelar

Información a revelar sobre juicios

- A3.35 Una ESFL utilizará su criterio en la selección y presentación de la información narrativa que se comunica de conformidad con esta sección. Una ESFL revelará aquellos criterios que sean más relevantes para que los usuarios comprendan la información narrativa de la ESFL.

Comunicación de otra información

- A3.36 Una ESFL puede optar por presentar, o se le puede requerir que presente, información adicional en su informe financiero con propósito general, más allá de la información narrativa requerida en esta sección. Cuando lo haga, la información adicional se presentará, en la medida de lo posible, de conformidad con los requerimientos de esta sección (principios, presentación, información comparativa, congruencia de la información e información a revelar sobre juicios).
- A3.37 Una ESFL considerará la posibilidad de informar sobre otra información relevante que vaya más allá de las categorías enumeradas en el párrafo A3.12 cuando ello mejore la comprensión de la información narrativa por parte de los usuarios del informe financiero. Esto podría incluir información ambiental, social y de gobernanza (ESG por sus siglas en inglés), o informes de sostenibilidad más amplios.
- A3.38 Cuando se incluya otra información en el informe narrativo de conformidad con el párrafo A3.36, esta cumplirá, en la medida de lo posible, los requerimientos de esta sección. Al proporcionar dicha información adicional, una ESFL se asegurará de que no ensombrezca la información requerida en los párrafos A3.11 a A3.22.
- A3.39 Si una ESFL decide que es útil proporcionar otra información en el informe narrativo, esta debe basarse, en la medida de lo posible, en normas o guías establecidas en otros lugares, o en prácticas y normas establecidas en el sector, como las normas internacionales para la presentación de informes de sostenibilidad, los códigos o requerimientos de gobernanza o los indicadores de desempeño reconocidos.
- A3.40 Cuando se facilite otra información, se describirá la base de preparación. Se revelarán las normas, prácticas u otros enfoques utilizados en el suministro de otra información.
- A3.41 La base de preparación y las normas, prácticas y otros enfoques utilizados para la presentación de otra información se aplicarán de manera congruente. Cuando otra información deje de ser relevante o útil, se dejará de utilizar. Cuando se suspenda, se revelará el motivo por el que ya no se informa en el informe narrativo correspondiente a los periodos sobre los que se informa, incluidos los periodos comparativos en los que se ha suspendido.

A4 – Medición del valor razonable

Alcance de esta Sección

- A4.1 Esta sección se aplica cuando otra sección requiere o permite mediciones del **valor razonable** o información a revelar sobre mediciones del valor razonable, excepto las operaciones de arrendamiento dentro del alcance de D6 *Arrendamientos*.
- A4.2 La información a revelar requerida por esta Sección no se requiere para:
- (a) **activos del plan** medidos a valor razonable de acuerdo con la D4 *Beneficios a los Empleados*; y
 - (b) **activos** para los que el **importe recuperable** es el valor razonable menos los costos de disposición de acuerdo con la E5 *Deterioro del valor de los activos*.

Medición

Objetivo de la medición del valor razonable

- A4.3 El objetivo de una medición del valor razonable es estimar el precio al que tendría lugar una **transacción ordenada** (no una transacción forzada) para vender un activo o transferir un **pasivo** entre **participantes del mercado** en la fecha de medición bajo las condiciones actuales del mercado (un precio de salida en la fecha de medición).

Principios de medición

- A4.4 Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado, en la fecha de la medición. El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad. Una ESFL medirá el valor razonable utilizando los mismos supuestos que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo. La intención de la ESFL de mantener el activo o liquidar el pasivo no es relevante.
- A4.5 Una ESFL tendrá en cuenta las características del activo o pasivo al medir el valor razonable, de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición. Dichas características incluyen:
- (a) la condición y localización del activo; y
 - (b) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.
- A4.6 Una ESFL asumirá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar:
- (a) en el **mercado principal** del activo o pasivo; o
 - (b) en ausencia de un mercado principal, el **mercado más ventajoso** para el activo o pasivo.
- A4.7 La ESFL debe tener acceso al mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición. En ausencia de evidencia en contrario, una ESFL asumirá que el mercado en el que ésta realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso. Incluso si no existe un mercado observable, la ESFL asumirá que tiene lugar una transacción en la fecha de medición que le sirva de base para estimar el valor razonable.

- A4.8 Una ESFL ignorará los **costos de transacción** cuando utilice el precio en el mercado principal (o más ventajoso) para medir el valor razonable del activo o pasivo. Los costos de transacción no son una característica de un activo o un pasivo, sino que son específicos de una transacción.
- A4.9 Si la localización es una característica del activo, una ESFL ajustará el precio en el mercado principal (o más ventajoso) por los costos, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su localización actual hasta ese mercado.

Máximo y mejor uso de los activos no financieros

- A4.10 Al realizar una medición a valor razonable de un activo no financiero una ESFL tendrá en cuenta la capacidad del participante de mercado para generar beneficios económicos o **potencial de servicio** mediante la utilización del activo para su **máximo y mejor uso** o mediante la venta de éste a otro participante de mercado que utilizaría el activo para su máximo y mejor uso.
- A4.11 El máximo y mejor uso de un activo no financiero tendrá en cuenta la utilización del activo que sea físicamente posible, legalmente permisible y financieramente factible de la forma siguiente:
- (a) un uso que es físicamente posible tendrá en cuenta las características físicas del activo que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo (por ejemplo, localización o dimensión de una propiedad);
 - (b) un uso legalmente permitido tiene en cuenta cualquier restricción legal sobre el uso del activo que los participantes en el mercado tendrían en cuenta a la hora de fijar el precio del activo (por ejemplo, las regulaciones de urbanismo aplicables a una propiedad); y
 - (c) un uso financieramente viable tiene en cuenta si un uso genera los **ingresos o flujos de efectivo** adecuados que los participantes en el mercado requerirían de una inversión en ese activo destinado a ese uso.
- A4.12 Una ESFL asumirá que el uso presente de un activo no financiero es el máximo y mejor, a menos que el mercado u otros factores sugieran que un uso diferente por los participantes del mercado maximizaría el valor del activo.
- A4.13 Si un activo no financiero proporciona el máximo valor a los participantes en el mercado a través de su uso en combinación con otros activos (y pasivos), una ESFL asumirá que el activo se utilizaría con esos otros activos (y pasivos) y que esos otros activos (y pasivos) estarían disponibles para los participantes en el mercado. Una ESFL hará los supuestos congruentes sobre el mayor y mejor uso de un activo no financiero para todos los activos (para los que el mayor y mejor uso es relevante) con los que se utilizaría el activo.

Técnicas de valoración

- A4.14 Si no se puede observar el precio de un activo o pasivo idéntico, una ESFL medirá el valor razonable utilizando otra técnica de valoración. La ESFL utilizará una técnica de valoración que sea apropiada en las circunstancias y para la cual haya suficientes datos disponibles para medir el valor razonable. La ESFL maximizará el uso de **datos de entrada observables** relevantes y minimizará el uso de **datos de entrada no observables**.
- A4.15 Tres enfoques de valoración ampliamente utilizadas son el enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque del ingreso. Una ESFL utilizará enfoques de valoración congruentes con uno o más de esos enfoques:
- (a) *El enfoque de mercado* utiliza como dato de entrada los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que implican activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o, similares. Por ejemplo, algunas técnicas de

valoración congruentes con el enfoque de mercado utilizan a menudo múltiplos de mercado procedentes de un conjunto de comparables.

- (b) *El enfoque del costo* calcula el importe que se requeriría actualmente para reemplazar la capacidad de servicio de un activo (a menudo denominado “costo de reemplazo actual”).
- (c) *El enfoque del ingreso* convierte los importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y **gastos**) en un único importe actual (es decir, descontado). Las técnicas de valoración que utilizan el enfoque del ingreso incluyen:
 - (i) técnicas de **valor presente**;
 - (ii) modelos de fijación de precios de opciones; y
 - (iii) el método del exceso de ganancias de varios periodos, que se utiliza para medir el valor razonable de algunos **activos intangibles**.

A4.16 Una ESFL contabilizará las revisiones resultantes de un cambio en la técnica de valoración, o de una modificación en su aplicación, como un cambio en **estimaciones contables** en la B7 *Políticas contables, estimaciones y errores*. Sin embargo, una ESFL no está obligada a aplicar los requerimientos de información a revelar en la B7 para un cambio en la estimación contable resultante de una modificación en una técnica de valoración o en su aplicación.

A4.17 Un activo o un pasivo medido a valor razonable puede tener un precio de oferta y un precio de demanda (por ejemplo, un dato de entrada de un mercado de intermediarios). De ser así, una ESFL medirá el valor razonable del activo o pasivo utilizando el precio dentro del diferencial entre el precio de compra y el de venta que sea más representativo del valor razonable en las circunstancias. La ESFL utilizará este precio para medir el valor razonable independientemente de cómo clasifique ésta los datos de entrada dentro de la jerarquía del valor razonable (es decir, Nivel 1, Nivel 2 o Nivel 3; véanse los párrafos A4.22 a A4.27). Una ESFL puede, pero no está obligada a, utilizar los precios de oferta para las posiciones de activos y los precios de demanda para las posiciones de pasivos. Esta Sección no impide que una ESFL utilice precios de mercado medios u otras convenciones de precios, dentro de un diferencial de oferta-demanda, que son utilizados por los participantes del mercado como un recurso práctico para las mediciones del valor razonable.

Medición fiable del valor razonable

A4.18 Se esperaría que una técnica de valoración lleve a una **medición** fiable del valor razonable si:

- (a) La técnica refleja de forma razonable la forma en que el mercado podría esperarse que fijase el precio del activo; y
- (b) los datos de entrada de la técnica representen razonablemente las expectativas del mercado y midan los factores de riesgo y rentabilidad inherentes al activo.

A4.19 El valor razonable de las inversiones en activos que no tengan un precio de mercado cotizado en un **mercado activo** se puede medir con fiabilidad si:

- (a) la variabilidad en el rango de mediciones del valor razonable no es significativa para ese activo; o
- (b) las probabilidades de las diversas mediciones dentro del rango puedan evaluarse y utilizarse razonablemente para estimar el valor razonable.

A4.20 La variabilidad en el rango de mediciones razonables del valor razonable de activos que no tienen un precio de mercado cotizado no sea significativa en numerosas situaciones. Normalmente, una ESFL puede estimar el valor razonable de un activo adquirido de un tercero. Sin embargo, si el rango de medidas razonables del valor razonable es significativo y las probabilidades de las diversas medidas no pueden evaluarse razonablemente, entonces no hay disponible una medida fiable del valor razonable.

- A4.21 Si ya no se dispone de una medición fiable del valor razonable de un activo que se mide por su valor razonable [o no está disponible sin un costo o esfuerzo desproporcionado cuando se establece una exención por costo o esfuerzo desproporcionado - por ejemplo, véanse los párrafos 1F1.20(c) y F1.57(b)], una ESFL utilizará en su lugar su **importe en libros** en la última fecha en que el activo pudo medirse de forma fiable como su nuevo costo. La ESFL medirá el activo a este importe de costo menos **deterioro de valor** hasta que se encuentre disponible una medida fiable del valor razonable (o pase a estar disponible sin un esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención).

Jerarquía del valor razonable

- A4.22 Para lograr congruencia y comparabilidad en las mediciones del valor razonable y la información relacionada, una ESFL aplicará una jerarquía de valor razonable, clasificando en tres niveles (Nivel 1, Nivel 2 y Nivel 3) los datos de entrada de las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable. Esta jerarquía de valor razonable otorga la máxima prioridad a los precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos (datos de Nivel 1) y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables (datos de Nivel 3). En algunos casos, una ESFL puede clasificar los datos de entrada utilizados para medir el valor razonable de un activo o un pasivo dentro de diferentes niveles de la jerarquía de valor razonable. En estos casos, una ESFL clasificará toda la medición del valor razonable al nivel del dato de entrada de nivel más bajo que sea significativo para toda la medición.

Datos de entrada de Nivel 1

- A4.23 Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la ESFL puede acceder en la fecha de medición. Un precio cotizado en un mercado activo proporciona la evidencia más fiable del valor razonable. Una ESFL utilizará un precio cotizado en un mercado activo para medir el valor razonable siempre que dicho precio esté disponible.
- A4.24 Si una ESFL mantiene una posición en un único activo o pasivo (incluida una posición que comprenda muchos activos o pasivos idénticos, como una tenencia de **instrumentos financieros**) y el activo o pasivo se negocia en un mercado activo, la ESFL medirá el valor razonable del activo o pasivo multiplicando el precio de cotización del activo o pasivo individual por la cantidad que mantiene. La medición del valor razonable del activo o pasivo se clasificaría dentro del Nivel 1.

Datos de entrada de Nivel 2

- A4.25 Los datos de entrada de Nivel 2 son datos de entrada observables directa o indirectamente - distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 - para el activo o pasivo. Los datos de entrada de Nivel 2 incluyen:
- (a) Precios cotizados en mercados activos para activos o pasivos que son similares al activo o pasivo.
 - (b) Precios cotizados en mercados que no son actuales para activos o pasivos que son similares o idénticos al activo o pasivo.
 - (c) Datos de entrada observables que no sean precios cotizados para el activo o pasivo, por ejemplo:
 - (i) tasas de interés y curvas de rendimiento observables en intervalos cotizados comúnmente;
 - (ii) volatilidades implícitas; y

- (iii) diferenciales por riesgo de crédito.
 - (d) Datos de entrada corroborados por el mercado.
- A4.26 Si una ESFL ajusta una variable de Nivel 2 de una manera que es significativa para toda la medición y utiliza variables no observables significativas, la ESFL podría necesitar categorizar la medición del valor razonable dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable.

Datos de entrada de Nivel 3

- A4.27 Los datos de entrada de Nivel 3 son datos de entrada no observables para el activo o pasivo. Una ESFL desarrollará datos de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias, que puede incluir datos propios de la ESFL. Al desarrollar los datos de entrada no observables, se permite que una ESFL comience con sus propios datos, pero ajustará estos datos si la información razonablemente disponible indica que otros participantes del mercado utilizarían datos diferentes o hay algo particular de la entidad que no está disponible para otros participantes del mercado (por ejemplo, una sinergia específica de la ESFL). Una ESFL no necesita realizar esfuerzos exhaustivos para obtener información sobre las suposiciones de los participantes en el mercado. Sin embargo, una ESFL tendrá en cuenta toda la información sobre los supuestos de los participantes del mercado que esté razonablemente disponible.

Información a revelar

- A4.28 Una ESFL revelará para cada **clase de activos** y pasivos medidos al valor razonable en el **Estado de Situación Financiera** después del **reconocimiento** inicial:
- (a) el importe en libros al final del **periodo sobre el que se informa**;
 - (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, Nivel 2 o Nivel 3); y
 - (c) una descripción de la técnica (o técnicas) de valoración que la ESFL ha utilizado para las mediciones del valor razonable, ya sean recurrentes o no recurrentes, clasificadas en el Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, así como los datos utilizados en la medición del valor razonable.
- A4.29 Para las mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una ESFL revelará las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en:
- (a) el **excedente o déficit del periodo**, y las partidas del excedente o déficit del periodo en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas; y
 - (b) el **Estado de Cambios en los Activos Netos**, y las partidas del Estado de Cambios en los Activos Netos en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas.
- A4.30 Una ESFL determinará las clases adecuadas de activos y pasivos sobre la base de:
- (a) la naturaleza, características y riesgos del activo o pasivo; y
 - (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica la medición del valor razonable.
- A4.31 Una clase de activos y pasivos a menudo requerirá una mayor desagregación que las partidas presentadas en el Estado de Situación Financiera; sin embargo, una ESFL revelará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en el Estado de Situación Financiera.
- A4.32 Una ESFL presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por los párrafos A4.28 a A4.31 en forma de tabla, a menos que sea más útil otro formato.

Guía de Aplicación A4 - Medición del valor razonable

Alcance

AA4.1 Las determinaciones del valor razonable para una ESFL son sustancialmente similares a las de otras entidades. Algunas de las consideraciones especiales para una ESFL se incluyen en esta Guía de Aplicación.

Aplicación del valor razonable para una ESFL

AA4.2 Una ESFL no tiene que realizar una búsqueda exhaustiva de todos los mercados posibles para identificar el mercado principal (más ventajoso), pero tendrá en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible.

AA4.3 El mercado más ventajoso puede no ser el que genere el precio más alto, sino el mercado al que una ESFL pueda acceder de forma realista en la fecha de medición.

AA4.4 Los **activos de uso social** pueden ser más difíciles de valorar, ya que pueden ser inusuales o de carácter histórico, o simplemente porque no generan flujos de efectivo. Los activos de uso social que se mantienen por su potencial de servicio pueden significar que su valor razonable esté vinculado al valor para una comunidad.

AA4.5 Para una ESFL, la jerarquía de medición del valor razonable se aplicará generalmente de la siguiente manera:

- (a) Los valores de mercado abierto de nivel 1 probablemente se limitarán a activos específicos.
- (b) Los valores de nivel 2, que se derivan de precios observables, pueden ser relevantes para la ESFL en el caso de algunos activos y pasivos, por ejemplo, terrenos y edificios.
- (c) Cuando se disponga de valores de mercado para un activo, pero la ESFL utilice dicho activo con fines sociales en lugar de maximizar los flujos de efectivo, se empleará una técnica de nivel 3. El nivel 3 de la jerarquía del valor razonable se utilizará para los activos para los que no existan datos observables.

AA4.6 Los activos históricos se valorarán utilizando los principios establecidos en E2 *Propiedades, planta y equipo*.

AA4.7 El valor razonable de los activos mantenidos por su potencial de servicio se determinará utilizando el enfoque del costo, cuando no exista un mercado observable. El enfoque del costo calcula el valor basándose en el costo corriente necesario para reemplazar la capacidad de un activo para prestar servicios.

Valor razonable de los activos donados

AA4.8 La medición del valor razonable de un activo donado en el momento de su reconocimiento inicial se convierte en su costo atribuido.

AA4.9 Los activos y pasivos de las ESFL pueden requerir el uso de una técnica de Nivel 3, es decir, el enfoque de mercado, el enfoque del costo o el enfoque de ingresos, cuando no se dispone de datos observables. En el caso de los activos donados, se puede aplicar el Nivel 1, el Nivel 2 o el

Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, dependiendo del nivel de datos observables y del impacto de un activo mantenido con fines sociales, tal y como se establece en AA4.5(c).

- AA4.10 Si no se dispone de un precio de mercado observable y es **impracticable** obtener una medición fiable del valor razonable con arreglo al párrafo AA4.7, el valor razonable de los artículos donados se determinará como su “costo de reposición”. El costo de reposición es el costo económico más bajo en que se incurriría para alcanzar el potencial de servicio creado para su uso en la prestación de servicios a los beneficiarios. Esto proporciona el valor de un elemento equivalente en uso local, o “**valor en uso**”. Una ESFL puede utilizar el costo para el donante como valor razonable estimado cuando este se conozca y sea relevante.

Valor razonable de los activos de uso restringido

- AA4.11 Cuando se impone una restricción al uso de un activo a lo largo del tiempo, el valor razonable de dicho activo se evaluará en función de su uso actual dentro de esas restricciones, si estas fueran consideradas por los participantes en el mercado. Una ESFL considerará cualquier diferencia entre las restricciones que se transferirían a otro comprador o participante en el mercado y las que son específicas de la ESFL. El valor razonable será el uso más alto y mejor de ese activo en las circunstancias de la ESFL. Una ESFL no determinará el uso más alto y mejor como si se hubiera eliminado la restricción.
- AA4.12 El valor razonable de un activo que está sujeto a una restricción tendrá en cuenta el potencial de servicio de ese activo al determinar su valor. Para ello, se debe tener en cuenta la capacidad necesaria para prestar servicios a los beneficiarios y no, por ejemplo, la ubicación del activo sujeto a restricción (a menos que la ubicación sea un requisito) o sus especificaciones técnicas, que pueden exceder la capacidad que necesita la ESFL.

Aplicación del valor razonable en una crisis

- AA4.13 Puede haber situaciones en las que una ESFL esté operando en una situación de crisis y no sea capaz de determinar el valor razonable de los activos que está recibiendo (por ejemplo, inventario donado) porque hacerlo sería inviable en ese lugar o en ese momento. Los párrafos AE1.5 a AE1.7 establecen el enfoque que se debe utilizar para el inventario donado. Estos mismos principios se aplican a otras clases de activos.

A5 - Conversión de moneda extranjera

Alcance de esta Sección

A5.1 Una ESFL puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos formas diferentes. Puede tener transacciones en moneda extranjera o puede tener **negocios en el extranjero**. Además, una ESFL puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. Esta Sección prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados financieros de una ESFL, y cómo convertir los estados financieros a la **moneda de presentación**. La contabilización de **instrumentos financieros** que deriven su valor razonable de variaciones en la tasa de cambio de una moneda extranjera especificada (por ejemplo, contratos de intercambio a término en moneda extranjera) denominados en moneda extranjera y la contabilidad de coberturas de partidas en moneda extranjera se tratan en la F1 Parte II *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*.

Moneda funcional

A5.2 Cada ESFL identificará su **moneda funcional**. La moneda funcional de una ESFL es la moneda del entorno económico principal en el que opera dicha ESFL.

A5.3 El entorno económico principal en el que opera la ESFL es, normalmente, aquél en el que ésta principalmente genera y emplea el efectivo. Por lo tanto, los factores más importantes que una ESFL considerará al determinar su moneda funcional son los siguientes:

- (a) la moneda:
 - (i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y
 - (ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.
- (b) la moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).
- (c) la moneda que influye principalmente en el valor de las **subvenciones**, donaciones e **ingresos** similares, así como en el costo de proporcionar subvenciones, donaciones y **gastos** similares (a menudo será la moneda en la que se denominan y liquidan dichos ingresos o costos).

A5.4 Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una ESFL:

- (a) la moneda en la cual se generan los fondos de las **actividades de financiación** (emisión de **instrumentos de patrimonio** y deuda o recepción de préstamos); y
- (B) la moneda en la que se suelen mantener los ingresos procedentes de las **actividades de operación**, incluidos los saldos de **efectivo** mantenidos como reservas.

A5.5 Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la correspondiente a la ESFL (en este contexto, la **ESFL que informa** es la que tiene al negocio en el extranjero como **entidad controlada**, sucursal, **asociada** o **acuerdo conjunto**):

- (a) Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la ESFL que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo de la primera situación es cuando el negocio en el extranjero solo vende bienes importados de la ESFL que informa, y remite a esta los importes obtenidos. Un ejemplo de la segunda situación descrita se produce cuando el negocio acumula efectivo y otras **partidas monetarias**, incurre en gastos, genera ingresos y toma préstamos utilizando, sustancialmente, su moneda local.
- (b) Si las transacciones con la ESFL declarante representan una proporción elevada o reducida de las actividades del negocio en el extranjero, incluida la financiación proporcionada por la ESFL al negocio en el extranjero en forma de subvenciones, donaciones e ingresos similares.
- (c) Si los **flujos de efectivo** de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la ESFL que informa, y están inmediatamente disponibles para ser remitidos.
- (d) Si los flujos de efectivo procedentes de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones de deuda existentes y normalmente previstas o los gastos de operación sin que la ESFL que presenta el informe ponga a su disposición fondos, ya sea en forma de préstamos o subvenciones, donaciones e ingresos similares.

Estimación de la tasa de cambio de contado cuando una moneda no es convertible (párrafos AA5.36 a AA5.42)

- A5.6 Si, en una fecha de medición, una moneda no es convertible en otra moneda (como se describe en los párrafos AA5.26 a AA5.34), una ESFL estimará la tasa de cambio al contado en esa fecha. El objetivo de una ESFL al estimar la tasa de cambio de contado es reflejar la tasa a la que se realizaría una transacción de cambio ordenada en la fecha de medición entre los **participantes del mercado** bajo las condiciones económicas imperantes.

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en moneda funcional

Reconocimiento inicial

- A5.7 Una transacción en moneda extranjera es toda transacción que se denomina, o exige su liquidación, en una moneda extranjera, incluyendo las transacciones que surgen cuando una ESFL:
- (a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;
 - (b) realiza transacciones, como acuerdos de subvención, denominadas en moneda extranjera;
 - (c) presta o toma prestados fondos, cuando los importes por pagar o cobrar se denominan en una moneda extranjera; o
 - (d) adquiere o dispone de **activos**, o bien incurre o liquida **pasivos**, siempre que estas operaciones se hayan denominado en moneda extranjera.
- A5.8 En el momento del **reconocimiento** inicial de una transacción en moneda extranjera, una ESFL la registrará aplicando al importe de la moneda funcional la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.
- A5.9 La fecha de una transacción es la fecha en la cual la transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con esta Norma. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo una tasa de cambio aproximada a la existente en el momento de realizar

la transacción, por ejemplo, puede utilizarse una tasa media semanal o mensual para todas las transacciones en cada moneda extranjera que tengan lugar durante ese periodo. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.

- A5.10 Cuando una ESFL paga o recibe una contraprestación por adelantado por el cumplimiento de una obligación de subvención (ya sea como ingreso por subvención o como gasto por subvención) en moneda extranjera, reconoce un activo no monetario o un pasivo no monetario. La tasa de cambio que debe utilizarse en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso correspondiente (o parte de él) es la tasa de cambio en la fecha en que la ESFL reconoció inicialmente el activo no monetario o el pasivo no monetario derivado del pago o la recepción de una contraprestación anticipada. Si existen múltiples pagos o cobros anticipados, la ESFL determinará una fecha de la transacción para cada pago o cobro de la contraprestación anticipada.

Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa

- A5.11 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, la ESFL:
- (a) convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la **tasa de cambio de cierre**;
 - (b) convertirá las partidas no monetarias que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y
 - (c) convertirá las partidas no monetarias que se midan al **valor razonable** en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se determinó dicho valor razonable.
- A5.12 Una ESFL reconocerá, en el **excedente o déficit del periodo** en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron para su conversión en el reconocimiento inicial durante el periodo o en periodos anteriores, excepto por lo descrito en el párrafo A5.16.
- A5.13 Las ganancias o pérdidas por cambio de divisas en partidas monetarias, tales como subvenciones por cobrar, efectivo recibido y mantenido en moneda extranjera y subvenciones por pagar, se presentarán de forma congruente con la transacción a la que se refieren dichas ganancias o pérdidas. Por ejemplo, si la contabilidad del Fondo B8 requiere que una transacción se presente dentro de los **fondos restringidos**, cualquier ganancia o pérdida por cambio de divisas también se presentará dentro de los fondos restringidos.
- A5.14 Cuando otra sección de esta Norma requiera que una ganancia o pérdida sobre un elemento no monetario se reconozca en el **Estado de Cambios en los Activos Netos**, una ESFL reconocerá cualquier componente de cambio de esa ganancia o pérdida en el Estado de Cambios en los Activos Netos. Sin embargo, cuando se reconozca una ganancia o pérdida en un elemento no monetario en el excedente o déficit del periodo, una ESFL reconocerá cualquier componente de tipo cambiario de esa ganancia o pérdida en el excedente o déficit del periodo.

Inversión neta en un negocio en el extranjero

- A5.15 Una ESFL puede tener partidas monetarias por cobrar o pagar a un negocio en el extranjero. Una partida cuya liquidación no está contemplada ni sea probable que ocurra en el futuro previsible es, en esencia, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero, y se contabilizará de acuerdo con el párrafo A5.16. Estas partidas monetarias pueden incluir préstamos o cuentas por cobrar a largo plazo. No incluyen cuentas por cobrar ni cuentas por pagar a corto plazo.

- A5.16 Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria, que forme parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la ESFL que informa, se reconocerán en el excedente o déficit del periodo de los **estados financieros separados** de esa ESFL o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la ESFL que informa (por ejemplo, los **estados financieros consolidados** cuando el negocio en el extranjero sea una entidad controlada), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en Estado de Cambios en los Activos netos y se presentarán como un componente de los fondos no restringidos. No se volverán a reconocer en el excedente o déficit del periodo en el momento de la disposición de la inversión neta.

Cambio de moneda funcional

- A5.17 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de una ESFL, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.
- A5.18 Como se destacó en los párrafos A5.2 a A5.5, la moneda funcional de una ESFL reflejará las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes que les son relevantes. Por consiguiente, una vez que se haya determinado la moneda funcional, sólo podrá cambiarse si se modifican las mismas. Por ejemplo, un cambio en la moneda que influya de forma determinante en los precios de venta de los bienes y servicios podría inducir un cambio en la moneda funcional de la ESFL.
- A5.19 El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, una ESFL convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio en la fecha en que se produzca la modificación. Los importes convertidos resultantes para partidas no monetarias se tratarán como sus costos históricos.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Conversión a la moneda de presentación

- A5.20 Una ESFL puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la ESFL, ésta convertirá sus partidas de ingresos y gastos y de **situación financiera** a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un **grupo** está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, las partidas de ingresos y gastos y la situación financiera de cada entidad se expresarán en una moneda común, de forma que puedan presentarse estados financieros consolidados.
- A5.21 Una ESFL, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:
- (a) los activos y pasivos de cada uno de los **Estados de Situación Financiera** presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente Estado de Situación Financiera;
 - (b) los ingresos y gastos de cada **Estado de Ingresos y Gastos** (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de cada transacción; y

- (C) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en el Estado de Cambios en los Activos Netos y se presentarán como parte de los fondos no restringidos, a menos que se especifique lo contrario. No se reclasificarán posteriormente al excedente o déficit del periodo.
- A5.22 Por razones prácticas, una ESFL puede utilizar una tasa que aproxime las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, por ejemplo, una tasa de cambio media del periodo, para convertir las partidas de ingreso y gasto. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.
- A5.23 Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo A5.21(c) proceden de:
- (a) la conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre; y
 - (b) la conversión del activo neto inicial a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior.
- Cuando las diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que se consolida, pero que no está controlado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas surgidas de la conversión que sean atribuibles a la **participación no controladora** se distribuirán a dicha participación no controladora y se reconocerán como parte de ella en el Estado de Situación Financiera consolidado.
- A5.24 Una ESFL, cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los procedimientos que se especifican en la H2 *Hiperinflación*.

Conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la ESFL controladora

- A5.25 Al incorporar los activos, pasivos, ingresos y gastos de un negocio en el extranjero a los de la ESFL que informa, la ESFL seguirá los procedimientos normales de consolidación, tal como la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo de una entidad controlada (véase la G1 *Estados financieros consolidados y separados*) y los procedimientos de conversión establecidos en los párrafos A5.20 a A5.24. Sin embargo, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea a corto o a largo plazo, no puede ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) intragrupo, sin mostrar los resultados de las fluctuaciones de la moneda en los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, lo que expone a la ESFL que informa a una ganancia o pérdida por las fluctuaciones de las monedas. En consecuencia, en los estados financieros consolidados, una ESFL que presente informes seguirá reconociendo dicha diferencia de cambio en el excedente o déficit del periodo, o si surge de las circunstancias descritas en el párrafo A5.16, la ESFL la reconocerá en el Estado de Cambios en los Activos Netos.
- A5.26 Tanto la **plusvalía** surgida por la adquisición de un negocio en el extranjero, como los ajustes del valor razonable practicados al **importe en libros** de los activos y pasivos, a consecuencia de la adquisición de un negocio en el extranjero, se deben tratar como activos y pasivos de ese negocio. Así, éstos se expresarán en la moneda funcional del negocio en el extranjero, y que se convertirán a la tasa de cambio de cierre, de acuerdo con el párrafo A5.21.

Información a revelar

- A5.27 En los párrafos A5.29 y A5.30, las referencias a la “moneda funcional” se aplicarán, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la **ESFL controladora**.

- A5.28 Una ESFL revelará la siguiente información:
- (a) el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el excedente o déficit durante el periodo, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo, de acuerdo con la F1 *Instrumentos Financieros*;
 - (b) el importe de las diferencias de cambio que surjan durante el periodo y que se clasifiquen en un componente separado de los activos netos al final del periodo.
- A5.29 Una ESFL revelará la moneda en que se presentan los estados financieros. Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, una ESFL señalará este hecho y revelará la moneda funcional y la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.
- A5.30 Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la ESFL que informa o de algún negocio en el extranjero significativo, la ESFL revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.
- A5.31 Las ganancias y pérdidas por la tasa de cambio que aportan a un excedente o déficit del periodo en un acuerdo de subvención individual que, según lo dispuesto en B8, debe presentarse dentro de los fondos restringidos, se revelarán de acuerdo con los requerimientos de información de B8.
- A5.32 Cuando una ESFL estime una tasa de cambio al contado porque una moneda no es convertible en otra moneda (véase el párrafo A5.6), la ESFL revelará:
- (a) la moneda y una descripción de las restricciones que dan lugar a que dicha moneda no sea convertible en otra;
 - (b) una descripción de las transacciones afectadas;
 - (c) el importe en libros de los activos y pasivos afectados;
 - (d) las tasas de cambio de contado usadas y si dichas tasas son:
 - (i) tasas de cambio observables sin ajuste (véanse los párrafos AA5.37 a AA5.41); o
 - (ii) las tasas de cambio de contado estimadas mediante otra técnica de estimación (véase el párrafo AA5.42); y
 - (e) información sobre el proceso de estimación, incluyendo información cualitativa y cuantitativa sobre los datos de entrada y los supuestos utilizados.
- A5.33 Cuando la moneda funcional de un negocio en el extranjero no sea convertible en la moneda de presentación de la ESFL o la moneda de presentación no sea convertible en la moneda funcional de una operación en el extranjero, la ESFL revelará:
- (a) el nombre del negocio en el extranjero;
 - (b) si el negocio en el extranjero es una entidad controlada, un acuerdo conjunto, una asociada o una sucursal;
 - (c) su principal lugar de negocios;
 - (d) información financiera resumida sobre el negocio en el extranjero; y
 - (e) la naturaleza y condiciones de los acuerdos contractuales que podrían requerir que la entidad proporcione apoyo financiero al negocio en el extranjero, incluyendo sucesos o circunstancias que podrían exponer a la ESFL a una pérdida.

Guía de Aplicación A5 – Conversión de moneda extranjera

Alcance

AA5.1 A5 *Conversión de moneda extranjera* establece cómo una ESFL contabiliza las actividades realizadas en monedas distintas de su propia moneda funcional y establece los principios que se aplicarán.

Moneda funcional

AA5.2 La moneda funcional es la moneda principal de la actividad de la ESFL. Existen dos formas en que una ESFL puede tener actividades en otras monedas:

- (a) puede realizar transacciones, como vender o comprar bienes o servicios, recibir o pagar dinero, recibir o conceder subvenciones o donaciones, pedir o conceder préstamos en monedas distintas de su moneda funcional; y
- (b) puede tener negocios en el extranjero, como una sucursal extranjera, una entidad controlada, una asociada o un negocio conjunto, que realicen sus actividades principalmente en una moneda principal diferente y, por lo tanto, tengan una moneda funcional diferente a la de la propia ESFL.

AA5.3 Una ESFL puede optar por preparar sus estados financieros en una moneda distinta de su moneda funcional, o verse obligada a hacerlo. La moneda en la que se realiza la presentación de los estados financieros se define como la moneda de presentación.

AA5.4 Una ESFL identificará su moneda funcional en el momento de su constitución. La ESFL identificará su moneda funcional mediante una evaluación. Esto no es una elección de política contable. Una vez que una ESFL haya identificado su moneda funcional, solo podrá cambiarla si cambian las circunstancias consideradas en la evaluación.

AA5.5 Una ESFL identificará su moneda funcional considerando el entorno económico principal en el que opera, tal y como se establece en los párrafos A5.3 y A5.4. Normalmente, se trata del entorno económico en el que genera y gasta principalmente efectivo. Para algunas ESFL, esto puede ser sencillo, y la moneda funcional será la moneda nacional del país en el que opera la ESFL. Para otras que tienen transacciones significativas en moneda extranjera o negocios en el extranjero, la identificación puede requerir un análisis más detallado.

AA5.6 Los indicadores más significativos del entorno económico son la moneda que influye en los precios de las ventas de bienes o servicios de una ESFL, sus compras de bienes o servicios, el pago de otros costos, en particular los costos de personal u otros costos relacionados con la prestación de servicios y el suministro de bienes, y el valor de las subvenciones y donaciones (tanto recibidas como pagadas). Por lo general, esta será la moneda en la que se denominan y pagan estas transacciones. Si estos factores por sí solos no identifican claramente la moneda funcional, la ESFL considerará otros factores relacionados con la financiación de la ESFL. Estos pueden incluir la moneda que se usa para los préstamos y la moneda en la que la ESFL decide mantener cualquier resultado de efectivo significativo.

AA5.7 Si una ESFL recibe la mayor parte de su financiación en una moneda distinta de su moneda nacional, realizará una evaluación detallada para identificar su moneda funcional.

- AA5.8 Una ESFL identificará la moneda funcional de sus negocios en el extranjero, tales como entidades controladas, sucursales, asociadas o acuerdos conjuntos, utilizando los factores enumerados en el párrafo A5.5. La consideración inicial es decidir si el negocio en el extranjero tiene el mismo entorno económico que la ESFL que lo posee (la ESFL controladora) o uno diferente.
- AA5.9 Los cuatro factores del párrafo A5.5 son medios para evaluar el grado de interacción financiera y dependencia entre la ESFL controladora y el negocio en el extranjero. Si hay poca interacción, de modo que el negocio en el extranjero gestiona principalmente sus propias finanzas, es **probable** que tenga un entorno económico independiente. Si hay una transferencia significativa de efectivo o fondos entre la ESFL controladora y el negocio en el extranjero en forma de inversiones, remesas, pagos o cobros por bienes o servicios, o subvenciones o donaciones, es probable que tengan el mismo entorno económico.
- AA5.10 Cuando la moneda funcional del negocio en el extranjero sea independiente del de la ESFL que ejerce el control, la moneda funcional se evaluará utilizando el mismo enfoque que para cualquier ESFL independiente, tal y como se establece en los párrafos A5.3 y A5.4.
- AA5.11 Si el negocio en el extranjero no tiene un entorno económico separado, la moneda funcional de la ESFL controladora y del negocio en el extranjero será la misma.

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en moneda funcional

Partidas monetarias

- AA5.12 Una ESFL traducirá, en cada fecha de cierre del balance, las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando el uso de la tasa de cierre, que es la tasa de cambio de contado en la fecha de cierre del balance. Las partidas monetarias son un derecho a recibir u una obligación a entregar un número fijo o determinable de unidades monetarias. Las partidas monetarias son aquellas que se mantienen en efectivo o aquellas que darán lugar a una entrada o salida futura de efectivo, por ejemplo, deudores, subvenciones por cobrar, acreedores, subvenciones por pagar, préstamos o empréstitos.
- AA5.13 El principio subyacente es que las diferencias de cambio seguirán la presentación de la transacción a la que se refieren. Cuando otra sección de NIC-ESFL, como la B8, requiera que una transacción se presente dentro de los fondos restringidos, las diferencias de tasa de cambio que surjan de la nueva translación de las partidas monetarias relacionadas con esa transacción (como las cuentas por cobrar o por pagar por subvenciones) se presentarán de manera congruente con dicha transacción.
- AA5.14 Cuando una partida monetaria, como una cuenta bancaria en moneda extranjera, incluya varias transacciones, es posible que no se pueda identificar por separado el saldo reconvertido relacionado con una transacción individual de ingresos o gasto de subvenciones. En tal caso, una ESFL asignará la ganancia o pérdida cambiaria total a cada transacción de ingresos o gasto de subvenciones, utilizando un método de asignación que sea un sustituto adecuado del saldo de caja de una transacción de subvención individual.

Partidas monetarias

- AA5.15 La característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Ejemplos de partidas no monetarias son las **propiedades, planta y el equipo** o los **activos**

intangibles medidos al costo histórico. Una ESFL seguirá convirtiendo las partidas no monetarias a la tasa de cambio utilizada en la fecha de la transacción inicial. Como resultado, no se producirá ninguna otra conversión de moneda extranjera sobre estas partidas después de su reconocimiento inicial.

- AA5.16 Las partidas no monetarias medidas al valor razonable (por ejemplo, las propiedades, planta y equipo mantenidos a su valor razonable) se convertirán utilizando la tasa de cambio vigente en el momento en que se determinó el valor razonable. Una ESFL necesitará volver a convertir estas partidas en las fechas de balance posteriores.

Partidas monetarias y no monetarias y acuerdos de subvención

- AA5.17 Los pagos anticipados realizados por los **otorgantes** en virtud de un acuerdo de subvención que tiene **obligaciones de entrega** pendientes crean pasivos para el **beneficiario de la subvención (pasivos por obligaciones de entrega)** que son partidas no monetarias.
- AA5.18 Los importes recibidos por adelantado por un beneficiario de una subvención en virtud de un acuerdo de subvención que tiene derechos de cumplimiento no extinguidos para el otorgante (activos por pagos anticipados) también son partidas no monetarias.
- AA5.19 Las transacciones cuando no existe un derecho a recibir o una obligación de entregar un número fijo o determinable de unidades de moneda son partidas no monetarias. Sin embargo, cuando existe un nuevo evento de cancelación relacionado, por ejemplo, con una obligación de entrega, como una operación de reembolso, esta transacción es una de las partidas monetarias hasta que se cancele el importe de los ingresos de actividades ordinarias que deben reconocerse.
- AA5.20 Cuando las diferencias de la tasa de cambio afecten a los importes de las subvenciones o donaciones recibidas o por recibir en virtud de un acuerdo de subvención, la ESFL considerará la sustancia de la transacción, la naturaleza del impacto de la ganancia por conversión y los términos del acuerdo de subvención. Si el impacto de la variación de las tasas de cambio requiere un reembolso al otorgante o donante, el reembolso será una transacción independiente. Esto generará un pasivo y un nuevo gasto. Cuando exista un pasivo por obligación de entrega pendiente, la ESFL volverá a medir el pasivo por obligación de entrega para reflejar el nuevo pasivo por el reembolso.
- AA5.21 Si una ESFL incurre en una obligación adicional en un acuerdo de subvención con una obligación de entrega debido al efecto de las variaciones en la tasa de cambio, considerará la naturaleza de esta obligación y si cumple con la definición de un **acuerdo de subvención oneroso** según D5 *Provisiones y contingencias*. Cuando esta obligación adicional y el gasto correspondiente cumplan con la definición de un acuerdo de subvención oneroso, dichas transacciones se presentarán en los estados financieros y en las notas a los estados financieros.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

- AA5.22 La NIC-ESFL permite que los estados financieros de las ESFL se presenten en cualquier moneda. Esto puede ser conveniente cuando la moneda funcional no es la moneda nacional de la ESFL o si la ESFL necesita estados financieros en una moneda determinada para un fin específico, por ejemplo, cuando así lo solicita un donante. Por lo tanto, la moneda de la presentación utilizada para un conjunto de estados financieros es una elección. Cuando se utilice una moneda de presentación distinta de la moneda funcional para presentar los estados financieros, se aplicará el enfoque establecido en A5.21 a A5.24 a los estados financieros en su totalidad. No se permite presentar una parte de los estados financieros - por ejemplo, solo el estado de ingresos y gastos en la moneda del donante - dentro de los estados financieros

principales. La Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL *Información armonizada sobre subvenciones*, ofrece guía que permite informar sobre transacciones en una moneda diferente para cumplir con el requerimiento de información de los donantes.

- AA5.23 Una aplicación frecuente de usar una moneda de presentación es la conversión de los resultados de un negocio en el extranjero con una moneda funcional diferente a la de la ESFL controladora. Esto permite presentar los estados financieros en una moneda común, que suele ser la moneda funcional de la ESFL controladora.
- AA5.24 Cuando existan activos o pasivos monetarios entre la ESFL controladora y un negocio en el extranjero (por ejemplo, un préstamo o una cuenta por pagar a corto plazo de una parte a otra), la consolidación en una moneda común no eliminará ninguna ganancia o pérdida por cambio de moneda extranjera que surja en los estados financieros de la parte que posea el elemento en moneda extranjera. Como resultado, cualquier ganancia o pérdida por cambio de moneda extranjera que surja se presentará en los estados financieros consolidados, aunque los activos o pasivos intragrupo en sí mismos se eliminen en la consolidación.
- AA5.25 El objetivo de la Guía de Aplicación que figura en los párrafos AA5.26 a AA5.35 es ayudar a una ESFL a determinar si una moneda es convertible y realizar la estimación de la tasa de cambio al contado cuando una moneda no es convertible (véase el párrafo AA5.36).

Paso I: La evaluación de si una moneda es convertible

- AA5.26 Una moneda es convertible en otra moneda cuándo una ESFL puede obtener la otra moneda en un plazo que permita un retraso administrativo normal y a través de un mecanismo de mercado o de cambio en el que una operación de cambio crearía derechos u obligaciones exigibles. Una ESFL evalúa si una moneda es convertible en otra moneda:
- (a) en una fecha de medición; y
 - (b) para un propósito especificado.
- AA5.27 Si una ESFL no puede obtener más que un importe insignificante de la otra moneda en la fecha de medición para el fin especificado, la moneda no es convertible en la otra moneda.
- AA5.28 Una ESFL podría determinar que una moneda no es convertible en otra moneda, aunque esa otra moneda pudiera ser convertible en el otro sentido. Por ejemplo, una ESFL podría determinar que la moneda MP no es convertible en la moneda ML, aunque la moneda ML sea convertible en la moneda MP.

Marco temporal

- AA5.29 Una tasa de cambio de contado es la tasa de cambio utilizada en las transacciones con entrega inmediata. Sin embargo, una transacción de cambio puede no completarse de forma instantánea, debido a requerimientos legales o de regulación o por razones prácticas tales como vacaciones oficiales. Un retraso administrativo normal para obtener la otra moneda no impide que una moneda sea convertible en otra. Qué constituye un retraso administrativo normal depende de los hechos y circunstancias en torno a la transacción de intercambio.

Capacidad para obtener la otra moneda

- AA5.30 Al evaluar si una moneda es convertible en otra, una ESFL considerará su capacidad para obtener la otra moneda, (directa o indirectamente) y en lugar de su intención o decisión de hacerlo. Por ejemplo, sujeto a los otros requerimientos de los párrafos AA5.26 a AA5.35, independientemente de si la ESFL pretende o decide obtener moneda MP, la moneda MC es convertible en moneda MP si la ESFL es capaz o bien (directamente) de cambiar MC por MP, o bien (indirectamente) de cambiar MC por otra moneda (MF) y luego cambiar MF por MP.

Mercados o mecanismos de cambio

AA5.31 Al evaluar si una moneda es convertible en otra, una ESFL considerará solo mercados o mecanismos de cambio en los que una transacción para cambiar la moneda por la otra crearía derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad es un tema legal. Si una transacción de cambio en un mercado o mecanismo de mercado crearía derechos y obligaciones exigibles depende de los hechos y circunstancias en torno a la transacción de intercambio.

Propósito de obtener la otra moneda

AA5.32 Las tasas de cambio pueden variar en función del uso que se vaya a dar a la moneda. Por ejemplo, las autoridades competentes de una jurisdicción podrían fijar una tasa de cambio preferente para las importaciones de bienes específicos y una tasa de cambio “de penalización” para los pagos de dividendos a otras jurisdicciones.

AA5.33 En consecuencia, el hecho de que una moneda sea convertible en otra moneda podría depender de la finalidad para la que una ESFL obtiene (o hipotéticamente podría necesitar obtener) la otra moneda. Al evaluar la convertibilidad, la ESFL asumirá que su propósito al obtener la otra moneda es:

- (a) realizar o liquidar transacciones, activos o pasivos individuales en moneda extranjera cuando la ESFL informa sobre transacciones en moneda extranjera en su moneda funcional (véanse los párrafos A5.7 a A5.14 y A5.17 a A5.19);
- (b) realizar o liquidar sus activos netos o pasivos netos cuando la ESFL utilice una moneda de presentación distinta de su moneda funcional (véanse los párrafos A5.20 a A5.24). Los activos netos de la ESFL podrían realizarse, por ejemplo, mediante **distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio**;
- (c) realizar o liquidar su inversión neta en el negocio en el extranjero cuando la ESFL convierta los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a una moneda de presentación (véanse los párrafos A5.25 y A5.26). La **participación beneficiosa** de la ESFL en un negocio en el extranjero podría realizarse, por ejemplo, mediante la recepción de distribuciones del negocio en el extranjero o la disposición de su participación beneficiosa en el negocio en el extranjero.

AA5.34 La ESFL evaluará si una moneda es convertible en otra moneda de forma separada para cada uno de los fines especificados en el párrafo AA5.33.

Capacidad de obtener solo cantidades limitadas de la otra moneda

AA5.35 Una moneda no es convertible en otra moneda en la fecha de medición si, para un propósito especificado en el párrafo AA5.33, una ESFL no puede obtener más que un importe insignificante de la otra moneda. Por ejemplo, una ESFL con una moneda funcional ML tiene pasivos denominados en moneda MF. La ESFL evalúa si el importe total de MF que puede obtener para liquidar esos pasivos no es más que un importe insignificante comparado con el importe agregado (la suma) de sus saldos de pasivos denominados en MF.

Paso II: Estimación de la tasa de cambio de contado cuando una moneda no es convertible (párrafo A5.6)

AA5.36 Esta Norma no especifica cómo estima la ESFL la tasa de cambio de contado cuando una moneda no es convertible. Al estimar la tasa de cambio de contado para cumplir el objetivo del párrafo A5.6, se permite a la ESFL utilizar:

- (a) una tasa de cambio observable sin ajuste (véanse los párrafos AA5.37 a AA5.41); o
- (b) otra técnica de estimación (véase el párrafo AA5.42).

Uso de una tasa de cambio observable sin ajuste

AA5.37 Entre los ejemplos de una tasa de cambio observable no ajustada se incluyen:

- (a) una tasa de cambio al contado para un propósito distinto de aquel para el que la ESFL evalúa la convertibilidad (véanse los párrafos AA5.38 y AA5.39); y
- (b) la primera tasa de cambio a la que una ESFL puede obtener la otra moneda para el propósito especificado después de que se restablezca la convertibilidad de la moneda (primera tasa de cambio posterior) (véanse los párrafos AA5.40 y AA5.41).

El uso de una tasa de cambio observable para otro propósito

AA5.38 Una moneda que no es convertible en otra para un propósito podría ser convertible en esa moneda para otro propósito. Por ejemplo, una ESFL podría ser capaz de obtener una moneda para importar bienes específicos, pero no para pagar **dividendos**. En tales situaciones, la ESFL podría concluir que una tasa de cambio observable con otro propósito cumple el objetivo descrito en el párrafo A5.6.

AA5.39 Una tasa de cambio observable para otro propósito podría no reflejar las condiciones económicas imperantes cuando, por ejemplo:

- (a) incluye un “incentivo” o una “penalización” establecidos para animar, o disuadir, a las entidades de obtener la otra moneda para propósitos particulares;
- (b) una ESFL puede obtener la otra moneda solo para propósitos limitados (como importar suministros de emergencia);
- (c) se establece mediante intervenciones regulares de las autoridades competentes; o
- (d) se mantiene invariable a lo largo del tiempo en lugar de actualizarse diariamente (o incluso con mayor frecuencia).

Utilización de la primera tasa de cambio posterior

AA5.40 Una moneda que no es convertible en otra moneda en la fecha de medición para un propósito especificado podría convertirse posteriormente en convertible en esa moneda para ese propósito. En tales situaciones, la ESFL podría concluir que la primera tasa de cambio posterior cumple el objetivo descrito en el párrafo A5.6.

AA5.41 La primera tasa de cambio posterior podría no reflejar las condiciones económicas imperantes cuando, por ejemplo:

- (a) la fecha en la que se restablece la convertibilidad es muy posterior a la fecha de medición; o
- (b) una economía está sujeta a la hiperinflación o a una inflación elevada y los precios suelen cambiar rápidamente, quizá varias veces al día.

Uso de otra técnica de estimación

AA5.42 Una ESFL que utilice otra técnica de estimación está autorizada a utilizar cualquier tasa de cambio observable - incluyendo tasas de transacciones de cambio en mercados o mecanismos de cambio que no creen derechos u obligaciones exigibles - y ajustar esa tasa, según sea necesario, para cumplir el objetivo descrito en el párrafo A5.6.

Información a revelar

AA5.43 Cuando los otorgantes o donantes no acepten el riesgo cambiario, las pérdidas por tasa de cambio serán financiadas en última instancia por la ESFL con cargo a sus fondos no restringidos. Cuando sea necesaria una transferencia entre fondos restringidos y fondos no restringidos como consecuencia de una pérdida por tasa de cambio en un acuerdo de subvención, estos movimientos se presentarán por separado de acuerdo con B8.

Grupo B

Estados financieros

B1 - Presentación y cumplimiento	65
B2 - Estado de Situación Financiera	70
B3 - Estado de Ingresos y Gastos.....	74
B4 - Estado de Cambios en los Activos Netos	76
B5 - Estado de Flujos de Efectivo	77
B6 - Notas a los estados financieros	84
B7 - Políticas contables, estimaciones y errores.....	86
B8 - Contabilidad de fondos.....	91

B1 – Presentación y cumplimiento

Alcance de esta Sección

- B1.1 En esta sección se explica la **presentación razonable** de los **estados financieros** y el informe narrativo en el informe financiero con propósito general, lo que requiere el cumplimiento de la NIC-ESFL y lo que comprende un conjunto completo de estados financieros.

Presentación razonable de los estados financieros

- B1.2 Los estados financieros presentarán razonablemente la **situación financiera**, los **ingresos** y **gastos**, otros cambios en los **activos netos** y los **flujos de efectivo** de una ESFL. Una presentación razonable requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros eventos y condiciones, en acuerdo con las definiciones y criterios de **reconocimiento** de **activos**, **pasivos**, ingresos y gastos establecidos en A2 *Conceptos y principios fundamentales*:
- (a) Se presume que la aplicación de NIC-ESFL, con la información a revelar adicional, dará como resultado estados financieros que logran una presentación razonable de la situación financiera, los ingresos y gastos, otros cambios en los activos netos y el flujo de efectivo de una ESFL.
 - (b) La aplicación de esta Norma por parte de una ESFL con **obligación pública de rendir cuentas** es improbable que resulte en una presentación razonable de acuerdo con esta Norma (véase el párrafo A1.18).

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

Base contable de acumulación o devengo

- B1.3 Una ESFL elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). Sobre la base de acumulación o devengo, las partidas se reconocen como activos, pasivos, activos netos, ingresos o gastos cuando satisfacen las definiciones y criterios de reconocimiento para dichas partidas.

Hipótesis de negocio en marcha

- B1.4 Al preparar los estados financieros, la gerencia de una ESFL que utilice esta Norma evaluará la capacidad de la ESFL para continuar como **negocio en marcha**. Una ESFL es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus actividades, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la **fecha de presentación**, sin limitarse a dicho periodo.

- B1.5 Cuando la gerencia es consciente al hacer su evaluación de la existencia de incertidumbres **materiales o con importancia relativa**, relacionadas con eventos o condiciones que suscitan dudas significativas sobre la capacidad de la ESFL para continuar como un negocio en marcha, la ESFL revelará esas incertidumbres. Cuando una ESFL no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la ESFL no es considerada como un negocio en marcha.

Conjunto completo de estados financieros

- B1.6 Un conjunto completo de estados financieros de una ESFL incluirá todo lo siguiente:
- (a) un **Estado de Situación Financiera** a la fecha de presentación;
 - (b) un **Estado de Ingresos y Gastos** para los **periodos sobre los que se informa**, en el que se muestren las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo para determinar el **excedente o déficit del periodo**;
 - (c) un **Estado de Cambios en los Activos Netos** del periodo sobre el que se informa;
 - (d) un **Estado de Flujos de Efectivo** del periodo sobre el que se informa; y
 - (e) **notas**, que incluyan información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa y otra información explicativa.
- B1.7 Puesto que el párrafo B1.6 requiere importes comparativos con respecto al periodo anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, un conjunto completo de estados financieros significa que la ESFL presentará, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas.
- B1.8 En un conjunto completo de estados financieros una ESFL presentará cada estado financiero con el mismo nivel de importancia.
- B1.9 Una ESFL puede utilizar títulos para los estados financieros distintos de los usados en esta Norma en la medida en que no conduzcan a error. Del mismo modo, una ESFL puede elegir otras denominaciones para los encabezamientos y partidas de los estados financieros usados en esta Norma, siempre que no puedan inducir a error.

Identificación de los estados financieros

- B1.10 Una ESFL identificará claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una ESFL presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:
- (a) el nombre de la **ESFL que informa** y cualquier cambio en su denominación desde el final del periodo sobre el que se informa precedente;
 - (b) si los estados financieros pertenecen a la ESFL individual o a un **grupo** de entidades;
 - (c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros;
 - (d) la **moneda de presentación**, tal como se define en la A5 *Conversión de moneda extranjera*; y
 - (e) el grado de redondeo practicado, en su caso, al presentar los importes en los estados financieros.

B1.11 Una ESFL revelará en las notas lo siguiente:

- (a) El domicilio y la forma jurídica de la ESFL, su país de constitución o registro (si procede) y la dirección de la oficina registrada ante el regulador jurisdiccional (o el lugar principal de **actividad** si es diferente del domicilio social o si no existe domicilio social).
- (b) Una descripción de la naturaleza de las operaciones de la ESFL, así como de sus principales actividades.

Frecuencia de la información

B1.12 Una ESFL presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa—véase el párrafo B1.16) al menos anualmente. Cuando cambie el final del periodo sobre el que se informa de una ESFL y los estados financieros y el informe narrativo se presenten para un periodo superior o inferior a un año, la ESFL revelará lo siguiente:

- (a) ese hecho;
- (b) la razón para utilizar un periodo más largo o más corto; y
- (c) el hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (que incluyen las notas correspondientes) y el informe narrativo no sean totalmente comparables.

Congruencia en la presentación

B1.13 Una ESFL presentará la presentación y **clasificación** de las partidas en los estados financieros y el informe narrativo de un periodo a otro, salvo que:

- (a) tras un cambio importante en la naturaleza de las actividades de la ESFL o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación o clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de las **políticas contables** contenidos en la B7 *Políticas Contables, estimaciones y errores*; o
- (b) esta Norma requiera un cambio en la presentación.

B1.14 Cuando se modifique la presentación o la clasificación de partidas de los estados financieros, una ESFL reclasificará los importes comparativos, a menos que resultase **impracticable** hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, una ESFL revelará:

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

B1.15 Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, una ESFL revelará por qué no ha sido practicable la reclasificación.

Información comparativa

B1.16 A menos que esta Norma permita o requiera otra cosa, una ESFL revelará información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente. Una ESFL incluirá también información comparativa para la información de tipo descriptivo y narrativo, cuando esto sea relevante para la comprensión del informe financiero del periodo corriente.

Materialidad o importancia relativa y agregación

- B1.17 Una ESFL presentará por separado cada clase material o con importancia relativa de partidas similares. Una ESFL presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no sean materiales o no tengan importancia relativa.
- B1.18 Al aplicar esta y otras Norma una ESFL decidirá, teniendo en consideración todos los hechos y circunstancias relevantes, la forma en que agrega la información en los estados financieros, los cuales incluyen a las notas y el informe narrativo. Una ESFL no reducirá la **comprensibilidad** de sus estados financieros o del informe narrativo ensombreciendo información material o con importancia relativa con información sin importancia relativa o agrupando partidas importantes que tienen diferentes naturalezas o funciones.
- B1.19 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, inexactitud u obscurecimiento podría razonablemente esperarse que influyera en las decisiones que toman los **usuarios principales** de los **informes financieros con propósito general** sobre la base de dichos informes, los cuales proporcionan información financiera sobre una ESFL específica que informa. La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una ESFL evalúa si la información en cuestión, individualmente o en combinación con otra información, es material o tiene importancia relativa en el contexto de su informe financiero tomado en su conjunto.

Cumplimiento con la NIC-ESFL

- B1.20 Una ESFL que haya cumplido con los requerimientos de presentar tanto los estados financieros como el informe narrativo como parte del informe financiero con propósito general, incluirá en las notas una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIC-ESFL. Una ESFL no podrá describirse como conforme con la NIC-ESFL a menos que cumpla con todos los requerimientos de esta Norma. Cuando una ESFL esté realizando la transición a la NIC-ESFL, cumplirá con el requerimiento de información a revelar establecido en Z1 *Transición a la NIC-ESFL*.
- B1.21 En las circunstancias extremadamente excepcionales en las que la gerencia concluya que el cumplimiento de esta Norma sería tan engañoso que entraría en conflicto con el objetivo de los informes financieros con propósito general de las ESFL, tal y como se establece en A2, la ESFL se apartará de ese requerimiento de la manera establecida en el párrafo B1.22, a menos que el marco regulatorio pertinente prohíba tal apartamiento.
- B1.22 Cuando una ESFL no aplique un requerimiento de esta Norma de acuerdo con el párrafo B1.21, revelará:
- (a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan de forma fiel la situación financiera, los ingresos y gastos, otros cambios en los activos netos y el flujo de efectivo de la ESFL;
 - (b) que se ha cumplido con las NIC-ESFL aplicables, excepto en el caso particular del requerimiento no aplicado para lograr una presentación razonable; y
 - (c) la naturaleza de la falta de aplicación, incluyendo el tratamiento que la NIC-ESFL requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los informes financieros establecido en la A2 y el tratamiento adoptado.
- B1.23 Cuando una ESFL haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de esta Norma, y eso afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, revelará la información establecida en el párrafo B1.22(c).

- B1.24 En las circunstancias extremadamente excepcionales en que la gerencia concluya que cumplir con un requerimiento de la NIC-ESFL sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los informes financieros con propósito general de las ESFL establecido en la A2, pero el marco regulador prohibiera dejar de aplicar el requerimiento, la ESFL reducirá, en la mayor medida posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, revelando lo siguiente:
- (a) la naturaleza del requerimiento en esta Norma, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento resulta tan engañoso en las circunstancias que provocan el conflicto con el objetivo de los informes financieros establecido en la A2; y
 - (b) para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

Presentación de información no requerida por esta Norma

- B1.25 Esta Norma no trata la presentación de la información por segmentos, las ganancias por acción o la **información financiera intermedia** de una ESFL. Una ESFL que decida revelar esta información describirá los criterios para su preparación y presentación.

B2 - Estado de Situación Financiera

Alcance de esta Sección

- B2.1 Esta Sección establece la información a presentar en un Estado de Situación Financiera y cómo presentarla. El Estado de Situación Financiera (a veces denominado balance general) presenta los activos, pasivos y activos netos de una ESFL (que comprenden **fondos restringidos**, **fondos no restringidos**, reservas (como las reservas de revalorización) y, excepcionalmente, cualquier **derecho sobre el patrimonio** y **participaciones no controladoras**) a una fecha específica - el final del periodo sobre el que se informa.

Información a presentar en el Estado de Situación Financiera

- B2.2 El Estado de Situación Financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:
- (a) **efectivo y equivalentes al efectivo**;
 - (b) cuentas por cobrar de operación y de otro tipo;
 - (c) **activos financieros** (excluyendo los importes mostrados en (a), b), k) y l));
 - (d) **inventarios**;
 - (e) **propiedades, planta y equipo** (incluyendo **las plantas productoras** en el alcance de la E2 *Propiedades, planta y equipo*);
 - (f) **propiedades de inversión** registradas al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor;
 - (g) propiedades de inversión registradas al **valor razonable** con cambios en el **excedente o déficit del periodo**;
 - (h) **activos intangibles**;
 - (i) **activos biológicos** en el alcance de la E6 *Actividades especializadas* se contabilizan al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro de valor;
 - (i) activos biológicos dentro del alcance de la E6 llevados al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo;
 - (k) inversiones en **asociadas**;
 - (l) inversiones en **entidades controladas de forma conjunta**;
 - (m) cuentas por pagar de operación y de otro tipo;
 - (n) **pasivos financieros** (excluyendo los importes mencionados en los apartados m) y q));
 - (o) pasivos y activos por **impuestos corrientes**;
 - (p) **pasivos por impuestos diferidos** y **activos por impuestos diferidos** (éstos siempre se clasificarán como no corrientes);
 - (q) **provisiones**;
 - (r) **participaciones no controladoras**, presentadas dentro de los activos netos;
 - (s) derechos sobre el patrimonio, es decir, el total acumulado en la fecha de presentación del informe de las **aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio** menos **las distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio**;
 - (t) reservas (por ejemplo, una reserva de revaluación);
 - (u) el total de los fondos restringidos; y
 - (v) el total de los fondos no restringidos.
- B2.3 Una ESFL presentará partidas adicionales (incluso desagregando las partidas enumeradas en el párrafo B2.2), encabezamientos y subtotales en el Estado de Situación Financiera cuando dicha presentación sea relevante para la comprensión de la **situación financiera** de la ESFL.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

B2.4 Una ESFL presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como **categorías** separadas en su Estado de Situación Financiera, de acuerdo con los párrafos B2.5 a B2.8, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán de acuerdo con su liquidez aproximada (ascendente o descendente).

Activos corrientes

B2.5 Una ESFL clasificará un **activo** como corriente cuando:

- (a) espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación de la ESFL;
- (b) mantiene el activo principalmente a efectos de sus **actividades de operación**;
- (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha de presentación; o
- (d) el activo sea efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida de ser intercambiado o utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses desde de la fecha de presentación.

B2.6 Una ESFL clasificará todos los demás activos como no corrientes. Cuando el ciclo normal de operación de la ESFL no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

Pasivos corrientes

B2.7 Una ESFL clasificará un pasivo como corriente cuando:

- (a) espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la ESFL;
- (b) mantiene el pasivo principalmente a efectos de sus actividades de operación;
- (c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación; o
- (d) la ESFL no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha de presentación.

B2.8 Una ESFL clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

Ciclo normal de operación

B2.9 Existe una presunción refutable de que el ciclo operativo de una ESFL es de 12 meses. Cuando se refuta la presunción, el ciclo normal de operación de una ESFL es el tiempo que se tarda en convertir los insumos o recursos en resultados. Por ejemplo, una ESFL puede recibir donaciones o **subvenciones** y usar estos recursos para prestar servicio que permita cumplir los objetivos de la ESFL.

Ordenación y formato de las partidas del Estado de Situación Financiera

B2.10 Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas. El párrafo B2.2 simplemente proporciona una lista de partidas que son suficientemente diferentes en su naturaleza o función como para justificar su presentación por separado en el Estado de Situación Financiera. Además:

- (a) se incluyen partidas individuales de los estados financieros cuándo el tamaño, la naturaleza o la función de una partida o **agregación** de partidas similares es tal que su presentación por separado resulta ser relevante para comprender la situación financiera de la ESFL; y
- (b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la ESFL y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la ESFL.

B2.11 La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de todo lo siguiente:

- (a) los importes, la naturaleza y la liquidez de los activos;
- (b) la función de los activos dentro de la ESFL; y
- (c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

Información a presentar en el Estado de Situación Financiera o en las notas

B2.12 una ESFL revelará, ya sea en el Estado de Situación Financiera o en las **notas**, las siguientes subclasificaciones de las partidas presentadas:

- (a) propiedades, planta y equipo en clasificaciones adecuadas a la ESFL;
- (b) efectivo y equivalentes de efectivo, indicando por separado el efectivo que puede no estar disponible para su uso por parte de la ESFL (incluido el efectivo y los equivalentes de efectivo que tienen restricciones debido a motivos tales como controles de divisas o restricciones legales, por ejemplo, la retención de efectivo en una cuenta bancaria específica);
- (c) cuentas por cobrar operativas y de otro tipo, indicando por separado los importes por cobrar a partes relacionadas y los importes y cuentas por cobrar a otras partes;
- (d) inventarios, que muestren por separado importes de inventarios:
 - (i) poseídos para ser vendidos en el curso normal de las operaciones;
 - (ii) poseídos para ser distribuidos en el curso normal de las operaciones;
 - (iii) en proceso de producción con vistas a esa venta; y
 - (iv) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios;
- (e) cuentas por pagar operativas y otras cuentas por pagar, mostrando de forma separada los importes por pagar a los proveedores operativos, por pagar a partes relacionadas, ingresos diferidos y acumulados; y
- (f) provisiones por **beneficios a los empleados** y otras provisiones.

B2.13 No es necesario utilizar columnas separadas para presentar las partidas del Estado de Situación Financiera con respecto a los fondos restringidos y los fondos no restringidos.

B2.14 Una ESFL revelará un análisis de los movimientos de los activos netos, ya sea en el Estado de Situación Financiera o en las notas, mostrando por separado las reservas o fondos individuales **materiales o con importancia relativa**, a menos que dicha información sea requerida por B8 *Contabilidad de fondos*.

B2.15 Además de la información a revelar en el párrafo B2.12, una ESFL con capital en acciones revelará lo siguiente, ya sea en el Estado de Situación Financiera o en las notas para cada clase de capital en acciones:

- (a) el número de acciones autorizadas;
 - (b) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas, pero aún no pagadas en su totalidad;
 - (c) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;
 - (d) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo. No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores;
 - (e) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo las que se refieran a las que afecten a la distribución de **dividendos** y al reembolso del capital;
 - (f) las acciones de la ESFL poseídas por ésta, o por sus entidades controladas o asociadas; y
 - (g) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o **contratos** para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes.
- B2.16 Una ESFL sin derechos sobre el patrimonio, tal como las que responden a una fórmula societaria o fiduciaria, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo B2.15, mostrando los cambios producidos durante el periodo en cada una de las categorías de derechos sobre el patrimonio y los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada una.
- B2.17 Si, en la fecha de presentación, una ESFL tiene un acuerdo vinculante de venta para una disposición importante de activos, o de un grupo de activos y pasivos, la ESFL revelará la siguiente información:
- (a) una descripción de los activos o el grupo de activos y pasivos;
 - (b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta; y
 - (c) el **importe en libros** de los activos o, si la disposición involucra a un grupo de activos y pasivos, los importes en libros de esos activos y pasivos.

B3 - Estado de Ingresos y Gastos

Alcance de esta Sección

- B3.1 Esta sección requiere que una ESFL presente sus **ingresos y gastos** para un periodo, es decir, su actividad financiera para ese periodo. Establece la información que debe presentarse en este estado y cómo presentarla.

Presentación de ingresos y gastos

- B3.2 Una ESFL presentará un **Estado de Ingresos y Gastos** que presente todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el periodo, excepto aquellas que se reconocen en el **Estado de Cambios en los Activos Netos** según lo que permite o requiere esta Norma.
- B3.3 El cuerpo del Estado de Ingresos y Gastos puede presentarse con columnas separadas para los ingresos y gastos agregados con restricciones y los ingresos y gastos agregados sin restricciones.
- B3.4 Los efectos de las correcciones de **errores** y los cambios en las **políticas contables** se presentan como ajustes retroactivos de periodos anteriores, su lugar de como parte del excedente o déficit del periodo en el que surgen (véase B7 *Políticas contables, estimaciones y errores*).
- B3.5 El Estado de Ingresos y Gastos incluirá todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo, salvo que esta Norma requiera otra cosa. Una ESFL presentará sus ganancias o pérdidas no realizadas derivadas de ajustes del **valor razonable** como parte del excedente o déficit del periodo, excepto cuando estas ganancias o pérdidas se reconozcan en el Estado de Cambios en los Activos Netos (véase el párrafo B3.6). Estos deben presentarse después del **excedente o déficit del periodo de las actividades de operación** para obtener el excedente o déficit del periodo total de la ESFL. Se revelará la información sobre las ganancias y pérdidas no realizadas derivadas del ajuste del valor razonable de:
- (a) las propiedades de inversión que se contabilizan a su valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo
 - (b) los **instrumentos financieros** que se contabilizan a su valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo
 - (c) las pensiones de beneficios definidos cuyos ajustes actuariales se reconocen en el excedente o déficit del periodo.
- B3.6 Se reconocen directamente en el Estado de Cambios en los Activos Netos (véase B4 *Estado de Cambios en los Activos Netos*), fuera del excedente o déficit del periodo, cuatro tipos de ganancias o pérdidas no realizadas cuándo así lo prescribe esta Norma:
- (a) algunas ganancias y pérdidas que surgen al convertir los **estados financieros** de un negocio en el extranjero (véase A5 *Conversión de moneda extranjera*);
 - (b) algunas ganancias y pérdidas actuariales (véase la D4 *Beneficios a los empleados*);
 - (c) algunos cambios en los valores razonables de los **instrumentos de cobertura** (véase F1 Parte II *Otros Temas relacionados con los instrumentos financieros*); y
 - (d) cambios en el superávit de revaluación para las **propiedades, planta y equipo** medidos de acuerdo con el modelo de revaluación (véase la E2 *Propiedades, planta y equipo*).
- B3.7 Como mínimo, una ESFL incluirá, en el Estado de Ingresos y Gastos, partidas que presenten los siguientes importes del periodo:

- (a) ingresos de actividades ordinarias;
 - (b) costos financieros;
 - (c) la participación en el excedente o déficit del periodo de las inversiones en **asociadas** (véase la G2 *Inversiones en asociadas*) y **entidades controladas de forma conjunta** (véase la G3 *Acuerdos conjuntos*) contabilizados utilizando el método de la participación;
 - (d) el **gasto por impuestos** excluyendo los impuestos asignados a los apartados (e), (g) y (h) (véase el párrafo D8.42);
 - (e) un importe único que comprenda el total de:
 - (i) el excedente o déficit del periodo después de impuestos de las **operaciones discontinuadas**; y
 - (ii) la ganancia o pérdida después de impuestos atribuible al **deterioro**, o reversión de éste, de los activos en las operaciones discontinuadas (véase la E5, *Deterioro del valor de los activos*) en el momento de clasificarse como una operación discontinuada, y posteriormente, y en la disposición de los activos netos que constituyan la operación discontinuada;
 - (f) el excedente o déficit del periodo de las actividades de operación;
 - (g) cada ganancia o pérdida no realizada (véase el párrafo B3.5) clasificada por naturaleza [excluidas las cantidades del apartado (h)];
 - (h) parte de las ganancias o pérdidas de las asociadas y entidades controladas conjuntamente contabilizadas utilizando el método de la participación; y
 - (i) el excedente o déficit del periodo total.
- B3.8 Una ESFL revelará por separado en el Estado de Ingresos y Gastos, como asignaciones para el periodo, el excedente o déficit del periodo atribuible a:
- (a) **participaciones no controladoras**;
 - (b) tenedores de **derechos sobre el patrimonio**.
- B3.9 Una ESFL presentará partidas, encabezamientos y subtotales adicionales en el Estado de Ingresos y Gastos cuando dicha presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la ESFL.
- B3.10 Una ESFL no presentará ni describirá ninguna partida de ingresos y gastos como “partidas extraordinarias” en el Estado de Ingresos y Gastos ni en las **notas**.

Desglose de gastos

- B3.11 Una ESFL presentará un desglose de los gastos que proporcione información fiable y más relevante para los usuarios principales del informe financiero con propósito general de una ESFL, acuerdo con la D1 *Clasificación de los gastos*.

B4 - Estado de Cambios en los Activos Netos

Alcance de esta Sección

- B4.1 Esta Sección establece los requerimientos para la presentación de los cambios en los activos netos de una ESFL durante un periodo.

Presentación

- B4.2 El Estado de Cambios en los Activos Netos presenta el **excedente o déficit del periodo** de una ESFL durante un **periodo sobre el que se informa**, las ganancias o pérdidas que no se registran en el **Estado de Ingresos y Gastos** (véase el párrafo B3.6), los movimientos entre fondos, los efectos de los cambios en las **políticas contables** y las correcciones de **errores** reconocidos en el periodo, y los importes de las aportaciones y **distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio** durante el periodo.
- B4.3 Una ESFL presentará en el Estado de Cambios en los Activos Netos los **fondos restringidos**, los **fondos no restringidos**, otras reservas (por ejemplo, reservas de revaluación), los **derechos sobre el patrimonio** y las **participaciones no controladoras** que, en conjunto, componen los activos netos, una conciliación entre el **importe en libros** al inicio y al final del periodo, revelando por separado:
- (a) el excedente o déficit del periodo;
 - (b) para cada componente de los activos netos, los efectos de los cambios en las políticas contables y las correcciones de errores reconocidos de acuerdo con B7 *Políticas contables, la estimación y errores*;
 - (c) para cada componente de los activos netos, los cambios resultantes de las ganancias o pérdidas que se reconocen directamente en los activos netos (véase el párrafo B3.6);
 - (d) los **ingresos y gastos** totales, que serán el subtotal de (a), (b) y (c), indicando por separado cualquier importe relacionado con una participación no controladora;
 - (e) los cambios resultantes de movimientos entre fondos restringidos y fondos no restringidos, y cualquiera de los otros componentes identificados; y
 - (f) los cambios resultantes de movimientos en los derechos sobre el patrimonio, que incluyen las aportaciones y distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

Cuando los componentes del patrimonio incluyan partidas que se reclasificarán como excedente o déficit del periodo cuando se cumplan determinadas condiciones (véase F1 Parte II *Otros Temas relacionados con los instrumentos financieros*), se agruparán por separado de las partidas que no se reclasificarán posteriormente.

- B4.4 Una ESFL proporcionará una conciliación del importe en libros al inicio y final del periodo, de conformidad con B4.3, de cualquier subcomponente **material o con importancia relativa** de los activos netos en las **notas** a las cuentas, que se suman a los componentes que figuran en el Estado de Cambios en los Activos Netos.

B5 - Estado de Flujos de Efectivo

Alcance de esta Sección

- B5.1 Esta Sección establece la información que debe presentarse en un Estado de Flujos de Efectivo y cómo presentarla. El Estado de Flujos de Efectivo proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una ESFL durante el periodo sobre el que se informa, mostrando por separado los cambios según procedan de actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

Equivalentes al efectivo

- B5.2 Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Se mantienen para cumplir con los compromisos de efectivo a corto plazo en lugar de para la inversión u otros fines. Por tanto, una inversión así será equivalente al efectivo cuando tenga vencimiento próximo, por ejemplo, tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Los sobregiros bancarios se consideran normalmente actividades de financiación similares a los préstamos. Sin embargo, si son reembolsables a petición de la otra parte y forman una parte integral de la gestión de efectivo de una ESFL, los sobregiros bancarios son componentes del efectivo y equivalentes al efectivo.

Información a presentar en el Estado de Flujos de Efectivo

- B5.3 Una ESFL presentará un Estado de Flujos de Efectivo que muestre los **flujos de efectivo** habidos durante el periodo sobre el que se informa, clasificados por actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

Actividades de operación

- B5.4 Las actividades de operación son las principales actividades de la ESFL. Por ello, los flujos de efectivo de actividades de operación generalmente proceden de las transacciones y otros sucesos y condiciones que entran en la determinación del **excedente o déficit del periodo**. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

- (a) cobros procedentes de **subvenciones** y donaciones;
- (b) cobros por la prestación de servicio y la venta de bienes;
- (c) cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros **ingresos de actividades ordinarias**;
- (d) pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- (e) pagos en efectivo a y por cuenta de los empleados;
- (f) pagos en efectivo o devoluciones del **impuesto a las ganancias**, a menos que puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión y financiación;
- (g) cobros y pagos procedentes de inversiones, préstamos y otros **contratos** mantenidos con propósito de intermediación o para negociar que sean similares a los inventarios adquiridos específicamente para revender; y
- (h) cobros y pagos en efectivo por anticipos y préstamos concedidos a otras partes, cuando dichas transacciones constituyan el objetivo principal de la ESFL.

Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento de propiedades, planta y equipo, pueden dar lugar a una ganancia o pérdida que se incluirá en el excedente o déficit del periodo. Sin embargo, los flujos de efectivo relacionados con estas transacciones son

flujos de efectivos procedentes de actividades de inversión. Cuando una ESFL reciba una subvención o donación en efectivo destinada específicamente a la adquisición o construcción de **propiedades, planta y equipo**, los **activos intangibles** y otros activos a largo plazo, dicha subvención o donación en efectivo se revelará por separado.

Actividades de inversión

B5.5 Actividades de inversión son la adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes de efectivo. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

- (a) pagos en efectivo por la adquisición de propiedades, planta y equipo (incluyendo trabajos realizados por la entidad para sus propiedades, planta y equipo), activos intangibles y otros activos a largo plazo;
- (b) cobros por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;
- (c) pagos en efectivo por la adquisición de instrumentos de **patrimonio** o de instrumentos de deuda emitidos por otras entidades (distintos de los pagos por esos instrumentos clasificados como equivalentes al efectivo, o mantenidos para intermediación o negociar);
- (d) cobros por la venta de instrumentos de patrimonio o de deuda emitidos por otras entidades y (distintos de los cobros por esos instrumentos clasificados como equivalentes de efectivo o mantenidos para intermediación o negociar);
- (e) anticipos en efectivo y préstamos concedidos a terceros (excepto cuando dichas transacciones sean el objetivo principal de la ESFL, en cuyo caso, de conformidad con el párrafo B5.4(h), deberán ser tratados como actividades de operación);
- (f) cobros procedentes de anticipos en efectivo y préstamos concedidos a terceros (excepto cuando dichas transacciones sean el objetivo principal de la ESFL, en cuyo caso, de conformidad con el párrafo B5.4(h), deberán ser tratados como actividades de operación);
- (g) pagos en efectivo derivados de contratos a término, de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales, o bien cuando los anteriores pagos se clasificaron como actividades de financiación; y
- (h) cobros procedentes de contratos de futuros, a término, de opción y de permuta financiera, excepto cuando los contratos se mantengan por intermediación o para negociar, o cuando los cobros se clasifiquen como actividades de financiación.

Cuando un contrato se contabiliza como una cobertura (véase *la F1 Parte II Otros temas relacionados con instrumentos financieros*), una ESFL clasificará los flujos de efectivo del contrato de la misma forma que los flujos de efectivo de la partida que está siendo cubierta.

Actividades de financiación

B5.6 Las actividades de financiación son aquellas que dan lugar a cambios en el volumen y la composición de los préstamos y los derechos sobre el patrimonio de una ESFL. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

- (a) los cobros en efectivo procedentes de las **aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio** (que incluye la emisión de acciones, si procede);
- (b) los pagos en efectivo a los tenedores de derechos de patrimonio para adquirir o rescatar los derechos de patrimonio de la ESFL;
- (c) los cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, notas, bonos, hipotecas y otros préstamos a corto o largo plazo;

- (d) los reembolsos en efectivo de los importes prestados; y
- (e) los pagos en efectivo realizados por un arrendatario para reducir el pasivo pendiente relacionado con un **arrendamiento financiero**.

Información sobre flujos de efectivo procedentes de actividades de operación

- B5.7 Una ESFL presentará los flujos de efectivo de las actividades de operación utilizando:
- (a) el método indirecto, según el cual el excedente o déficit del periodo se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) y de las partidas de ingreso o gasto asociadas con flujos de efectivo de operaciones de inversión o financiación; o
 - (b) el método directo, según el cual se revelan las principales categorías de cobros y pagos en efectivo en términos brutos.

Método indirecto

- B5.8 En el método indirecto, el flujo neto por actividades de operación se determina el excedente o déficit del periodo por los efectos de:
- (a) los cambios habidos durante el periodo en los **inventarios** y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
 - (b) partidas no monetarias, tales como **depreciaciones, provisiones, impuestos diferidos**, ingresos (gastos) acumulados o devengados aún no recibidos (pagados) en efectivo, ganancias y pérdidas no realizadas por moneda extranjera, ganancias no distribuidas de **asociadas** y donaciones de bienes o servicios; y
 - (c) cualesquiera otras partidas cuyos efectos monetarios se relacionen con inversión o financiación.

Una ESFL no incluirá las donaciones de partidas no monetarias, por ejemplo, los inventarios donados, en el Estado de Flujos de Efectivo.

Método directo

- B5.9 En el método directo, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación se presenta revelando información sobre las principales categorías de cobros y pagos en efectivo en términos brutos. Esta información se puede obtener:
- (a) de los registros contables de la ESFL; o
 - (b) ajustando los **ingresos, gastos** y otras partidas en el **Estado de Ingresos y Gastos** para:
 - (i) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
 - (ii) otras partidas sin reflejo en el efectivo; y
 - (iii) otras partidas cuyos efectos monetarios se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

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

- B5.10 Una ESFL presentará por separado las principales categorías de cobros y pagos en efectivo brutos procedentes de actividades de inversión y financiación. Los flujos de efectivo agregados derivados de adquisiciones y disposiciones de entidades controladas u otras unidades operativas deben ser presentados por separado, y clasificados como actividades de inversión.

Flujos de efectivo en moneda extranjera

- B5.11 Una ESFL registrará los flujos de efectivo procedentes de transacciones en una moneda extranjera en la moneda funcional de la ESFL, aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo.
- B5.12 La ESFL convertirá los flujos de efectivo de una entidad controlada extranjera utilizando la tasa de cambio entre la moneda funcional de la ESFL y la moneda extranjera, en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo.
- B5.13 El párrafo A5.22 explica cuándo se puede utilizar una tasa de cambio que se aproxime a la tasa real.
- B5.14 Las ganancias o pérdidas no realizadas, procedentes de cambios en las tasas de cambio de la moneda extranjera no son flujos de efectivo. Sin embargo, para conciliar el efectivo y los equivalentes al efectivo al principio y al final del periodo, debe presentarse en el estado de flujos de efectivo el efecto de la variación en las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos o mantenidos en moneda extranjera deben ser presentados en el Estado de Flujos de Efectivo. Por tanto, la ESFL volverá a medir el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos durante el periodo sobre el que se informa (tales como los importes mantenidos en moneda extranjera y las cuentas bancarias en moneda extranjera) a las tasas de cambio del final del periodo. La ESFL presentará por separado la ganancia o pérdida no realizada resultante de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y financiación.

Participaciones, distribuciones de capital y dividendos

- B5.15 Una ESFL presentará por separado los flujos de efectivo procedentes de intereses y **distribuciones** de capital recibidas y pagadas, así como los dividendos recibidos. La ESFL clasificará los flujos de efectivo de forma congruente, periodo a periodo, como de actividades de operación, de inversión o de financiación.
- B5.16 Una ESFL puede clasificar los intereses pagados y los intereses, distribuciones de capital y dividendos recibidos como flujo de efectivo de operación, ya que se incluyen en el excedente o déficit del periodo **de las actividades de operación**. De forma alternativa, la ESFL puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como actividades de financiación y de inversión, respectivamente, porque son costos de obtención de recursos financieros o rendimientos de las inversiones.
- B5.17 Una ESFL puede clasificar las distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio pagadas como flujos de efectivo de financiación, porque son costos de obtención de recursos financieros. Alternativamente, la entidad puede clasificar las distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio pagadas como componentes de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación porque se pagan con flujos de efectivo de operaciones.

Impuesto a las ganancias

- B5.18 Una ESFL presentará por separado los flujos de efectivo procedentes del impuesto a las ganancias, y los clasificará como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente identificados con actividades de inversión y de financiación. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyan entre más de un tipo de actividad, la ESFL revelará el importe total de impuestos pagados.

Transacciones no monetarias

- B5.19 Una ESFL excluirá del Estado de Flujos de Efectivo las transacciones de inversión y financiación que no requieran el uso de efectivo o equivalentes al efectivo. Una ESFL revelará estas transacciones en cualquier parte de los estados financieros, de manera que suministren toda la información relevante acerca de esas actividades de inversión y financiación.
- B5.20 Muchas actividades de inversión y financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo corrientes, aun cuando afecten a la estructura de los activos y de capital de una ESFL. La exclusión de transacciones no monetarias del Estado de Flujos de Efectivo es congruente con el objetivo de un Estado de Flujos de Efectivo, puesto que estas partidas no involucran flujos de efectivo en el periodo corriente. Ejemplos de transacciones no monetarias de este tipo son:
- (a) el cobro de activos donados;
 - (b) la adquisición de activos, ya sea asumiendo directamente los pasivos por su financiación, o entrando en operaciones de arrendamiento financiero;
 - (c) la compra de una entidad mediante una ampliación de patrimonio; y
 - (d) la conversión de deuda en patrimonio.

Cambios en los pasivos que surgen de las actividades de financiación

- B5.21 Una ESFL revelará una conciliación entre los saldos iniciales y finales en el **Estado de Situación Financiera** para los pasivos que surgen de actividades de financiación. Los pasivos que se derivan de actividades de financiación son pasivos para los que los flujos de efectivo se han clasificado, o se clasificarán en el futuro, en el Estado de Flujos de Efectivo como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación. La conciliación incluirá:
- (a) cambios procedentes de los flujos de efectivo por financiación;
 - (b) cambios que surgen de la obtención o pérdida del control de subsidiarias u otros negocios;
 - (c) efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera;
 - (d) cambios en los **valores razonables**; y
 - (e) otros cambios.

Acuerdos de financiación de proveedores

- B5.22 Los acuerdos de financiación de proveedores se caracterizan porque uno o varios proveedores de financiación ofrecen pagar los importes que una entidad debe a sus proveedores y la entidad se compromete a pagar según los términos y condiciones de los acuerdos en la misma fecha en que se paga a los proveedores o en una fecha posterior. Estos acuerdos proporcionan a la ESFL plazos de pago ampliados, o a los proveedores de la ESFL, plazos de pago anticipados, en comparación con la fecha de vencimiento de la factura correspondiente. Los acuerdos de financiación de proveedores suelen denominarse “financiación de la cadena de suministro”, “financiación de cuentas por pagar” o “acuerdos de factoraje inverso”. Entre los ejemplos de acuerdos que no son acuerdos de financiación de proveedores se incluyen:
- (a) acuerdos que son únicamente mejoras crediticias para una entidad (por ejemplo, garantías financieras, incluidas cartas de crédito utilizadas como garantías); e

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

B5.23 Una ESFL revelará de forma agregada sus acuerdos de financiación de proveedores:

- (a) los términos y condiciones clave de los acuerdos (por ejemplo, términos y condiciones relacionados con la tasa de interés, cargos por comisiones, condiciones de pago ampliadas y seguridad o garantías proporcionadas). Sin embargo, una ESFL revelará por separado los términos y condiciones de los acuerdos que tengan términos y condiciones clave diferentes;
- (b) Al principio y al final del periodo sobre el que se informa:
 - (i) los **importes en libros**, y las partidas asociadas presentadas en el Estado de Situación Financiera de la ESFL, de los pasivos financieros que forman parte de un acuerdo de financiación de proveedores;
 - (ii) los importes en libros, y las partidas asociadas, de los pasivos financieros revelados de acuerdo con (i) para los que los proveedores ya han recibido el pago de los proveedores de financiación, a menos que sea **impracticable** hacerlo. Si no es posible proporcionar esta información, la entidad indicará este hecho;
 - (iii) el rango de fechas de vencimiento de los pagos (por ejemplo, 30 a 40 días después de la fecha de la factura) tanto para los pasivos financieros revelados de acuerdo con (i) como para las cuentas de operaciones por pagar comparables que no formen parte de un acuerdo de financiación de proveedores. Las cuentas por pagar operativas comparables son, por ejemplo, las cuentas por pagar operativas de la ESFL con otras ESFL con objetivos similares o dentro de las mismas jurisdicciones que los pasivos financieros revelados de acuerdo con (i). Si los rangos de las fechas de vencimiento de los pagos son amplios, una ESFL revelará información explicativa sobre dichos rangos o los dividirá en rangos más estrechos; y
- (c) el tipo y el efecto de los cambios no monetarios en los importes en libros de los pasivos financieros revelados de acuerdo con (b)(i). Estos cambios no monetarios incluyen el efecto de **combinaciones de negocios**, que no requieren el uso de efectivo o equivalentes de efectivo (véase el párrafo B5.19). Por ejemplo, una entidad que compra bienes y servicios a proveedores clasificaría normalmente las salidas de efectivo para liquidar los importes adeudados a sus proveedores como salidas de efectivo de actividades de operación. Si la entidad debe a sus proveedores un importe que pasa a formar parte de un acuerdo de financiación de proveedores, la entidad - habiendo considerado los términos y condiciones del acuerdo - podría clasificar la salida de efectivo para liquidar los importes adeudados como un flujo de efectivo procedente de actividades de financiación. En tales circunstancias, la entidad podría no haber informado de ninguna entrada de efectivo procedente de actividades de financiación, en cuyo caso el resultado sería un cambio no monetario en los pasivos derivados de actividades de financiación.

Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo

B5.24 Una ESFL revelará los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, y presentará una conciliación de los importes presentados en su Estado de Flujos de Efectivo con las partidas equivalentes presentadas en el Estado de Situación Financiera. Sin embargo, no se requiere que una ESFL presente esta conciliación si el importe de efectivo y equivalentes al efectivo presentado en el Estado de Flujos de Efectivo es idéntico al descrito de forma similar en el Estado de Situación Financiera.

Otra información a revelar

- B5.25 Una ESFL revelará, junto con un comentario de la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes de efectivo significativos mantenidos por la ESFL que no están disponibles para ser utilizados por la ESFL. El efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos por una ESFL pueden no estar disponibles para el uso por ésta, debido a, entre otras razones, controles de cambio de moneda extranjera o por restricciones legales incluidas la impuestas por los donantes. Por ejemplo, los controles cambiarios pueden significar que las operaciones comerciales de una ESFL en un país no puedan transferir el resultado a la **ESFL controladora** en otro país, o las restricciones impuestas por un donante pueden significar que los fondos deban retenerse en una cuenta bancaria específica hasta que se utilicen para financiar actividades concretas.

B6 – Notas a los estados financieros

Alcance de esta Sección

B6.1 Esta Sección establece los principios subyacentes a la información a presentar en las **notas** a los **estados financieros** y cómo presentarla. Las notas contienen información adicional a la presentada en el **Estado de Situación Financiera**, el **Estado de Ingresos y Gastos**, el **Estado de Cambios en los Activos Netos** y el **Estado de Flujos de Efectivo**. Las notas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados, e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser **reconocidas** en ellos. Además de los requerimientos de esta Sección, casi todas las demás secciones de esta Norma requieren información a revelar que normalmente se presenta en las notas.

Estructura de las notas

B6.2 Las notas:

- (a) presentarán información sobre las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las **políticas contables** específicas utilizadas, de acuerdo con los párrafos B6.5 a B6.7;
- (b) revelarán la información requerida por esta Norma que no haya sido presentada en otro lugar de los estados financieros; y
- (c) proporcionarán información que no se presenta en otra parte de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos.

B6.3 Una ESFL presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una ESFL hará referencia para cada partida de los estados financieros a cualquier información en las notas con la que esté relacionada.

B6.4 Una ESFL presentará normalmente las notas en el siguiente orden:

- (a) una declaración de que los estados financieros se han elaborado cumpliendo con la NIC-ESFL (véase el párrafo B1.20);
- (b) información sobre las políticas contables materiales o con importancia relativa (véase el párrafo B6.5);
- (c) información justificativa de las partidas presentadas en los estados financieros, en la secuencia en que se presenta cada estado y cada partida; y
- (d) cualquier otra información a revelar.

Información a revelar sobre políticas contables

B6.5 Una ESFL revelará información material o con importancia relativa de política contable. La información sobre políticas contables es material o tiene importancia relativa si, cuando es considerada conjuntamente con otra información incluida en los estados financieros de la ESFL, puede razonablemente esperarse que influya en las decisiones que toman los **usuarios principales** de los **estados financieros con propósito general**, sobre la base de dichos estados financieros.

Información sobre juicios

B6.6 Una ESFL revelará, junto con su información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa o en otras notas, los juicios, diferentes de los que implican estimaciones

(véase el párrafo B6.7), que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la ESFL y que tengan un efecto muy significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Ejemplos de juicios que una ESFL puede tener que revelar incluyen los que determinan:

- (a) clases apropiadas de activos y pasivos de acuerdo con el párrafo A4.30 para los cuales se proporciona información a revelar sobre las mediciones del **valor razonable**;
- (b) que la ESFL tiene el **control** de otra entidad; y
- (c) que la entidad tiene el **control conjunto** de un acuerdo o influencia significativa sobre otra entidad.

Información sobre las fuentes clave de incertidumbre en la estimación

B6.7 Una ESFL revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la **fecha de presentación**, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes **materiales o con importancia relativa** en el **importe en libros** de los **activos y pasivos** dentro del ejercicio contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

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

B7 - Políticas contables, estimaciones y errores

Alcance de esta Sección

- B7.1 Esta Sección proporciona una guía para la selección y aplicación de las **políticas contables** que se usan en la preparación de **estados financieros**. También abarca los **cambios** en las estimaciones contables y correcciones de **errores** en estados financieros de periodos anteriores.

Selección y aplicación de políticas contables

- B7.2 Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una ESFL al preparar y presentar estados financieros.
- B7.3 Si esta Norma trata específicamente una transacción u otro suceso o condición, una ESFL aplicará esta Norma. Sin embargo, la ESFL no necesitará seguir un requerimiento de esta Norma, si el efecto de hacerlo no fuera **material o con importancia relativa**.
- B7.4 Si esta Norma no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, la gerencia de una ESFL utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información que sea:
- (a) relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios; y
 - (b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:
 - (i) representen razonablemente la **situación financiera**, los **ingresos** y **gastos**, otros cambios en los **activos netos** y los **flujos de efectivo** de una ESFL;
 - (ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros sucesos y condiciones, y no simplemente su forma legal;
 - (iii) son neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;
 - (iv) son prudentes; y
 - (v) están completos en todos sus extremos materiales o con importancia relativa.
- B7.5 Al realizar los juicios descritos en el párrafo B7.4, la gerencia se referirá y considerará su aplicabilidad, en orden descendente, a las siguientes fuentes:
- (a) requerimientos y guías establecidos en esta Norma que traten cuestiones similares y relacionadas; y
 - (b) las definiciones, criterios de **reconocimiento** y conceptos de medición para **activos**, **pasivos**, impuestos a las ganancias y gastos, y los principios fundamentales de la A2 *Conceptos y principios fundamentales*.
- B7.6 Al realizar los juicios descritos en el párrafo B7.4, la gerencia puede también considerar los requerimientos y guías en otras fuentes autorizadas de guía contable que traten cuestiones similares y relacionadas:
- (a) principalmente para transacciones de intercambio, la **Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES** y las **Normas NIIF de Contabilidad completas** (cuando los requerimientos o guías no entren en conflicto con los conceptos y principios de A2);
 - (b) principalmente para transacciones que no sean de intercambio, las **NICSP** (cuando los requerimientos o guías no entren en conflicto con los conceptos y principios de A2); o
 - (c) principalmente para transacciones específicas de las ESFL que no estén adecuadamente tratadas en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, las Normas de Contabilidad

NIIF completas o las NICSP, las normas de contabilidad a nivel jurisdiccional destinadas a ser aplicadas por una ESFL cuando los requerimientos o la guías no entren en conflicto con los conceptos y principios de A2 (incluidas las normas sustituidas por las NIC-ESFL).

Al considerar la relevancia de otras fuentes normativas de guía contable, una ESFL tendrá en cuenta la especificidad de la fuente (ya que una fuente que trate circunstancias específicas probablemente sea más relevante que otra de la que la ESFL deba extraer analogías) y la relevancia continuada de la fuente (ya que el paso del tiempo puede disminuir la relevancia de ciertas fuentes).

Uniformidad de las políticas contables

- B7.7 Una ESFL seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros sucesos y condiciones que sean similares, a menos que esta Norma requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si esta Norma requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Cambios en las políticas contables

- B7.8 Una ESFL cambiará una política contable solo si el cambio:
- (a) es requerido por cambios a esta Norma; o
 - (b) dé lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera de la ESFL, los ingresos y gastos, otros cambios en los activos netos o en los flujos de efectivo.
- B7.9 Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:
- (a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente;
 - (b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros sucesos o condiciones que no ocurrieron anteriormente, o que no eran materiales o tenían importancia relativa; o
 - (c) un cambio al modelo de costo cuando ya no está disponible una medida fiable del **valor razonable** (o viceversa) para un **activo** que esta Norma requeriría o permitiría en otro caso medir al valor razonable.
- B7.10 Si esta Norma permite una elección de tratamiento contable (incluyendo la **base de medición**) para una transacción específica u otro suceso o condición y una ESFL cambia su elección anterior, eso es un cambio de política contable.
- B7.11 La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la E2 *Propiedades, Planta y Equipo* es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la E2. Por consiguiente, un cambio del modelo del costo al modelo de revaluación para una clase de **propiedades, planta y equipo** se contabilizará de forma prospectiva, en lugar de hacerlo de acuerdo con los párrafos B7.12 y B7.13.

Aplicación de los cambios en políticas contables

- B7.12 Una ESFL contabilizará los cambios de política contable como sigue:

- (a) un cambio de política contable, procedente de un cambio en los requerimientos de esta Norma, de acuerdo con las **disposiciones** transitorias, si las hubiere, especificadas en esa modificación; y
- (b) todos los demás cambios en la política contable de forma **retroactiva** (véase el párrafo B7.13).

Aplicación retroactiva

- B7.13 Cuando se aplique un cambio de política contable de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo B7.12, la ESFL aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre. Cuando sea **impracticable** determinar los efectos en cada periodo específico de un cambio en una política contable sobre la información comparativa para uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la ESFL aplicará la nueva política contable a los **importes en libros** de los activos y pasivos al principio del primer periodo para el que sea practicable la **aplicación retroactiva**, el cual podría ser el periodo actual, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente de los **activos netos** que se vea afectado para ese periodo.

Información a revelar sobre un cambio de política contable

- B7.14 Cuando una modificación a esta Norma tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, o pueda tener un efecto en futuros periodos, una ESFL revelará:
- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;
 - (b) el importe del ajuste para cada partida afectada de los estados financieros para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable;
 - (c) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
 - (d) una explicación en el caso de que la determinación de los importes a revelar de los apartados (b) o (c) no sea practicable.

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

- B7.15 Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, una ESFL revelará:
- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;
 - (b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información fiable y más relevante;
 - (c) en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, mostrado por separado:
 - (i) para el periodo corriente;
 - (ii) para cada periodo anterior presentado; y
 - (iii) para periodos anteriores a los presentados, de forma agregada.
 - (d) Una explicación en el caso de que sea impracticable la determinación de los importes a revelar en el apartado (c).

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

Estimaciones contables

- B7.16 Una política contable podría requerir que elementos de los estados financieros se midan de una forma que involucre **incertidumbre en la medición** - es decir, la política contable podría requerir que estos elementos se midan por importes monetarios que no pueden observarse directamente y deben ser estimados. En estos casos, la ESFL desarrolla una estimación contable para lograr el objetivo establecido por la política contable. El desarrollo de estimaciones contables implica el uso de juicios o supuestos basados en la última información disponible que sea fiable.
- B7.17 Para desarrollar una estimación contable, una ESFL utiliza técnicas de medición y datos de entrada. Las técnicas de medición incluyen las técnicas de estimación (por ejemplo, las técnicas utilizadas para medir la **depreciación** de un elemento de propiedad, planta y equipo, aplicando la E2) y las técnicas de valoración (por ejemplo, las técnicas utilizadas para medir el valor razonable de un activo o pasivo aplicando la A4 *Medición del valor razonable*).

Cambios en las estimaciones contables

- B7.18 Una ESFL podría necesitar cambiar una estimación contable si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación contable, o como consecuencia de nueva información obtenida, nuevos desarrollos o de poseer más experiencia.
- B7.19 Los efectos sobre una estimación contable de un cambio en un dato de entrada o en una técnica de medición son cambios en estimaciones contables, a menos que procedan de la corrección de errores de periodos anteriores. Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.
- B7.20 una ESFL reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinto de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo B7.21, en el **excedente o déficit**:
- (a) del periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo; o
 - (b) del periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.
- B7.21 En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de activos netos, la ESFL lo reconocerá ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o activos netos, en el periodo en que tiene lugar el cambio.

Información a revelar sobre un cambio en estimaciones contables

- B7.22 Una ESFL revelará la naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto del cambio sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos del periodo corriente. Si es practicable para la ESFL estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la ESFL revelará estas estimaciones.

Correcciones de errores de periodos anteriores

- B7.23 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una ESFL correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:
- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados para su emisión; y

- (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración de aquellos estados financieros.
- B7.24 Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.
- B7.25 En la medida en que sea practicable, una ESFL corregirá de forma retroactiva los errores materiales o con importancia relativa de periodos anteriores, en los primeros estados financieros autorizados para emitirlos después de su descubrimiento por:
- (a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o
 - (b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y activos netos para dicho periodo.
- B7.26 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la ESFL reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y activos netos del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente).

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

- B7.27 Una ESFL revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:
- (a) la naturaleza del error del periodo anterior;
 - (b) para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros;
 - (c) en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información; y
 - (d) una explicación si no es practicable determinar los importes a revelar en los apartados (b) o (c).

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

B8 - Contabilidad de fondos

Alcance de esta Sección

- B8.1 La contabilidad por fondos es uno de los conceptos clave de esta Norma. Todas las transacciones de ingresos y gastos se registran en un fondo para poder presentar los saldos de este. Por lo tanto, una ESFL tendrá al menos un fondo. Este fondo puede recibir diversos nombres, como Fondo General, fondo acumulado o reserva general. La NIC-ESFL utiliza el término Fondo General. A menos que existan otros fondos, el Fondo General contendrá todos el excedente o déficit del periodo históricos de una ESFL.
- B8.2 Esta Sección establece las características de un fondo a efectos de la NIC-ESFL y cómo se presentará cada fondo en los **estados financieros con propósito general**.

Características de un fondo

- B8.3 Un requisito previo para la contabilidad por fondos es que una ESFL comprenda los diferentes fondos que posee. Puede existir un fondo distinto del Fondo General por diversas razones.
- B8.4 A los efectos de NIC-ESFL, se creará un fondo separado cuando:
- (a) exista un requerimiento derivado de medios legales o equivalentes para realizar un seguimiento por separado de los recursos y el uso de dichos recursos; o
 - (b) existan expectativas razonables por parte de una parte interesada individual o un grupo de partes interesadas (internas o externas) de que una ESFL realice un seguimiento de los recursos utilizados para un conjunto específico de actividades.
- B8.5 Una ESFL registrará los **ingresos, gastos, activos no financieros, pasivos no corrientes** y cualquier **activo o pasivo** relacionado con sus **obligaciones de entrega** para cada fondo identificado en el párrafo B8.4. Una ESFL realizará un seguimiento de otros activos corrientes y pasivos corrientes cuando la información esté disponible sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
- B8.6 Una ESFL determinará si tiene un solo fondo o varios fondos. Una ESFL que no realice la identificación de ningún fondo adicional después de la aplicación del párrafo B8.4 tendrá un solo fondo, que será el Fondo General.
- B8.7 Los ingresos, gastos, activos y pasivos registrados en cada fondo solo se referirán a las actividades realizadas para promover los fines específicos del fondo y no se referirán a ningún otro fin. Los gastos pueden incluir **costos directos, costos compartidos y costos de apoyo** (tal y como se definen en D1 *Clasificación de gastos*), a menos que no estén permitidos como parte de un fondo determinado por motivos legales, regulatorios o de otro tipo.
- B8.8 Cuando exista un fondo de acuerdo con el párrafo B8.4, se presentará como **fondo restringido** o **fondo no restringido**. En cada **fecha de presentación** se llevará a cabo la evaluación para determinar si cada fondo identificado individualmente se presentará como un fondo restringido (véase los párrafos B8.9 a B8.16) o como un fondo no restringido (véase los párrafos B8.17 a B8.21).

Fondos con restricciones

- B8.9 Una ESFL presentará un fondo como fondo restringido cuando se cumpla uno de los siguientes criterios:

- (a) el uso de los recursos del fondo se limita a un fin o actividad específicos debido a un requerimiento impuesto externamente por medios legales o equivalentes. Esto incluye la aceptación de condiciones comunicadas de forma privada por el **otorgante** o donante que limitan el uso de los recursos a un fin o actividad específicos; o
 - (b) una ESFL ha asumido un compromiso público comunicado externamente, en el momento del lanzamiento de una campaña de recaudación de fondos o antes, de que la ESFL utilizará los recursos obtenidos a través de la campaña para un fin específico, creando una expectativa razonable sobre el uso de los recursos.
- B8.10 Por lo general, los ingresos procedentes de contratos con **clientes** formarán parte de un fondo no restringido y estas transacciones por sí solas no serán suficientes para crear un fondo restringido. Sin embargo, un fondo restringido puede incluir múltiples fuentes de fondos, que son los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.
- B8.11 Es posible que una ESFL tenga muchos fondos individuales que tengan restricciones. El número de fondos vendrá determinado por las necesidades operativas de cada ESFL.
- B8.12 Una asignación razonable del costo de apoyo asociado a la gestión de un fondo se presentará como parte de un fondo, a menos que su incorporación no esté permitida según lo establecido en B8.7.
- B8.13 Un fondo restringido mostrará todas las transacciones relacionadas con su finalidad específica. Los **costos legítimos** atribuibles a un fondo restringido se presentarán como parte del fondo, incluso si el saldo de dicho fondo es insuficiente en ese momento para financiar todos los gastos. Una ESFL solo imputará dichos gastos al fondo si el propósito específico para el que se creó el fondo aún no se ha completado.
- B8.14 Los saldos negativos (insuficiencias) se revisarán en la fecha de presentación para determinar si se trata de una insuficiencia temporal que se abordará en un futuro periodo sobre el que se informa o si se trata de una insuficiencia permanente.
- B8.15 Cuando exista una expectativa realista de que la ESFL recibirá ingresos futuros para cubrir una insuficiencia, la ESFL trasladará el saldo negativo. Cuando no sea probable que se reciban ingresos futuros para cubrir la insuficiencia, la ESFL compensará la insuficiencia con sus fondos no restringidos y revelará las razones de dicha insuficiencia de conformidad con el párrafo B8.26(c).
- B8.16 Cuando un fondo que, anteriormente, se presentaba como fondo restringido ya no se requiere porque ha dejado de existir la razón por la que se creó (por ejemplo, porque se ha alcanzado el objetivo o se han utilizado todos los fondos), cualquier saldo del fondo, ya sea positivo o negativo, se transferirá a los fondos no restringidos y se cerrará el fondo, siempre que tanto la transferencia como el cierre estén permitidos por la ley. Cuando no esté legalmente permitido en ese momento, la ESFL seguirá presentando el saldo del fondo hasta que pueda transferirse o cerrarse.

Fondos sin restricciones

- B8.17 Los fondos sin restricciones son aquellos que el órgano de gobierno de una ESFL puede usar a su discreción para promover los objetivos misionales de la ESFL. El Fondo General es un fondo no restringido.
- B8.18 El órgano de gobierno de una ESFL puede designar internamente fondos para un fin específico. Esto puede incluir reservar fondos para un proyecto o compromiso futuro, como la inversión en nuevos equipos para cumplir los objetivos de la ESFL. La ESFL presentará estos fondos

designados internamente como fondos sin restricciones, ya que el órgano de gobierno de la ESFL tiene la facultad de modificar dichas asignaciones.

- B8.19 Los fondos sin restricciones incluirán:
- (a) cualquier fondo que el órgano de gobierno de una ESFL haya creado por designación interna; y
 - (b) cualquier otro fondo que no se presente como fondo restringido.
- B8.20 Una ESFL puede recibir una **subvención** o donación cuando el otorgante exprese una preferencia no vinculante en cuanto al uso de los fondos, que no llegue a imponer un requisito por medios legales o equivalentes. Cuando esta preferencia no cree una expectativa razonable sobre el uso de los recursos por parte de la parte interesada, la ESFL incluirá los fondos como parte de los fondos no restringidos.
- B8.21 La aplicación de otras secciones de las NIC-ESFL puede dar lugar a reservas, como la reserva de revaluación derivada de la revaluación de las **propiedades, planta y equipo**. Dichas reservas forman parte de los activos netos globales de una ESFL. Una ESFL mostrará estas reservas por separado de los fondos restringidos y los fondos no restringidos.

Transferencias entre fondos

- B8.22 Solo se podrá realizar una transferencia entre fondos cuando esté legalmente permitido.
- B8.23 Una ESFL puede realizar una transferencia entre fondos restringidos y fondos no restringidos por varias razones, entre ellas:
- (a) para compensar la insuficiencia de un fondo restringido;
 - (b) para transferir un activo no corriente de un fondo restringido porque ya no existe ninguna restricción sobre su uso;
 - (c) cuando el otorgante o donante cancela el saldo de un fondo restringido para que se use con cualquier fin; o
 - (d) cuando la ESFL puede usar el saldo de un fondo restringido para un fin alternativo sin consecuencias legal o regulatorias.
- B8.24 El total de las transferencias registradas entre fondos separados, que incluyen las realizadas entre fondos restringidos y no restringidos en los periodos sobre los que se informa, siempre será igual a cero.

Información a revelar

- B8.25 A la hora de decidir cuál es la forma de presentación más adecuada, una ESFL considerará el volumen y la complejidad de los fondos que posee.
- B8.26 Las **notas** a los **estados financieros** revelarán:
- (a) información sobre los saldos de cada fondo, que incluye la finalidad de cada uno de ellos;
 - (b) detalles de los movimientos de los fondos durante el periodo sobre el que se informa, indicando como mínimo los ingresos totales, los gastos totales, otros cambios y movimientos entre fondos, desagregados por cada fondo según lo requerido en el párrafo B8.26(a) y conciliando los saldos iniciales y finales de los fondos;
 - (c) detalles de los motivos de cualquier transferencia entre fondos restringidos y fondos no restringidos;

- (d) una explicación de cualquier insuficiencia en un fondo restringido al final del periodo sobre el que se informa y los planes para subsanar dicha insuficiencia en los periodos financieros sobre los que se informe posteriormente;
- (e) una explicación de los saldos de cualquier fondo restringido cuyo propósito haya cesado y cuyo saldo no haya sido o no pueda ser transferido a un fondo no restringido; y
- (f) detalles del uso previsto de cualquier fondo designado (cuando se haya revelado), explicando el propósito de la designación.

B8.27 Una ESFL puede agregar fondos pequeños que sean individualmente irrelevantes cuando tengan un propósito similar. Si no es posible agregar fondos pequeños, se mostrarán individualmente.

Grupo C

Ingresos de actividades ordinarias

C1 - Ingresos de actividades ordinarias	96
---	----

C1 – Ingresos de actividades ordinarias

Alcance de esta Sección

- C1.1 Esta sección especifica la contabilización de los **ingresos de actividades ordinarias** por parte de una ESFL.
- C1.2 Se aplica a todas las entradas, excepto:
- (a) las aportaciones de patrimonio recibidas (véase F2 *Pasivo y derechos sobre el patrimonio*);
 - (b) los contratos de arrendamiento dentro del ámbito de aplicación de D6 *Arrendamientos*;
 - (c) los **contratos de seguro**;
 - (d) los **instrumentos financieros** y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del ámbito de aplicación de G1 *Estados financieros consolidados y separados*, F1 *Instrumentos financieros*, G2 *Inversiones en asociadas* y G3 *Acuerdos conjuntos* que no sean subvenciones y donaciones; y
 - (e) intercambios no monetarios de bienes o servicios entre **entidades** del mismo sector para ayudar a realizar ventas a **clientes**.
- C1.3 Una transacción puede estar parcialmente dentro del alcance de esta Sección y parcialmente dentro del alcance de otras secciones de NIC-ESFL establecidas en el párrafo C1.2. Si una de las otras secciones especifica cómo medir inicialmente cualquier parte de la transacción, entonces una ESFL aplicará primero los requerimientos de medición de esa sección. De lo contrario, la ESFL aplicará esta Sección para medir inicialmente esas partes de la transacción.

Estructura de C1

Parte I o Parte II

- C1.4 Esta Sección consta de dos partes: Parte I Ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones y donaciones y Parte II Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.
- C1.5 La Parte I se refiere a la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones, donaciones e **ingresos** similares. Se trata de ingresos de actividades ordinarias que se derivan de una transacción en la que una ESFL recibe **efectivo**, un servicio, un bien u otro **activo** de otra entidad o persona sin proporcionar directamente a cambio efectivo, un servicio, un bien u otro activo al proveedor de esos recursos. Esta forma de ingresos de actividades ordinarias se conoce a veces como ingresos no recíprocos, ingresos de actividades ordinarias no recíprocos o ingresos de actividades ordinarias no correspondidos.
- C1.6 La Parte I usa el término “subvención” para abarcar las partidas que se describen comúnmente como subvenciones, pero también las partidas que pueden describirse como donaciones, obsequios y transferencias similares de recursos.
- C1.7 La Parte II se refiere a la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Se trata de los ingresos de actividades ordinarias que una ESFL obtiene por prestar servicios, suministrar bienes u otros activos a clientes (ya sean entidades o particulares), normalmente a precios de mercado. Esta forma de ingresos de actividades ordinarias se conoce a veces como ingresos de actividades ordinarias comerciales, ingresos de actividades ordinarias de intercambio, ingresos de actividades ordinarias recíprocos o ingresos de actividades ordinarias correspondidos.

Determinación de la sustancia económica de una transacción

- C1.8 Una ESFL determinará la parte de C1 que se aplicará a una transacción de ingresos de actividades ordinarias basándose en la sustancia económica de dicha transacción. Puede existir situaciones donde una ESFL deba aplicar las dos partes de C1 a una transacción individual (es decir, una ESFL puede necesitar separar una transacción en un componente de subvención - contabilizado con el uso de la Parte I - y un componente de contrato con el cliente - contabilizado con el uso de la Parte II).
- C1.9 Cuando una ESFL reciba recursos para apoyar la prestación de sus servicios y:
- (a) tenga control sobre los **recursos económicos** transferidos porque tiene la capacidad presente para remitir el uso de los recursos; y
 - (b) el **otorgante** no reciba directamente dinero en efectivo, un servicio, un bien u otro activo a cambio de la ESFL;
- la sustancia económica de esta transacción significa que la ESFL aplica la Parte I para contabilizar los ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones, donaciones y transferencias similares.
- C1.10 Por el contrario, cuando una ESFL proporciona un servicio a cambio de tarifas (que los donantes), la sustancia económica de esta transacción implica que la ESFL proporciona directamente un servicio a cambio de una contraprestación. Esto significa que la ESFL aplica la Parte II, ya que contabiliza los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.
- C1.11 Es posible que se requiera que una ESFL trate un componente de una transacción como un **gasto de subvención** (en cuyo caso se aplicará D2 *Gastos en subvenciones y donaciones*). Por ejemplo, los bienes o servicios prestados con un subsidio significativo pueden, en esencia, constituir la provisión de una subvención, junto con los bienes o servicios.

Principios para el reconocimiento y la medición de los ingresos de actividades ordinarias

- C1.12 Los principios generales para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias son los siguientes:
- (a) si una transacción generadora de ingresos de actividades ordinarias (o un componente de una transacción) no impone **obligaciones de entrega** a la ESFL o no requiere que la ESFL cumpla **compromisos** en un contrato con clientes, la ESFL reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando se reciban los importes o, si es anterior, cuando se conviertan en cobrables; y
 - (b) si una transacción de ingresos de actividades ordinarias impone obligaciones de entrega a la ESFL o requiere el cumplimiento de compromisos en un contrato con clientes, la ESFL reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo cuando se cumplan las obligaciones de entrega o los compromisos.
- C1.13 Si se reciben importes antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, la ESFL reconocerá un **pasivo**. Este pasivo se da de baja posteriormente y se reconocen los ingresos de actividades ordinarias cuando la ESFL ha cumplido sus obligaciones o compromisos de entrega.

- C1.14 Una ESFL medirá los ingresos de actividades ordinarias por el **valor razonable** del activo recibido o por cobrar, o por la reducción del pasivo cuando el otorgante condone la obligación de la ESFL.

Reconocimiento inicial de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones con obligaciones de entrega o contratos con clientes

Modelo de 5 pasos

- C1.15 Para las transacciones de ingresos de actividades ordinarias que imponen obligaciones de entrega a la ESFL o requieren el cumplimiento de compromisos en un contrato con clientes, esta sección contiene un modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de 5 pasos común a las Partes I y II. El objetivo del modelo es que la ESFL reconozca los ingresos de actividades ordinarias que reflejan el importe al que la ESFL espera tener derecho por cumplir cada obligación o compromiso de entrega. Este modelo es aplicable a los ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones y donaciones cuando un acuerdo de subvención incluye una o más obligaciones de entrega, y a todos los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. A continuación se resume cada paso, destacando las diferencias terminológicas en función de la parte de la aplicación a la transacción.

Paso	Ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones con sus obligaciones de entrega (Parte I)	Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (Parte II)
1 - Identifique la existencia y la naturaleza de los acuerdos de subvención con obligaciones de entrega y los contratos con los clientes.	Identifique si existe un acuerdo de subvención con obligaciones de entrega y, en caso afirmativo, identifique la naturaleza del acuerdo, incluyendo cualquier componente sin obligación de entrega.	Identifique los contratos con los clientes.
2 - Identifique las obligaciones o compromisos de entrega.	Identifique las obligaciones de entrega en el acuerdo de subvención que se derivan de los compromisos adquiridos por la ESFL.	Identifique los compromisos en el contrato. El término “compromisos” se utiliza para hacer referencia tanto a las acciones que llevará a cabo una ESFL (equivalentes a los compromisos de la Parte I) como a la obligación de llevar a cabo dichas acciones (equivalentes a las obligaciones de entrega de la Parte I).
3 - Determinar el importe o precio de la transacción.	Determinar el importe de la transacción (el importe total de la subvención).	Determinar el precio de la transacción.

Paso	Ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones con sus obligaciones de entrega (Parte I)	Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (Parte II)
4 - Asignar el importe o precio de la transacción a sus obligaciones de entrega o compromisos.	Asigne el importe de la transacción a las obligaciones de entrega y otros componentes del acuerdo (cuando haya más de una obligación de entrega u otras obligaciones que no sean de entrega).	Asigne el precio de la transacción a los compromisos del contrato (cuando haya más de un compromiso).
5 - Reconocer los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la ESFL cumpla una obligación de entrega o un compromiso.	Reconocer los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisfice una obligación de entrega.	Reconocer los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la ESFL cumpla un compromiso.

Transacciones no cumplidas

- C1.16 Cuando un acuerdo de subvención con una obligación de entrega (Parte I) o un contrato con un cliente (Parte II) no se cumpla en su totalidad, una ESFL no reconocerá ningún activo, pasivo o ingreso de actividades ordinarias asociada a dicho acuerdo de subvención o contrato. El reconocimiento de activos, pasivos e ingresos de actividades ordinarias comienza cuando una de las partes del acuerdo de subvención o del contrato comienza a cumplir sus obligaciones.
- C1.17 Del mismo modo, cuando una parte del acuerdo de subvención con una obligación de entrega o del contrato con un cliente no se haya cumplido igualmente, que incluye los casos en que ambas partes hayan cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida, la ESFL no reconocerá ningún activo, pasivo o ingreso de actividades ordinarias por las partes no cumplidas del acuerdo de subvención.
- C1.18 Los acuerdos de subvención y los contratos con los clientes se considerarán totalmente incumplidos si la ESFL aún no ha cumplido ninguna de sus obligaciones de entrega establecidas en el acuerdo de subvención o en los compromisos del contrato, y el otorgante o el cliente aún no ha pagado, y aún no está obligado a pagar, la contraprestación a la ESFL.

Esencia económica de las transacciones en las que los importes entregados y recibidos no son aproximadamente iguales

Ingresos de actividades ordinarias - cuando una ESFL presta servicios, suministra bienes u otros activos y recibe un importe en efectivo, servicios, bienes u otros activos que no es aproximadamente igual

- C1.19 Una ESFL puede recibir un importe superior o inferior al valor de los servicios, bienes u otros activos que proporciona a cambio. Cuando esto sea el caso, la ESFL contabilizará la esencia de la transacción de acuerdo con los párrafos C1.20 a C1.23.

El valor recibido es inferior al valor de los servicios, bienes u otros activos proporcionados

- C1.20 Una ESFL considerará la esencia de la transacción cuando los importes recibidos sean inferiores al valor de los servicios, bienes o activos proporcionados. La ESFL determinará si el importe inferior se debe a que la ESFL ha proporcionado un descuento comercial o una subvención o donación a la otra parte.
- C1.21 Cuando la ESFL esté proporcionando bienes, servicios u otros activos con un descuento comercial, la ESFL aplicará la C1 Parte II en la contabilización de la transacción.
- C1.22 Cuando la ESFL esté proporcionando una subvención o donación junto con los servicios, bienes, u otros activos, la ESFL:
- (a) aplicará la C1 Parte II en la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias; y
 - (b) aplicará la D2 al importe de las subvenciones o donaciones proporcionadas.

La subvención o donación proporcionada por la ESFL es la diferencia entre el valor razonable de los servicios, bienes o activos proporcionados, o que se proporcionarán, y el importe recibido o por recibir.

El valor recibido es anterior al valor de los servicios, bienes u otros activos proporcionados

- C1.23 Cuando el importe recibido por una ESFL es anterior al valor de los servicios, bienes u otros activos proporcionados, la ESFL está, en esencia, recibiendo una subvención o donación además del pago por proporcionar servicios, bienes u otros activos. Por lo tanto, la ESFL reconocerá el valor razonable de los servicios o bienes proporcionados de acuerdo con C1 Parte II y el resto (la subvención o donación recibida) de acuerdo con C1 Parte I.

Gasto - cuando una ESFL adquiere servicios, bienes u otros activos a cambio de un importe distinto del valor razonable de los elementos adquiridos

- C1.24 Una ESFL que adquiere bienes o servicios por un importe superior al valor razonable de dichos bienes o servicios está, en esencia, proporcionando una subvención a la otra entidad y aplicará D2 al contabilizar el elemento de subvención de la transacción.
- C1.25 Una ESFL considerará la esencia de la transacción cuando adquiera bienes o servicios por un importe inferior al valor razonable de los bienes o servicios que recibirá. La ESFL determinará si ha recibido un descuento comercial o una subvención o donación.
- C1.26 Cuando la esencia de la transacción sea que la ESFL ha recibido un descuento comercial, la ESFL contabilizará la adquisición de los servicios, bienes o servicios u otros activos de acuerdo con la sección relevante de NIC-ESFL.
- C1.27 Cuando la esencia de la transacción sea que la ESFL ha recibido una subvención o donación, la ESFL reconocerá la subvención o donación de acuerdo con C1 Parte I. La ESFL reconocerá la recepción de una subvención o donación por la diferencia entre el valor razonable de los servicios y bienes recibidos y los importes transferidos. La ESFL rendirá cuentas del elemento relacionado con la adquisición de los servicios, bienes u otros activos de acuerdo con la sección pertinente de las NIC-ESFL.

Excepción permitida

- C1.28 Una ESFL puede optar por no reflejar la subvención o donación recibida o su intención de realizar una donación o subvención cuando la diferencia no sea **material o con importancia relativa** o el costo de identificar la subvención o donación supere el beneficio probable para los usuarios de los estados financieros.

Ingresos de actividades ordinarias en moneda extranjera

- C1.29 Una ESFL puede recibir ingresos de actividades ordinarias en moneda extranjera. La medición de los ingresos de actividades ordinarias en moneda extranjera se determinará en la fecha en que los importes se conviertan de la moneda extranjera a la moneda de presentación.
- C1.30 Una ESFL contabiliza el efecto de las variaciones en las tasas de cambio después de la firma de un acuerdo de subvención o contrato con un cliente, de acuerdo con A5 *Conversión de moneda extranjera*.

Consideraciones: principal versus agente

- C1.31 Cuando otra parte participa en el cumplimiento de los requerimientos de un acuerdo de subvención o contrato con un cliente, una ESFL determinará si la naturaleza de su obligación es cumplir los requerimientos por sí misma (es decir, la ESFL es un principal) o hacer arreglos para que otra parte cumpla esos requerimientos (es decir, la ESFL es un agente). Una ESFL determinará si es un principal o un agente para cada obligación de entrega en un acuerdo de subvención y cada compromiso en un contrato. Una ESFL no puede ser un agente a menos que tenga una obligación presente con el otorgante o el cliente.
- C1.32 Una ESFL es un principal si:
- (a) es la principal responsable de cumplir los requerimientos de la obligación de entrega o del contrato;
 - (b) cuándo la ESFL transfiere bienes a un **destinatario del servicio** o cliente, la ESFL obtiene el control de los bienes especificados como inventario antes de transferirlos al destinatario del servicio o cliente (es decir, la ESFL tiene riesgo de inventarios antes de que se transfieran los bienes); o
 - (c) cuándo la ESFL proporciona servicios a un destinatario del servicio o cliente, obtiene el control del servicio especificado o del derecho al bien o servicio especificado antes de:
 - (i) proporciona el servicio al destinatario del servicio o al cliente; o
 - (ii) dirige a otra parte que actúe en nombre de la ESFL para que preste el servicio al destinatario del servicio o al cliente.

Si ninguna de las circunstancias en (a) a (c) se aplican, la ESFL es un agente.

- C1.33 Una ESFL que sea principal reconocerá el importe bruto de los ingresos de actividades ordinarias a los que espera tener derecho por el cumplimiento de los requerimientos de un acuerdo o contrato de subvención.
- C1.34 Una ESFL que sea agente reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe de cualquier gasto de gestión o administración, honorario o comisión al que la ESFL espere tener derecho a cambio de organizar el cumplimiento de los requerimientos del acuerdo o contrato de subvención.

Presentación

- C1.35 Una ESFL aplicará la B8 *Contabilidad de fondos* para determinar la presentación de los ingresos por subvenciones como parte de un fondo restringido o un fondo no restringido.

Parte I – Ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones y donaciones

Ámbito de aplicación de la Parte I

- C1.36 La Parte I especifica la contabilización de los ingresos por subvenciones, donaciones e ingresos similares (en adelante, ingresos por subvenciones), tal y como se describe en C1.5.
- C1.37 En la Parte I de C1, el término “recurso” incluye bienes, servicios y otros activos, que pueden abarcar efectivo, **activos financieros** o activos no corrientes. Las referencias a bienes o servicios deben interpretarse como referencias al efectivo y otros activos.
- C1.38 D2 especifica la contabilización de los desembolsos en subvenciones, donaciones y transferencias similares por parte de una ESFL como otorgante.

Tipos de ingresos por subvenciones

- C1.39 Los ingresos por subvenciones pueden provenir:
- (a) de transacciones o acuerdos de subvención que:
 - (i) no imponen restricciones a la capacidad de la ESFL para utilizar los ingresos por subvenciones; o
 - (ii) imponen requerimientos que restringen la capacidad de una ESFL para utilizar los ingresos por subvenciones, sin imponer una o más sus obligaciones; o
 - (b) de acuerdos de subvención que tienen una o más sus obligaciones.
- C1.40 Un acuerdo de subvención es un acuerdo entre dos o más partes que crea un derecho y sus obligaciones. Los acuerdos de subvención pueden ser escritos, verbales o implícitos en las prácticas habituales de una ESFL o de un sector.
- C1.41 Las obligaciones de entrega surgen cuando el donante y el **beneficiario de la subvención** tienen derechos y obligaciones, exigibles por medios legales o equivalentes. La exigibilidad puede derivarse de diversos mecanismos, siempre que estos proporcionen a cada entidad la capacidad de requerir a las partes el cumplimiento de sus obligaciones. Una ESFL debe considerar el fondo, más que la forma jurídica, de un acuerdo de subvención o de una obligación de entrega individual a la hora de evaluar la exigibilidad. Una obligación de entrega crea una obligación presente para la ESFL.
- C1.42 Una obligación de entrega debe especificar de forma separada y distinta:
- (a) los resultados que se espera que logre la ESFL;
 - (b) las actividades que la ESFL se requiere realizar con los recursos; o
 - (c) los servicios, bienes o servicios y otros activos que la ESFL utilizará internamente o transferirá externamente.

- C1.43 Para que un acuerdo de subvención o una obligación de entrega sean exigibles, el otorgante debe poder determinar si la ESFL ha cumplido con sus obligaciones. Si las obligaciones impuestas a la ESFL no son lo suficientemente específicas, el otorgante no podrá tomar la determinación, y ninguna de las obligaciones del acuerdo de subvención se considerará una obligación de entrega.
- C1.44 Un acuerdo de subvención que no incluya obligación de entrega puede, no obstante, incluir requerimientos que limiten la capacidad de una ESFL para utilizar los ingresos por subvenciones. Estos requerimientos no crean una obligación presente para la ESFL.

Exigibilidad

- C1.45 Los acuerdos de subvención pueden acreditarse de varias maneras (véase el párrafo C1.40). Aunque los acuerdos de subvención son generalmente exigibles en su totalidad, puede existir algunos acuerdos en los que la exigibilidad se aplique a sus obligaciones de entrega individuales.
- C1.46 Un acuerdo de subvención es exigible si incluye:
- (a) derechos y obligaciones claramente especificados para cada parte implicada; y
 - (b) reparaciones por incumplimiento de cada una de las partes implicadas que pueden hacerse cumplir a través de los mecanismos de exigibilidad identificados.
- C1.47 La evaluación de la exigibilidad por parte de la ESFL se produce al inicio y posteriormente cuando un cambio externo significativo indica que puede haber un cambio en la exigibilidad de ese acuerdo.
- C1.48 No existirá obligación de entrega cuando no sea exigible por medios legales o equivalentes y el acuerdo de subvención no otorgue derechos u obligaciones exigibles a ambas partes.

La exigibilidad por medios legales o equivalentes

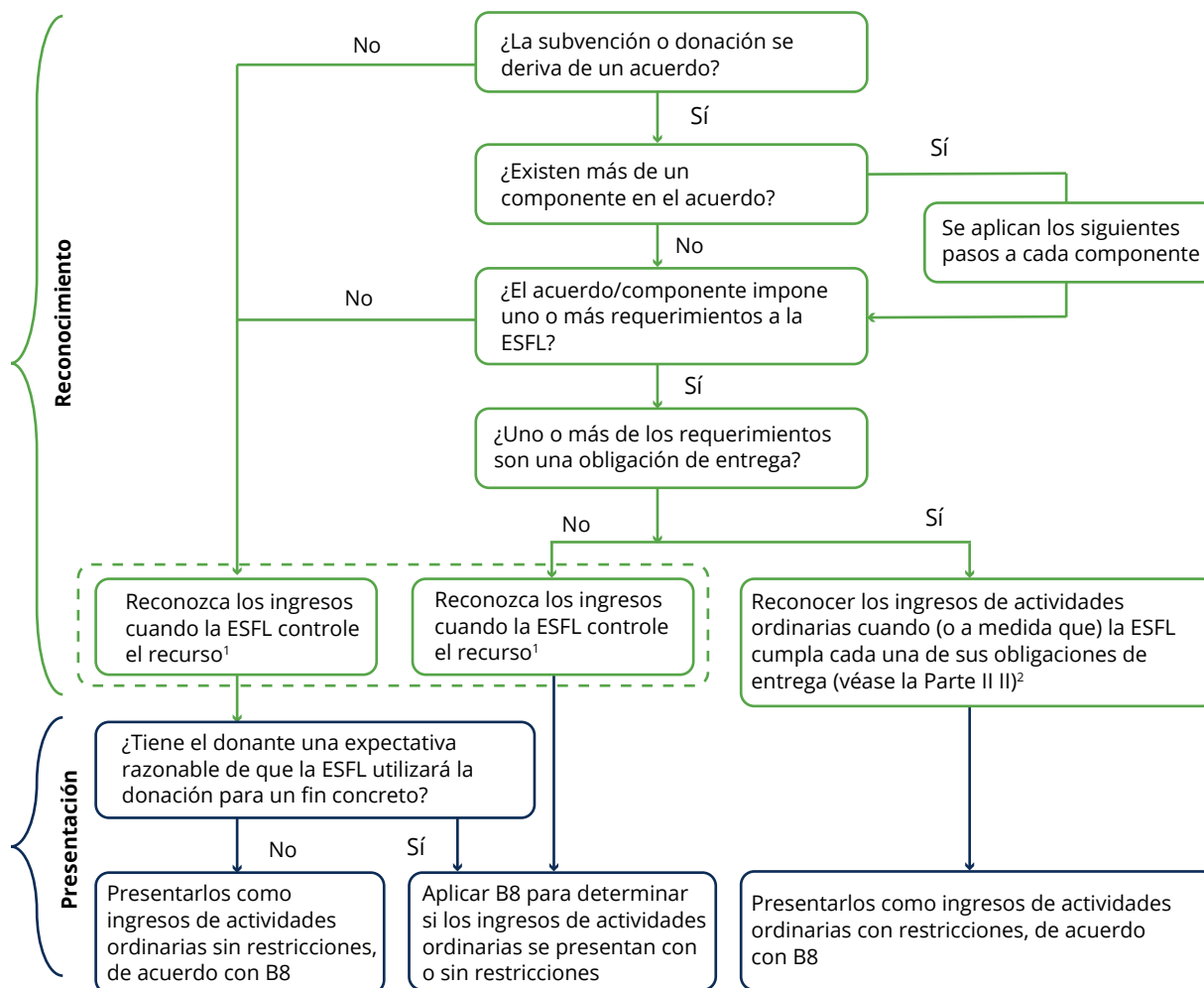
- C1.49 La exigibilidad de un acuerdo de subvención se basa en la evaluación que realiza una ESFL de la capacidad de hacer cumplir los términos y condiciones especificados en el acuerdo de subvención y el cumplimiento de las obligaciones señaladas por la otra parte.
- C1.50 La exigibilidad puede ser a través de los sistemas legales, o pueden existir procesos alternativos que tengan un efecto equivalente, dependiendo de las partes involucradas en el acuerdo de subvención y de las jurisdicciones en las que se encuentren (véase B8).
- C1.51 Para que un acuerdo de subvención sea exigible mediante “medios equivalentes”, se requiere la existencia de un mecanismo de exigibilidad fuera del sistema jurídico que sea similar a la fuerza de la ley sin ser de naturaleza jurídica. Este mecanismo de exigibilidad debe:
- (a) establecer el derecho del otorgante a obligar al beneficiario de la subvención a cumplir la obligación acordada o a estar sujeto a medidas correctivas por incumplimiento; y
 - (b) establecer el derecho de la ESFL a obligar al otorgante a pagar la contraprestación acordada.
- C1.52 Por lo general, la capacidad de un otorgante para reducir o retener la financiación futura no constituye por sí sola un mecanismo de exigibilidad válido. Esto es debido a que el otorgante no tiene la obligación presente de proporcionar la financiación futura y el beneficiario de la subvención no tiene un derecho a recibirla.

La exigibilidad como resultado de derechos u obligaciones

- C1.53 Los derechos u obligaciones exigibles de cada parte en el acuerdo de subvención son interdependientes e inseparables. Esto significa que el otorgante tiene la capacidad de obligar al beneficiario a cumplir la obligación acordada o a someterse a medidas correctivas por no hacerlo, y el beneficiario de la subvención puede obligar al otorgante a pagar los importes acordados, aunque estos derechos rara vez se ejerzan, si es que se ejercen.
- C1.54 El derecho del beneficiario de la subvención a obligar al otorgante a pagar los importes acordados puede derivarse del acuerdo de subvención que otorga ese derecho o del acuerdo de subvención que requiere al otorgante pagar la subvención por adelantado, y del hecho de que el otorgante lo haga. En este último caso, el otorgante ha cumplido con su obligación y, por lo tanto, el beneficiario de la subvención no necesita una reparación por falta de cumplimiento.
- C1.55 Una declaración general de finalidad no creará un acuerdo de subvención entre un otorgante y un beneficiario en virtud del cual ambas partes tengan derechos y obligaciones.

Contabilización de los acuerdos de subvención

- C1.56 Una ESFL aplicará los criterios de reconocimiento y medición de la C1 Parte I de la siguiente manera:
- (a) los ingresos por subvenciones derivados de transacciones sin obligaciones de entrega se contabilizan aplicando los párrafos C1.58 a C1.68; y
 - (b) los ingresos por subvenciones derivados de transacciones con obligaciones de entrega se contabilizan aplicando los párrafos C1.69 a C1.105.
- C1.57 La figura C1.1 que figura a continuación resume el proceso para determinar cómo se aplicará la Parte I de esta sección.

Figura C1.1: Árbol de decisión que ilustra cómo se aplicarse la Parte I (pasos 1, 2 y 5)

Notas a pie de página:

- Una ESFL controlará un recurso cuándo haya adquirido la propiedad de ese recurso o tenga derecho legalmente a él. Una ESFL necesitará considerar si el contenido de cualquier requisito (por ejemplo, un requerimiento de financiación complementaria) afecta su derecho a un recurso. Se utiliza el mismo modelo de reconocimiento y medición para todas las transacciones dentro del recuadro puntuado.
- Una ESFL necesitará considerar si el contenido de cualquier requerimiento (por ejemplo, un requerimiento para obtener la aprobación reglamentaria) afecta el momento en que la ESFL cumple su obligación de entrega.

Ingresos por subvenciones procedentes de transacciones sin sus obligaciones de entrega

- C1.58 Los ingresos por subvenciones procedentes de transacciones sin sus obligaciones de entrega darán lugar a un activo (efectivo, bienes, servicios u otro activo) y a ingresos de actividades ordinarias para una ESFL. Una ESFL no reconocerá estos activos hasta el momento en que controle (es decir, tenga un derecho a) esos recursos. La ESFL reconocerá tanto el activo como los ingresos de actividades ordinarias cuando se reciba el activo o cuando el importe sea cobrable.
- C1.59 La ESFL medirá al valor razonable el ingreso por subvenciones y el activo correspondiente (efectivo, cuenta por cobrar u otro activo) en el momento en que se reconozca. El valor razonable se determinará de acuerdo con A4 *Medición del valor razonable*.

- C1.60 Una ESFL no controlará los recursos establecidos en un posible acuerdo de subvención futuro hasta que tenga un derecho a dichos recursos, lo que normalmente ocurrirá cuándo se firme el acuerdo. Dado que la ESFL no puede excluir ni regular el acceso del otorgante a los recursos que se transferirán, necesitar demostrar que tiene control sobre los recursos antes de poder reconocer el activo.

Medición posterior

- C1.61 Tras el reconocimiento inicial, una ESFL medirá posteriormente:
- (a) efectivo y activos por cobrar de acuerdo con F1; y
 - (b) todos los demás activos de acuerdo con la sección relevante de NIC-ESFL (por ejemplo, E1 los *Inventarios* y E2 las *Propiedades, planta y equipo*).

Donaciones en especie

- C1.62 Las donaciones en especie incluyen donaciones de elementos no monetarios, como **propiedades, planta y equipo, inventarios** y activos financieros, y servicios, como el tiempo dedicado al voluntariado. Las donaciones en especie se reconocen y miden de acuerdo con los párrafos C1.58 y C1.59, excepto como descrito en los párrafos C1.63 a C1.68.
- C1.63 Una ESFL puede aplicar una o varias de las excepciones permitidas en el párrafo C1.64 a los requerimientos generales de reconocimiento y medición de los ingresos de actividades ordinarios sin obligación de entrega. Estas excepciones no están permitidas para las donaciones en especie proporcionadas para cumplir con las obligaciones de entrega.
- C1.64 Una ESFL puede optar por apartarse de los requerimientos generales de reconocimiento y medición:
- (a) reconociendo los ingresos de actividades ordinarias procedentes de artículos de bajo valor donados para su reventa o para ser transferidos a otra parte en el curso de las actividades de recaudación de fondos de la ESFL, cuando los artículos se vendan o se haya producido la transferencia relacionada con la actividad de recaudación de fondos, medidos por el importe de la contraprestación recibida o por recibir;
 - (b) reconociendo los ingresos de actividades ordinarias procedentes de partidas de bajo valor donadas para su distribución a los destinatarios de los servicios o para uso propio de la ESFL cuando se distribuyan o usen dichas partidas, medidas al valor razonable en el momento de su distribución o uso; o
 - (c) no reconociendo ingresos de actividades ordinarias por servicios en especie, excepto aquellos que sean fundamentales para la misión de la ESFL.
- C1.65 Una ESFL aplicará el criterio de materialidad o importancia relativa para determinar si los artículos donados son de bajo valor.
- C1.66 Los servicios en especie que son fundamentales para la misión de una ESFL son aquellos servicios en especie que intervienen en el cumplimiento de la misión de la ESFL y cuando la ESFL no podría cumplir todas o una parte significativa de su misión global sin la recepción de los servicios en especie.
- C1.67 Al aplicar una excepción permitida, la ESFL aplicará dicha excepción a todas las partidas dentro de una clase de los inventarios, otros activos o servicios en especie.
- C1.68 Las donaciones en especie solo se reconocerán cuando puedan ser medidas de forma fiable. Cuando una ESFL no reconozca las donaciones en especie, realizará la información a revelar indicada en el párrafo C1.107.

Ingresos de actividades ordinarias de transacción con obligaciones de entrega

C1.69 La ESFL aplicará el modelo de 5 pasos establecido en el párrafo C1.15. La Parte I especifica los requerimientos para una versión simplificada del modelo de 5 pasos que se espera que se aplique a la mayoría de las obligaciones de entrega. Cuando una obligación de entrega incluya acuerdos más complejos, la ESFL aplicará la guía relevante de la Parte II. Los párrafos AC1.1 a AC1.4 establecen cómo debe aplicarse la Parte II.

Paso 1 - Identificación de un acuerdo de subvención con sus obligaciones de entrega

C1.70 Una ESFL completa este paso mediante la aplicación de los párrafos C1.4 a C1.11 para identificar un acuerdo de subvención y determinar que el acuerdo incluye una o más obligación de entrega. Una obligación de entrega es un compromiso identificable por separado del beneficiario de la subvención en un acuerdo de subvención para lograr un resultado específico, llevar a cabo una actividad específica o utilizar o transferir servicios, bienes o servicios distintos. Las obligaciones de entrega especificadas en el acuerdo de subvención deben ser:

- (a) claramente definidas;
- (b) exigibles (es decir, las consecuencias o recursos asociados a la falta de entrega deben ser exigibles por medios legales o equivalentes); y
- (c) capaces de ser medidas (es decir, el cumplimiento o el progreso hacia el cumplimiento de sus obligación de entrega deben poder ser medidos).

Los servicios, bienes u otros activos especificados como obligaciones de entrega pueden usarse internamente para un fin determinado o pueden transferirse a uno o varios destinatarios de los servicios.

Paso 2 - Identificación de las obligaciones de entrega en un acuerdo de subvención

C1.71 Un compromiso en un acuerdo de subvención debe crear al menos una obligación de entrega tal y como se define en C1.70. Al inicio del acuerdo de subvención, una ESFL evaluará sus compromisos en el acuerdo e identificará cada una de sus obligaciones de entrega por separado, de acuerdo con el párrafo C1.42.

C1.72 Una obligación de entrega es independiente y distinta si se cumplen los dos criterios siguientes:

- (a) un resultado o una actividad (que puede ser la transferencia de bienes o servicios a los destinatarios de los servicios) es independiente de otros resultados o actividades del acuerdo de subvención; y
- (b) los recursos (incluidos bienes o servicios) requeridos por el acuerdo de subvención para completar el resultado o la actividad son independientes de otros recursos requeridos por el acuerdo de subvención.

C1.73 Por lo general, una obligación de entrega indicará explícitamente los resultados, actividades, servicios o bienes que se requieren de una ESFL. Sin embargo, estos pueden estar implícitos en las prácticas habituales de una ESFL, un otorgante o un sector en algunas jurisdicciones.

- C1.74 Por lo general, las obligaciones de entrega no incluyen tareas administrativas como los informes de seguimiento mensuales. Una ESFL considerará la esencia de la tarea a la hora de determinar si se trata de una tarea administrativa.

Paso 3 – Determinación del importe de la transacción

- C1.75 El importe de la transacción es el importe de la subvención al que una ESFL espera tener derecho por el cumplimiento de sus obligaciones de entrega. Una ESFL considerará los términos del acuerdo de subvención y sus prácticas habituales para determinar el importe de la transacción.
- C1.76 Al determinar el importe de la transacción, una ESFL asumirá que la subvención se recibirá de acuerdo con los términos del acuerdo de subvención tal y como existe en la fecha de la transacción y que no se cancelará, renovará ni modificará en el futuro.
- C1.77 Si un acuerdo de subvención incluye un único componente que es la obligación de entrega, el importe de la transacción será el importe total de la subvención, que incluye cualquier contraprestación variable.

Paso 4 – La asignación del importe de la transacción a las obligaciones de entrega

- C1.78 El Paso 4 no se aplicará si:
- (a) una ESFL cumple todas sus obligaciones de entrega de un acuerdo de subvención en el mismo periodo sobre el que se informa en el que comienza dicho acuerdo; o
 - (b) una ESFL cumple todas sus obligaciones de entrega de un acuerdo de subvención en el mismo momento.
- C1.79 El Paso 4 también no se aplica si un acuerdo de subvención contiene una única obligación de entrega. Sin embargo, si la ESFL contabiliza la transferencia de una serie de bienes o servicios distintos como una única obligación de entrega y el importe de la transacción incluye un importe de subvención variable, la ESFL aplicará la Parte II para contabilizar el importe variable de acuerdo con el párrafo AC1.4. El párrafo C1.159 especifica cómo la ESFL asignará los importes variables de la subvención.
- C1.80 Una ESFL asignará los importes de la transacción a cada obligación de entrega identificada en el acuerdo de subvención sobre la base de un valor independiente que sea relativo al costo estimado.
- C1.81 El **valor independiente** es el costo (incluidos costos como los costos de personal) en que espera incurrir la ESFL para cumplir una obligación de entrega. Cuando una subvención solo esté destinada a aportar a una parte de los costos de una actividad o un resultado específicos asociados a una obligación de entrega, el valor independiente se ajustará para reflejar cualquier importe específico identificado en el acuerdo de subvención o para reflejar la proporción de la actividad o el resultado para cubrir por el acuerdo de subvención.
- C1.82 Una ESFL utilizará el precio observable de un bien o servicio como valor independiente cuándo adquiera dichos bienes y servicios en un mercado observable. De lo contrario, la ESFL hará la estimación del valor independiente.
- C1.83 Al realizar la estimación de un valor independiente, una ESFL tendrá en cuenta todas las informaciones disponibles razonablemente, que incluyen las condiciones del mercado, los factores específicos de la organización y las negociaciones con el otorgante. Una ESFL aplicará métodos de estimación de forma congruente en circunstancias similares.

Paso 5 – Reconocimiento de los ingresos por subvenciones cuando (o a medida que) la ESFL cumpla una obligación de entrega

- C1.84 Una ESFL reconocerá los ingresos por subvenciones cuando (o a medida que) cumpla con una obligación de entrega. Una ESFL cumple con una obligación de entrega al completar la actividad o el producto (que puede ser la transferencia de bienes o servicios a los destinatarios del servicio) utilizando los recursos necesarios. Las obligaciones de entrega pueden cumplirse a lo largo del tiempo o en un momento determinado (véanse los párrafos C1.87 y C1.88).
- C1.85 Los ingresos por subvenciones se miden por el importe de la transacción asignado a la obligación de entrega que se ha cumplido (o proporcionalmente a ese importe si la obligación de entrega se ha cumplido parcialmente).
- C1.86 Una ESFL reconocerá un **pasivo por obligación de entrega** cuando haya recibido una subvención antes de cumplir sus obligaciones de entrega. Una ESFL reconocerá un **activo por obligación de entrega** cuando se haya cumplido una obligación de entrega antes de recibir los importes (o de que los importes deban pagarse).

Obligaciones de entrega cumplidas a lo largo del tiempo o en un momento determinado

- C1.87 Una ESFL puede cumplir obligaciones de entrega para alcanzar un objetivo o llevar a cabo una actividad a lo largo del tiempo o en un momento determinado. Una ESFL cumple una obligación de entrega a lo largo del tiempo si tiene derecho a conceder ingresos por subvenciones de las actividades que ha llevado a cabo hasta la fecha; de lo contrario, la obligación de entrega se cumple en un momento determinado.
- C1.88 Por ejemplo, una ESFL puede tener la obligación de entregar 1000 vacunas antes del final del proyecto:
- (a) Si la ESFL tiene derecho a reconocer ingresos por subvenciones por las vacunas que ha suministrado, incluso si son menos de las acordadas, la ESFL tiene derecho a conceder ingresos por subvenciones por las actividades realizadas hasta la fecha, y las obligaciones de entrega se cumplen a lo largo del tiempo.
 - (b) Si la ESFL solo tiene derecho a reconocer ingresos por subvenciones solo si se suministran las 1000 vacunas completas, y no tiene derecho a reconocer ingresos si se suministran menos vacunas, la ESFL no tiene derecho a reconocer ingresos por subvenciones por las actividades realizadas hasta la fecha y la obligación de entrega se cumple en un momento determinado, cuando se suministra la última vacuna.

Métodos para medir el progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de entrega

Métodos del resultado

- C1.89 Los métodos del resultado reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de mediciones directas de la proporción de los objetivos especificados alcanzados o de las actividades especificadas realizadas. Los métodos del resultado incluyen métodos tales como encuestas sobre el desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de los resultados alcanzados, hitos alcanzados y unidades producidas o unidades entregadas.
- C1.90 Cuando una ESFL evalúa si aplicar un método del resultado para medir su progreso, la ESFL considerará si el resultado seleccionado reflejaría fielmente el desempeño de la ESFL hacia el cumplimiento completo de la obligación de entrega. Un método de resultados no proporcionaría una representación fiel del desempeño de la ESFL si el resultado seleccionado no midiera algunas

de las medidas para utilizar recursos de la manera especificada. Por ejemplo, los métodos del resultado basados en la actividad no reflejarían fielmente el desempeño de una ESFL en el cumplimiento de una obligación de entrega si el costo esperado de la actividad restante fuera significativamente mayor al de la actividad entregada hasta la fecha.

- C1.91 Cuando una ESFL está obligada a transferir un bien o servicio concreto a un destinatario del servicio, y la ESFL tiene derecho a reconocer ingresos por subvenciones que se corresponden directamente con el valor de las obligaciones de entrega cumplidas, la ESFL puede reconocer los ingresos por el importe al que tiene derecho.
- C1.92 Las desventajas de los métodos del resultado son que los resultados utilizados para medir el progreso pueden no ser directamente observables y que la información requerida para la aplicación de estos métodos puede no estar disponible para una ESFL sin un costo desproporcionado. Por ello, puede ser necesario un método de recursos.

Métodos de recursos

- C1.93 Los métodos de recursos reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la ESFL (por ejemplo, los recursos consumidos, las horas de trabajo dedicadas, los gastos admisibles incurridos o el tiempo transcurrido) en relación con el total de los recursos necesarios previstos para cumplir con esa obligación de entrega. Si la ESFL dedica esfuerzos o recursos de manera uniforme a lo largo del periodo de ejecución, puede ser apropiado que la ESFL reconozca los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal.
- C1.94 El otorgante necesita poder confirmar que la ESFL ha tenido el cumplimiento de sus obligaciones de entrega de la manera especificada. La ESFL necesita mantener la documentación adecuada, que puede incluir registros de los gastos elegibles incurridos que estén directamente relacionados con el cumplimiento de las obligaciones de entrega de la manera especificada. Los registros de los gastos elegibles mostrarán el costo de los recursos necesarios para cumplir con las obligaciones de entrega.
- C1.95 Una deficiencia de los métodos de recursos es que puede no haber una relación directa entre los recursos de una ESFL y el cumplimiento de sus obligaciones de entrega. Por lo tanto, una ESFL excluirá del método de recursos los efectos de cualquier recurso que no afecte al desempeño de la ESFL en el cumplimiento de su obligación de entrega. Por ejemplo, un método de recursos basado en el costo puede requerir un ajuste de la medida del progreso en las siguientes circunstancias:
- (a) Cuando un costo incurrido no aporta al progreso de una ESFL en el cumplimiento de la obligación de entrega. Por ejemplo, una ESFL no reconocería ingresos de actividades ordinarias basándose en costos que incluyen deterioros como resultado de daños a los activos utilizados para cumplir con la obligación de entrega.
 - (b) Cuando un costo incurrido no es proporcional al progreso de la ESFL en el cumplimiento de la obligación de entrega, y ese costo es significativo en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de entrega. En esas circunstancias, la mejor descripción del desempeño de la ESFL puede ser ajustar el método de recursos para reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que se haya incurrido en ese costo, es decir, los ingresos de actividades ordinarias no se reconocen antes de los costos incurridos.

Requerimientos de información, aseguramiento o auditoría del otorgante

- C1.96 Los requerimientos de información, aseguramiento o auditoría pueden permitir a un otorgante cancelar un acuerdo de subvención con obligaciones de entrega, o requerir a una

ESFL que tome medidas correctivas si no cumple con los requerimientos de una obligación de entrega. Una ESFL considerará el efecto de dichos requerimientos al evaluar cuándo se ha cumplido una obligación de entrega.

- C1.97 Si una ESFL puede determinar objetivamente (es decir, basándose en la información disponible para ella) que ha cumplido la obligación de entrega de acuerdo con los términos del acuerdo de subvención, entonces los requerimientos de información, aseguramiento o auditoría son una formalidad que no afectaría la determinación de cuándo se ha cumplido la obligación de entrega. Sin embargo, si una ESFL no puede determinar objetivamente que ha cumplido la obligación de entrega de acuerdo con los términos del acuerdo de subvención, no podrá concluir que se ha cumplido la obligación de entrega hasta que reciba la confirmación del otorgante de que se han cumplido los requerimientos.

Subvenciones plurianuales

- C1.98 Los acuerdos de subvención plurianuales suelen implicar la provisión de recursos durante varios años para un fin o proyecto específico. La financiación puede producirse en varias fechas a lo largo de un año o a lo largo de varios años. Los acuerdos de subvención plurianuales pueden existir, independientemente de que el acuerdo de subvención incluya una o varias obligaciones de entrega.
- C1.99 Aunque estos acuerdos de subvención son a más largo plazo, la ESFL considerará si una entrada de recursos, o un derecho a una entrada futura de recursos, da lugar a un activo, aplicando los mismos principios que en un acuerdo de subvención que cubra un único periodo. El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se evalúa de forma independiente y puede diferir del momento en que se reciben los fondos.
- C1.100 De acuerdo con el párrafo C1.16, cuando un acuerdo de subvención tiene una obligación de entrega relacionada con un periodo financiero futuro sobre el que se informa y ninguna de las partes del acuerdo ha llevado a cabo actividades ni transferido recursos (es decir, ninguna de las partes ha cumplido), una ESFL no reconocerá ningún activo, pasivo o ingreso de actividades ordinarias asociado con la obligación de entrega.
- C1.101 La ESFL considerará si una obligación de entrega o parte de una obligación de entrega relacionada con años posteriores no se ha cumplido al determinar si cualquier entrada prevista de recursos cumple la definición de activo. La ESFL no reconocerá ningún activo, pasivo o ingreso de actividades ordinarias por aquellas obligaciones de entrega o parte de una obligación de entrega que no hayan sido cumplidas por ninguna de las partes.

Subvenciones de capital

- C1.102 Una **subvención de capital** surge cuando un otorgante transfiere, o está obligado a transferir, efectivo u otro activo a una ESFL y requiere que esta adquiera o construya un activo no corriente que luego controlará. Una ESFL seguirá el mismo enfoque para reconocer los ingresos de actividades ordinarias con una subvención de capital que con cualquier otro ingreso de actividades ordinarias.
- C1.103 Las subvenciones de capital suelen incluir detalles sustanciales sobre las distintas etapas del proyecto (por ejemplo, concepción y planificación, diseño, adquisición, construcción, etc.). Es probable que estos detalles signifiquen que la subvención de capital incluye una o más obligaciones de entrega. Estos detalles pueden servir de base para la identificación de cada obligación de entrega.

- C1.104 Una ESFL identificará las obligaciones de entrega individuales y determinará la medida adecuada del progreso para cada una de ellas. El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias es independiente del momento en que se reciben los recursos del otorgante para cada obligación de entrega.

Costos de las obligaciones de entrega

- C1.105 Una ESFL contabilizará los costos incurridos en el cumplimiento de una obligación de entrega de acuerdo con la sección pertinente de la NIC-ESFL para esos costos (por ejemplo, E1, E2 y E4 *Activos intangibles distintos de la plusvalía*).

Información a revelar

- C1.106 Una ESFL revelará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos por subvenciones, donaciones y otros ingresos, desagregados por categorías, mostrando por separado, como mínimo, los ingresos de actividades ordinarias sin obligaciones de entrega y los ingresos de actividades ordinarias con obligaciones de entrega. Para cada categoría de subvenciones, donaciones y otros ingresos, una ESFL revelará además los ingresos de actividades ordinarias recibidos o por recibir:
- (a) en efectivo;
 - (b) como donaciones en especie; y
 - (c) como servicio en especie.
- C1.107 Cuando una ESFL recibe donaciones en especie pero no las reconoce en el momento de su recepción (ya sea como ingresos de actividades ordinarias, los inventarios u otros activos), la ESFL:
- (a) revelará una descripción de las donaciones en especie recibidas y su importancia para la ESFL;
 - (b) revelará una explicación de por qué no ha reconocido las donaciones en especie, es decir, por qué la ESFL:
 - (i) ha optado por usar una excepción permitida de acuerdo con el párrafo C1.64, revelando la excepción o excepciones usadas; o
 - (ii) no puede medir de forma fiable el valor de las donaciones en especie; y
 - (c) considerará la posibilidad de revelar cualquier otra información que posea y que ayude a los usuarios de los estados financieros a comprender los beneficios que las donaciones en especie aportan a la ESFL. En particular, la ESFL considerará la posibilidad de revelar cualquier información cuantitativa disponible, por ejemplo, el número de voluntarios o las horas de cada tipo de servicio en especie recibidas durante el periodo sobre el que se informa. Una ESFL no requiere generar información cuantitativa que no posea ya para otros fines.

Ingresos por subvenciones sin obligaciones de entrega

- C1.108 Una ESFL revelará los saldos iniciales y finales de cualquier cuenta por cobrar procedente de subvenciones, donaciones e ingresos similares sin obligaciones de entrega, si no se presentan o revelan por separado.

Ingresos por subvenciones con obligaciones de entrega

- C1.109 A menos que los importes se presenten por separado en el Estado de Ingresos y Gastos mediante la aplicación de otras secciones de la NIC-ESFL, una ESFL revelará el importe de las

pérdidas por **deterioro de valor** reconocidas para el periodo sobre el que se informa sobre cualquier cuenta por cobrar o activo que surja de las obligaciones de entrega de una ESFL, que revelará por separado de otras pérdidas por deterioro de valor para el periodo sobre el que se informa.

- C1.110 Una ESFL revelará una conciliación de los saldos iniciales y finales de las cuentas por cobrar, los activos por sus obligaciones de entrega y los pasivos por sus obligaciones de entrega, si no se presentan o revelan por separado.
- C1.111 Una ESFL revelará información sobre sus obligaciones de entrega, incluyendo una descripción de:
- (a) cuándo la ESFL suele cumplir sus obligaciones de entrega (por ejemplo, en el momento de la entrega, a medida que se prestan los servicios o al finalizar el servicio); y
 - (b) las condiciones significativas de pago de las subvenciones.
- C1.112 En el caso de las obligaciones de entrega que una ESFL cumple a lo largo del tiempo, la ESFL revelará el método (o métodos) que ha utilizado para reconocer los ingresos de actividades ordinarias.
- C1.113 Una ESFL proporcionará una explicación cuantitativa o cualitativa de las obligaciones de entrega significativas que no se hayan cumplido y cuándo se espera que se cumplan.
- C1.114 Una ESFL no necesitará revelar la información establecida en los párrafos C1.112 y C1.113 si la obligación de entrega forma parte de un acuerdo de subvención cuya duración prevista original sea de un año o menos.

Parte II - Ingresos de actividades ordinarias derivados de contratos con clientes

Modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

- C1.115 La Parte II se aplica al modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de 5 pasos del párrafo C1.15 a los contratos con clientes. Una ESFL aplicará la Parte II de manera congruente a los contratos con características similares y en circunstancias similares.
- C1.116 La Parte II especifica la contabilización de un contrato individual con un cliente. Una ESFL puede aplicar esta sección a una cartera de contratos (o compromisos) similares si espera razonablemente que el resultado de hacerlo no difiera materialmente o con importancia relativa del resultado de aplicar la sección a cada contrato (o compromiso) individual.

Paso 1 - Identificación del contrato (o contratos) con un cliente

- C1.117 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas usuales del negocio de una ESFL.
- C1.118 Una ESFL aplicará el modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para contabilizar un contrato con un cliente que esté dentro del alcance de esta Sección solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato y se han comprometido a cumplir sus respectivas obligaciones;
 - (b) la ESFL puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
 - (c) la ESFL puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
 - (d) el contrato tiene carácter comercial; y
 - (e) es **probable** que la ESFL reciba la contraprestación a la que tiene derecho, cuando esta sea exigible.
- C1.119 Si un contrato con un cliente reúne los criterios del párrafo C1.118 al inicio del contrato, una ESFL volverá a evaluar si el contrato reúne los criterios solo si se produce un cambio significativo en los hechos y circunstancias relevantes.
- C1.120 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo C1.118, una ESFL reevaluará el contrato para comprobar si se cumplen esos criterios.
- C1.121 Cuando un contrato con un cliente no cumpla los criterios del párrafo C1.118, una ESFL reconocerá como **pasivo** cualquier contraprestación recibida del cliente. Si la contraprestación no es reembolsable, la ESFL dará de baja el pasivo y reconocerá la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias cuando:
- (a) el contrato se ha completado y la ESFL ha recibido la totalidad, o casi la totalidad, de la contraprestación prometida por el cliente; o
 - (b) el contrato se ha cancelado.
- C1.122 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija o pueden renovarse automáticamente de forma periódica. Una ESFL aplicará esta Sección a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles.
- C1.123 Si se modifica un contrato, una ESFL contabilizará la modificación del contrato mediante la aplicación de los párrafos AC1.6 a AC1.8.

Combinación de contratos

- C1.124 Una ESFL combinará dos o más contratos celebrados al mismo tiempo o casi al mismo tiempo con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) y contabilizará los contratos como un único contrato si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:
- (a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;
 - (b) los importes que el cliente pagará en uno de los contratos dependen del precio o del rendimiento del otro contrato; o
 - (c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son un compromiso único de acuerdo con el Paso 2.

Paso 2– Identificación de los compromisos del contrato

- C1.125 Un compromiso es una obligación de transferir un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios). Un contrato con un cliente puede contener más de un compromiso. Al inicio de un contrato, una ESFL identificará los bienes y servicios prometidos en el contrato y determinará qué bienes o servicios son distintos.

- C1.126 Una ESFL puede transferir a un cliente bienes o servicios distintos que son esencialmente los mismos, pero en momentos discretos a lo largo del tiempo (es decir, transferir una serie de bienes o servicios distintos). La ESFL contabilizará esos bienes o servicios como un compromiso único si:
- (a) cada bien o servicio distinto de la serie cumple los criterios para ser un compromiso cumplido a lo largo del tiempo (véase el párrafo C1.165); y
 - (b) la ESFL utilizaría el mismo método para medir su progreso en la transferencia del control de cada bien o servicio distinto de la serie al cliente (véanse los párrafos C1.173 a C1.178)
- C1.127 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una ESFL se compromete a transferir. Sin embargo, los compromisos pueden estar implícitos en las prácticas comerciales habituales de una ESFL, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas si éstas crean una expectativa válida en el cliente de que la ESFL le transferirá un bien o servicio.
- C1.128 El compromiso no incluye las actividades que una ESFL debe llevar a cabo para cumplir un contrato, como las actividades de configuración y las tareas administrativas, a menos que dichas actividades impliquen la transferencia de un bien o servicio a un cliente. Las tarifas no reembolsables cobradas a los clientes al inicio de un contrato o cerca de este a menudo están relacionadas con actividades que no transfieren un bien o servicio al cliente y, por lo tanto, no dan lugar a un compromiso. En tales casos, la tarifa inicial no reembolsable se incluye en el precio de la transacción y se asigna a los compromisos del contrato de acuerdo con los Pasos 3 y 4.

Distintos bienes o servicios

- C1.129 Un bien o servicio es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) Si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que estén a su disposición. Un bien o servicio que una ESFL vende regularmente por separado es un ejemplo de bien o servicio que cumple este criterio.
 - (b) La obligación de la ESFL de transferir el bien o el servicio es independiente de otras obligaciones del contrato.
- C1.130 Si un bien o servicio comprometido con un cliente no es distinto, la ESFL combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios en el contrato hasta identificar un conjunto de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, la ESFL contabilizará todos los bienes o servicios de un contrato como un único compromiso.
- C1.131 Para el propósito de la aplicación del criterio en el párrafo C1.129(a), los recursos fácilmente disponibles para el cliente son:
- (a) bienes o servicios vendidos por separado (por la ESFL o por otra entidad); o
 - (b) bienes o servicios que el cliente ya ha obtenido de la ESFL (incluidos los bienes o servicios transferidos al cliente en virtud del contrato) o de otras transacciones o sucesos.
- C1.132 A efectos de la aplicación del criterio del párrafo C1.129(b), los factores que sugieren que la obligación de la ESFL de transferir un bien o servicio no está separada de otras obligaciones del contrato incluyen:
- (a) La ESFL integra los bienes o servicios en el contrato de una manera que los transforma en un producto (o productos) combinado para el cual los bienes o servicios son insumos. Por ejemplo, un **contrato de construcción** en el que una ESFL proporciona un servicio de gestión de contratos que integra diversos bienes o servicios de una manera que los transforma en el activo o activos que se van a construir.

- (b) El bien o servicio que se modifica o personaliza por otro bien o servicio en el contrato en la medida en que se transforma. Por ejemplo, un contrato en el que una ESFL se compromete a proporcionar un software existente y a personalizarlo, si el servicio de personalización transforma el software.
- (c) El bien o servicio que depende en gran medida de otro bien o servicio del contrato, está muy relacionado con él o se ve muy afectado por él. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios se ven muy afectados entre sí porque una ESFL no podría cumplir su compromiso transfiriendo cada uno de los bienes o servicios por separado.

C1.133 Los bienes o servicios diferenciados pueden incluir:

- (a) garantías (véanse los párrafos AC1.9 a AC1.11);
- (b) opciones para adquirir bienes o servicios adicionales (véanse los párrafos AC1.12 a AC1.17);
- (c) acuerdos para que un tercero transfiera bienes o servicios al cliente si la ESFL actúa como agente (véanse los párrafos C1.31 a C1.34); y
- (d) licencias (véanse los párrafos AC1.25 a AC1.34).

Paso 3 – Determinación del precio de la transacción

- C1.134 El precio de la transacción es el importe de la contraprestación que una ESFL espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados por la ESFL en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas).
- C1.135 Una ESFL determinará el precio de la transacción basándose en los términos del contrato y en sus prácticas comerciales habituales. Al determinar el precio de la transacción, una ESFL asumirá que los bienes o servicios serán transferidos al cliente de acuerdo con el contrato. La ESFL también asumirá que el contrato no será cancelado, renovado o modificado.
- C1.136 Si la contraprestación comprometida por el cliente es en una forma distinta al efectivo, una ESFL medirá la contraprestación no monetaria mediante la aplicación de los párrafos AC1.18 y AC1.19.

Contraprestación variable

- C1.137 La contraprestación comprometida por un cliente puede variar debido a factores como descuentos, rebajas, reembolsos, penalizaciones o bonificaciones por desempeño.
- C1.138 Si la contraprestación incluye un importe variable, una ESFL medirá el importe de la contraprestación variable que se incluirá en el precio de la transacción mediante:
- (a) la estimación del importe de la contraprestación variable (véanse los párrafos C1.139 y C1.140); y
 - (b) la restricción de esa estimación (véase el párrafo C1.141).
- C1.139 Una ESFL estimará el importe de la contraprestación variable utilizando uno de los dos métodos siguientes:
- (a) El método del valor esperado - la suma de los importes ponderados por probabilidad en un rango de posibles importes de contraprestación. Este podría ser un método apropiado si una ESFL tiene muchos contratos con características similares.
 - (b) El método del importe más probable - el importe más probable en un rango de posibles importes de contraprestación (es decir, el resultado más probable del contrato). Este podría ser un método apropiado si el contrato solo tiene dos resultados posibles (por ejemplo, una ESFL logra una bonificación por desempeño o no).

- C1.140 Una ESFL aplicará un método para estimar el importe de la contraprestación variable de manera congruente a lo largo del contrato.
- C1.141 Una ESFL incluirá en el precio de la transacción un importe de contraprestación variable estimado de acuerdo con el párrafo C1.139 solo en la medida en que sea **altamente probable** que una ESFL tenga derecho a este importe cuando la incertidumbre asociada con la contraprestación variable se resuelva más adelante.
- C1.142 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una ESFL actualizará la Importe de la contraprestación variable incluida en el precio de la transacción para reflejar cualquier cambio relevante en las circunstancias. Una ESFL asignará cualquier cambio posterior en el precio de la transacción a los compromisos del contrato sobre la misma base que utilizó al inicio del contrato. Una ESFL reconocerá los importes asignados a un compromiso cumplido como ingresos (o como una reducción de ingresos de actividades ordinarias) en el periodo en el que cambie la estimación.
- C1.143 Una ESFL aplicará el párrafo AC1.34 para contabilizar la contraprestación en forma de regalía basada en las ventas o el uso que se reciba a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

Pasivos por reembolsos

- C1.144 Si una ESFL recibe una contraprestación de un cliente y espera devolverle una parte o la totalidad de esa contraprestación, la ESFL reconocerá pasivo por reembolso.
- C1.145 La ESFL medirá un pasivo por reembolso, mediante la aplicación previa de los párrafos C1.138 a C1.141 para medir el importe de la contraprestación variable que se incluirá en el precio de la transacción. La entidad reconocerá entonces como un pasivo a reembolsar el importe de la contraprestación recibida (o por recibir) por los bienes o servicios transferidos que no esté incluido en el precio de la transacción. Al final de cada periodo sobre el que se informa, una ESFL actualizará la estimación del pasivo por reembolso para reflejar la contraprestación recibida (o por recibir), los bienes o servicios transferidos y los cambios en el precio de la transacción de acuerdo con el párrafo C1.142.
- C1.146 Como excepción al párrafo C1.145, una ESFL aplicará los párrafos AC1.20 a AC1.24 para contabilizar la contraprestación variable y el pasivo por reembolso relacionados con una venta con derecho de devolución.

Pago aplazado

- C1.147 Si el pago se aplaza y el acuerdo constituye una transacción de financiación (véase el párrafo F1.19), una ESFL descontará el importe de la contraprestación comprometida a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar, determinada al inicio del contrato. Una ESFL reconocerá la diferencia entre el compromiso de contraprestación y el valor descontado de ese importe como ingresos por intereses usando el **método del interés efectivo** (véanse los párrafos F1.22 a F1.27).
- C1.148 La ESFL presentará los ingresos por intereses por separado de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.
- C1.149 una ESFL puede no aplicar los párrafos C1.147 y C1.148 si, al inicio de un contrato, espera que un cliente pague bienes o servicios en el plazo de un año a partir de la transferencia de los bienes o servicios por parte de la ESFL.

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

- C1.150 Una ESFL asignará el precio de transacción a cada compromiso que haya identificado en el contrato de acuerdo con los párrafos C1.151 a C1.159.
- C1.151 El Paso 4 no se aplica si una ESFL cumple todos los compromisos de un contrato:
- (a) en el mismo periodo sobre el que se informa en el que comienza el contrato; o
 - (b) en el mismo momento de acuerdo con el párrafo C1.169.
- C1.152 El Paso 4 no se aplica si un contrato contiene un único compromiso. Sin embargo, una ESFL aplicará el párrafo C1.159 si contabiliza una serie de bienes o servicios distintos como un único compromiso, de acuerdo con el párrafo C1.126, y el precio de la transacción incluye un importe de contraprestación variable.

Asignación basada en precios de venta independientes

- C1.153 Al inicio de un contrato, una ESFL determinará el precio de venta independiente del bien o servicio distinto (o paquete distinto de bienes o servicios) en cada compromiso del contrato. La ESFL asignará el precio de la transacción en proporción a esos precios de venta independientes (es decir, sobre la base de un precio de venta independiente relativo). La ESFL no reasignará el precio de la transacción para reflejar cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato.
- C1.154 El “precio de venta independiente” es el precio al que una ESFL vendería por separado un bien o servicio. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la ESFL lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos.
- C1.155 Si el precio de venta independiente no es directamente observable, una ESFL estimará ese precio. Una ESFL tendrá en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible para ella, incluidas las condiciones del mercado, los factores específicos de la ESFL y la información sobre el cliente o la clase de cliente. Una ESFL aplicará métodos de estimación de forma congruente en circunstancias similares. Los métodos de estimación adecuados podrían incluir el uso de los precios de los competidores de la ESFL para bienes o servicios similares, o los costos esperados del bien o servicio más un margen apropiado.
- C1.156 Como excepción al párrafo C1.153, una ESFL podría asignar un descuento o una contraprestación variable utilizando un método alternativo (véanse los párrafos C1.157 a C1.159).

La asignación de un descuento y una contraprestación variable

- C1.157 En un contrato:
- (a) Un cliente recibe un descuento si la suma de los precios de venta independientes de los bienes o servicios prometidos en el contrato es mayor que la contraprestación comprometida.
 - (b) El precio de la transacción podría incluir un importe de contraprestación variable (véanse los párrafos C1.137 a C1.143).
- C1.158 Una ESFL asignará un descuento o un importe variable a cada compromiso del contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Sin embargo, si la asignación del descuento o importe variable sobre esta base no representa el importe de la contraprestación a la que la ESFL espera tener derecho a cambio del cumplimiento de cada compromiso

del contrato, la ESFL utilizará otro método para asignar el descuento o importe variable. Por ejemplo, la ESFL podría asignar el descuento o importe variable a uno o varios de los compromisos del contrato.

- C1.159 Si una ESFL contabiliza una serie de bienes o servicios distintos como un único compromiso de conformidad con el párrafo C1.126, asignará un importe variable a cada bien o servicio distinto sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Sin embargo, si la asignación del importe variable sobre esta base no representa el importe de la contraprestación a la que la ESFL espera tener derecho a cambio de la transferencia de cada bien o servicio distinto en el compromiso, la ESFL utilizará otro método para asignar el importe variable. Por ejemplo, la ESFL podría asignar el importe variable a uno, o algunos, de los bienes o servicios distintos en el compromiso.

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

- C1.160 Una ESFL reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) cumpla un compromiso. Una ESFL cumple un compromiso al transferir el control del bien o servicio específico del compromiso al cliente.
- C1.161 Los bienes y servicios son activos, aunque sea momentáneamente, cuando se reciben y utilizan. Una ESFL transfiere el control de un activo cuando el cliente tiene la capacidad presente de dirigir el uso del activo y obtener los beneficios económicos que podrían derivarse de él.
- C1.162 Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, una ESFL considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo. El cliente no obtiene el control del activo si la ESFL tiene el derecho y la obligación de recomprar el activo (un contrato a plazo) o el derecho de recomprar el activo (una opción de compra).
- C1.163 Al inicio de un contrato, una ESFL determinará si transfiere el control del bien o servicio distinto en un compromiso con un cliente:
- (a) a lo largo del tiempo, en cuyo caso la ESFL cumple el compromiso (y reconoce los ingresos de actividades ordinarias) a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos C1.165 a C1.167; o
 - (b) en un momento determinado, en cuyo caso la entidad cumple el compromiso (y reconoce los ingresos de actividades ordinarias) en un momento determinado de acuerdo con los párrafos C1.168 a C1.172.
- C1.164 Si un contrato con un cliente incluye una licencia que es distinta de los demás bienes o servicios del contrato, una ESFL aplicará los párrafos AC1.25 a AC1.33 para determinar si el compromiso de conceder la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Compromisos satisfechos a lo largo del tiempo

- C1.165 Una ESFL transfiere el control de un bien o servicio diferenciado a lo largo del tiempo y, por lo tanto, cumple un compromiso a lo largo del tiempo, si se cumple alguno de estos criterios:
- (a) un cliente recibe y utiliza inmediatamente los beneficios del desempeño de la ESFL a medida ésta lo realiza (por ejemplo, un servicio de limpieza rutinario o recurrente);

- (b) un cliente controla el activo a medida que la ESFL lo fabrica o mejora (por ejemplo, un contrato de construcción en el que el cliente controla el trabajo en curso); o
- (c) el activo creado por la prestación de la entidad no puede ser fácilmente redirigido a otro cliente (véase el párrafo C1.166) y el cliente original está obligado a pagar a la ESFL por el trabajo realizado hasta la fecha (véase el párrafo C1.167) (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una ESFL proporciona a un cliente una opinión profesional basada en hechos y circunstancias específicos del cliente, y está obligada a pagar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha).

C1.166 Un activo no puede ser fácilmente redirigido a otro cliente si:

- (a) la ESFL vendería el activo terminado a otro cliente a un precio significativamente menor que el pagado por el cliente original, o incurriría en costos significativos, en comparación con el costo del activo, para reelaborar el activo terminado para la venta (por ejemplo, si un activo fue altamente personalizado para un cliente en particular); o
- (b) restricciones contractuales sustanciales prohíben a la ESFL vender el activo a otro cliente a medida que se fabrica o mejora dicho activo (por ejemplo, si la ESFL está legalmente obligada a vender el trabajo en curso al cliente).

C1.167 Un cliente puede estar obligado a pagar a una ESFL por el trabajo realizado hasta la fecha debido a términos específicos del contrato o a leyes que se aplican a ese contrato. El cliente está obligado a pagar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha si la ESFL tiene:

- (a) un derecho incondicional presente al pago por el trabajo realizado hasta la fecha; o
- (b) un derecho exigible a demandar o retener el pago por el trabajo realizado hasta la fecha si el contrato se cancela antes de su finalización por cualquier motivo que no sea el incumplimiento por parte de la ESFL de lo acordado.

Compromisos satisfechos en un momento dado

C1.168 Si una ESFL no transfiere el control de un bien o servicio diferenciado a lo largo del tiempo, ésta transfiere el control del bien o servicio en un momento determinado y, por lo tanto, cumple un compromiso en un momento determinado.

C1.169 Para cada compromiso que una ESFL cumpla en un momento determinado, ésta reconocerá los ingresos de actividades ordinarias en el momento específico en que un cliente obtenga el control del bien o servicio distinto. Para identificar este momento, una ESFL considerará indicadores de la transferencia de control, que incluyen:

- (a) la ESFL tiene un derecho presente al pago del activo;
- (b) el cliente tiene la titularidad legal del activo;
- (c) el cliente tiene la posesión física del activo;
- (d) el cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo; y
- (e) el cliente ha aceptado el activo (véanse los párrafos C1.171 y C1.172).

C1.170 Los indicadores del párrafo C1.169 no siempre son concluyentes. En consecuencia, la ausencia de un indicador no impediría que el cliente obtuviera el control de un activo. Si de otras características de la transacción se desprende claramente que el cliente tiene la capacidad presente de remitir el uso del activo y obtener los beneficios económicos que podrían derivarse de él, el cliente ha obtenido el control del activo.

Aceptación del cliente

- C1.171 Las cláusulas de aceptación del cliente permiten a éste cancelar un contrato o requerir que una ESFL tome acciones para remediar que un bien o servicio no cumpla las especificaciones acordadas.
- C1.172 Si un contrato incluye una cláusula de aceptación del cliente y la ESFL no puede identificar si un bien o servicio cumple con las especificaciones acordadas en función de la información disponible para la ESFL, esperará hasta recibir la aceptación del cliente antes de concluir que el cliente ha obtenido el control del bien o servicio.

Medir el progreso hacia el cumplimiento de un compromiso

- C1.173 Para cada compromiso cumplido a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos C1.165 a C1.167, una ESFL calculará la cantidad de ingresos de actividades ordinarias a reconocer en cada periodo sobre el que se informa midiendo su progreso hacia el cumplimiento de ese compromiso al final del periodo.
- C1.174 Una ESFL elegirá un método de medición del progreso que refleje su desempeño en la transferencia del control de los bienes o servicios prometidos al cliente. Una ESFL aplicará un método de medición del progreso para cada compromiso cumplido a lo largo del tiempo y aplicará ese método de manera congruente a compromisos similares y en circunstancias similares.
- C1.175 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una ESFL volverá a medir su progreso hacia el cumplimiento de un compromiso para reflejar cualquier cambio en las circunstancias. La ESFL contabilizará los cambios en la medición del progreso como un cambio en la **estimación contable** de acuerdo con la B7 *Políticas contables, estimaciones y errores*.
- C1.176 Al elegir el método que utilizará para medir su progreso, una ESFL considerará la naturaleza del bien o servicio que transferirá a un cliente. Los métodos apropiados para medir el progreso incluyen métodos que reconocen los ingresos de actividades ordinarias basados en:
- (a) el valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios restantes que deben transferirse en virtud del contrato ("métodos del resultado"); y
 - (b) los esfuerzos o recursos de la ESFL para la satisfacción de un compromiso en relación con el total de recursos esperados para satisfacer el compromiso ("métodos de recursos").
- C1.177 Los métodos más comunes, y las circunstancias en las que pueden ser apropiados, incluyen:
- (a) un método del producto basado en encuestas de trabajo completado, si las encuestas dan una medida objetiva del rendimiento de la ESFL hasta la fecha;
 - (b) un método del producto basado en las unidades entregadas, si cada elemento transfiere una cantidad igual de valor al cliente en el momento de la entrega;
 - (c) un método del producto basado en el tiempo transcurrido, si el control de los bienes o servicios se transfiere uniformemente a lo largo del tiempo;
 - (d) un método de recursos basado en el tiempo transcurrido, si los esfuerzos o recursos de una ESFL se gastan de manera uniforme a lo largo del periodo de ejecución;
 - (e) un método de recursos basado en las horas de trabajo invertidas, si las horas de trabajo invertidas y la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente están relacionadas; y
 - (f) un método de recursos basado en los costos incurridos, excluyendo los costos que no contribuyen, o no son proporcionales, al progreso de la ESFL hacia el cumplimiento del compromiso (por ejemplo, ineficiencias y materiales desperdiciados o no instalados).

- C1.178 Si una ESFL tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se relacionadas directamente con el valor para el cliente del trabajo de ésta hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una ESFL factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la ESFL está autorizada a reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe que tiene derecho a facturar.

Costos del contrato

Costos de obtener un contrato

- C1.179 Una ESFL reconocerá los costos de obtener un contrato con un cliente como un **gasto** cuando se incurra en ellos, a menos que otra sección de esta Norma requiera que los costos se reconozcan como parte del costo de un activo.

Costos de cumplir un contrato

- C1.180 Una ESFL contabilizará los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente de acuerdo con la sección pertinente de esta Norma para esos costos (por ejemplo, las E1, E2 o E4).
- C1.181 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato no están dentro del alcance de otra sección de esta Norma, una ESFL reconocerá esos costos como un activo si:
- (a) dichos costos se relacionan directamente con un contrato (incluidos los contratos futuros) que la ESFL puede identificar específicamente (por ejemplo, los costos relacionados con un contrato específico que aún no ha sido aprobado) (véase el párrafo C1.182);
 - (b) esos costos crean o mejoran los recursos de la ESFL que utilizará para cumplir (o seguir cumpliendo) compromisos en el futuro; y
 - (c) la ESFL espera recuperar los costos.
- C1.182 Los costos que se relacionan directamente con un contrato incluyen la mano de obra directa, los materiales directos y las asignaciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o las actividades del contrato.
- C1.183 Los costos generales y administrativos normalmente no satisfacen los criterios del párrafo C1.181 y, por lo tanto, se reconocen como gastos cuando se incurre en ellos.
- C1.184 Una ESFL reconocerá los costos que se relacionan con compromisos que se cumplen (o se cumplen parcialmente) como gastos cuando se incurre en ellos, porque esos costos se relacionan con el rendimiento pasado.

Medición posterior al reconocimiento

- C1.185 Después del **reconocimiento** inicial, una ESFL medirá los activos que surjan de los costos para cumplir un contrato de acuerdo con el párrafo C1.181 al costo menos la **amortización** acumulada y cualquier **pérdida por deterioro de valor** acumulada:
- (a) Una ESFL amortizará el activo basándose en el patrón de transferencia de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo.
 - (b) Una ESFL seguirá la E5 *Deterioro de valor de activos* para reconocer y medir el deterioro del valor del activo. Sin embargo, la ESFL aplicará los párrafos C1.186 y C1.187 en lugar de los párrafos E5.13 a E5.22 para estimar el **importe recuperable** del activo.

- C1.186 A efectos de la medición de las pérdidas por deterioro del valor, el importe recuperable de un activo derivado de los costos de cumplimiento de un contrato es:
- (a) el importe restante de la contraprestación que la ESFL espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo (véase el párrafo C1.187); menos
 - (b) los costos restantes de proporcionar esos bienes o servicios aún no incurridos.
- C1.187 Al medir el importe restante de la contraprestación, el importe solo incluirá la contraprestación cuyo cobro sea probable.

Saldos del contrato

- C1.188 Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, esa ESFL presentará el contrato en el Estado de Situación Financiera como un **activo del contrato** o un **pasivo del contrato**, sobre la base del contrato en su conjunto. La presentación del saldo del contrato depende de la relación entre:
- (a) el desempeño de la ESFL en la transferencia de los bienes o servicios comprometidos en el contrato al cliente; y
 - (b) el pago del cliente.
- C1.189 Si una ESFL ha recibido una contraprestación (o tiene una cuenta por cobrar) antes de transferir bienes o servicios al cliente, reconocerá un pasivo del contrato cuando se realice el pago o este venza, lo que ocurra primero. Un pasivo contractual es la obligación de una ESFL de transferir bienes o servicios al cliente por los que ésta ha recibido una contraprestación (o por los que se adeuda el importe) del cliente. Cuando (o a medida que) la ESFL transfiera esos bienes o servicios al cliente, dará de baja el pasivo contractual (o parte de un pasivo contractual) y reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con el Paso 5.
- C1.190 Si una ESFL transfiere bienes o servicios a un cliente antes de que este haya pagado (o antes de que venza el pago), la ESFL tiene derecho a una contraprestación. La ESFL presentará ese derecho como un activo contractual, excluyendo cualquier importe presentado como una cuenta por cobrar (véase el párrafo C1.191). Una ESFL evaluará el deterioro de un activo contractual y reconocerá y medirá cualquier pérdida por deterioro de acuerdo con la F1.
- C1.191 Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una ESFL a una contraprestación. Un derecho a una contraprestación es incondicional si solo es necesario el paso del tiempo antes de que venza el pago de dicha contraprestación. Una ESFL puede tener un derecho incondicional a la contraprestación aunque se le pueda exigir que reembolse esa contraprestación en el futuro (por ejemplo, cuando existe un derecho de devolución). En esos casos, la ESFL podría reconocer una cuenta por cobrar y un pasivo por el reembolso. Una ESFL contabilizará una cuenta por cobrar de acuerdo con la F1. Una ESFL presentará las cuentas por cobrar por separado de los activos y pasivos contractuales en el Estado de Situación Financiera.
- C1.192 Una ESFL puede utilizar descripciones diferentes en el Estado de Situación Financiera para los “activos del contrato” y los “pasivos del contrato”. Si una ESFL utiliza una descripción diferente para los “activos del contrato”, proporcionará información suficiente para que un usuario de los estados financieros pueda distinguir entre cuentas por cobrar y activos del contrato.

Información a revelar

- C1.193 Una ESFL desagregará los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes utilizando categorías basadas en las características de dichos ingresos de actividades ordinarias, de los contratos o de los clientes de la ESFL que sean relevantes para comprender su rendimiento financiero. Ejemplos de categorías que podrían ser apropiadas incluyen:

- (a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales);
 - (b) región geográfica (por ejemplo, país o región);
 - (c) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes del **gobierno** y que no son del gobierno);
 - (d) tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo y por tiempo y por materiales);
 - (e) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo);
 - (f) calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo); y
 - (g) naturaleza del compromiso (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias por actuar como principal e ingresos de actividades ordinarias por actuar como agente).
- C1.194 Si no se presenta o revela por separado, una ESFL revelará:
- (a) los saldos iniciales y finales de las cuentas comerciales a cobrar y los activos del contrato por separado; y
 - (b) el total de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en las cuentas comerciales a cobrar y los activos del contrato durante el periodo sobre el que se informa de acuerdo con la F1.
- C1.195 Una ESFL revelará:
- (a) los saldos iniciales y finales de los pasivos del contrato, si no se presentan o revelan por separado; y
 - (b) los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo sobre el que se informa que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo.
- C1.196 Una ESFL revelará información sobre sus compromisos en contratos con clientes, incluyendo una descripción de:
- (a) cuándo suele satisfacer la ESFL sus compromisos (por ejemplo, en el momento del envío, de la entrega, a medida que se prestan los servicios o al finalizarlos);
 - (b) las principales condiciones de pago (por ejemplo, cuándo se debe pagar normalmente, si el contrato constituye una transacción de financiación y si la contraprestación incluye un importe variable);
 - (c) la naturaleza de los bienes o servicios que la ESFL se ha comprometido a transferir a los clientes, destacando cualquier compromiso de organizar la transferencia de bienes o servicios por parte de un tercero si la ESFL es un agente;
 - (d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
 - (e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.
- C1.197 Una ESFL revelará los métodos que utilizó para medir su progreso hacia el cumplimiento de los compromisos cumplidos a lo largo del tiempo (por ejemplo, una descripción de los métodos del resultado o métodos de recursos que utilizó y cómo se aplicaron esos métodos).
- C1.198 Una ESFL revelará cualquier juicio que haya realizado que haya tenido un efecto significativo en los importes que haya reconocido en sus estados financieros al:
- (a) determinar el precio de la transacción; y
 - (b) asignar el precio de la transacción a los compromisos identificados en el contrato.
- C1.199 Una ESFL revelará el saldo final de los activos que surjan de los costos para cumplir un contrato (de acuerdo con el párrafo C1.181) por categoría principal de activo (por ejemplo, costos precontractuales y costos de establecimiento).

- C1.200 Si una ESFL opta por utilizar la opción del párrafo C1.149 de no contabilizar los ingresos por intereses por separado de los ingresos de contratos con clientes, revelará ese hecho.
- C1.201 Si una ESFL no puede contabilizar una opción de adquisición de bienes o servicios adicionales que cumpla los criterios del párrafo AC1.13(a) como un compromiso separado sin un costo o esfuerzo desproporcionado, revelará ese hecho y las razones por las que la contabilización de la opción como un compromiso separado implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado.

La Guía de Aplicación C1 - Ingresos de actividades ordinarias

Ingresos de actividades ordinarias de transacción con obligaciones de entrega

La aplicación de la guía de la Parte II a sus obligaciones de entrega

- AC1.1 Tanto la Parte I como la C1 Parte II usan el mismo modelo de 5 pasos. La Parte I especifica los requerimientos para una versión simplificada del modelo de 5 pasos que se espera que se aplique a la mayoría de las obligaciones de entrega. Cuando una obligación de entrega incluya acuerdos más complejos, la ESFL aplicará la guía relevante de la Parte II (véase el párrafo C1.69).
- AC1.2 Las Partes I y II usan terminología diferente cuándo se aplicare el modelo de 5 pasos, tal y como se establece en el párrafo C1.15. Otras diferencias clave son:
- (a) el modelo de 5 pasos solo se aplica a los acuerdos de subvención que tienen obligaciones de entrega, pero se aplica a todos los contratos con clientes; y
 - (b) el término “obligaciones de entrega” (en un acuerdo de subvención) tiene un significado más amplio que el término “compromisos” (en un contrato con clientes). Un compromiso en un contrato con un cliente siempre implica que la ESFL transfiera bienes y servicios al comprador (o a una entidad o persona especificada por el comprador). Una obligación de entrega puede implicar la transferencia de bienes o servicios por parte de una ESFL, pero también puede implicar objetivos que deben alcanzarse o actividades que debe llevar a cabo la ESFL y que no implican la transferencia de bienes o servicios a otra parte.
- AC1.3 Al aplicar los requerimientos de la Parte II a una obligación de entrega:
- (a) las referencias al “contrato” deben interpretarse como “acuerdo de subvención”;
 - (b) las referencias a “compromisos” deben interpretarse como “obligaciones de entrega”;
 - (c) las referencias a “los bienes o servicios transferidos/que deben transferirse” deben interpretarse como “obligaciones de entrega cumplidas/que deben cumplirse”;
 - (d) las referencias a “cliente” deben interpretarse como “otorgante”;
 - (e) las referencias al “precio de la transacción” deben interpretarse como “importe de la transacción”; y
 - (f) las referencias a la “contraprestación” deben interpretarse como la “subvención” o el “importe de la subvención”.
- AC1.4 La siguiente tabla ofrece una guía adicional sobre cómo una ESFL debe aplicar los requerimientos de la Parte II a una obligación de entrega de la Parte I.

Tema	Aplicación a los acuerdos de subvención/obligaciones de entrega
(a) Criterios que deben cumplirse antes de contabilizar un acuerdo de subvención (párrafos C1.118 a C1.123)	Estos párrafos especifican los criterios que una ESFL puede aplicar para determinar si un acuerdo de subvención entra dentro del alcance de la Parte I si la ESFL tiene dudas al respecto. Al aplicar la guía, las referencias a la “sustancia comercial” deben interpretarse como “sustancia económica”. Una ESFL debe asumir que el acuerdo de subvención tendrá esencia económica, ya que se espera que el riesgo, el calendario o los importes del flujo de efectivo futuro de la ESFL cambien como resultado del acuerdo de subvención.
(b) Combinación de acuerdos de subvención (párrafo C1.125)	Si una ESFL ha suscrito dos o más acuerdos de subvención con el mismo otorgante al mismo tiempo o en fechas próximas, podrá aplicar este párrafo para determinar si los acuerdos de subvención deben ser combinados. Al aplicar esta guía, la referencia al “precio” debe ser interpretada como “los importes de la subvención asignados a las obligaciones de entrega dentro de un acuerdo de subvención”.
(c) Modificaciones de los acuerdos de subvención (párrafos AC1.6 a AC1.8)	Una ESFL aplicará estos párrafos si se modifican los términos del acuerdo de subvención. Al aplicarse esta guía, la referencia al “precio de venta independiente” se interpretará como el “valor independiente”.
(d) Importes variables de las subvenciones (párrafos C1.137 a C1.142)	Una ESFL aplicará estos párrafos si los importes de la subvención contienen un elemento variable (por ejemplo, si una ESFL recibe una subvención para llevar a cabo un programa de vacunación y se pagará un importe adicional si el número de personas vacunadas supera un umbral definido).
(e) Valor temporal del dinero (párrafos C1.147 a C1.149)	Una ESFL aplicará estos párrafos cuando la diferencia de tiempo entre el pago de la subvención y el cumplimiento de la obligación de entrega sea superior a un año. Al aplicar esta guía, una ESFL permitirá que las subvenciones se paguen por adelantado, así como después de que se haya cumplido la obligación de entrega, lo que puede dar lugar a un gasto por intereses.
(f) Importes de subvenciones no monetarias (párrafos AC1.18 y AC1.19)	Una ESFL aplicará este párrafo al medir cualquier importe de subvención no monetaria que reciba por cumplir una obligación de entrega. Cuando una ESFL no pueda realizar la estimación aceptable del valor razonable de la partida no monetaria, medirá el importe de la subvención no monetaria de forma indirecta, tomando como referencia el costo estimado de cumplir las obligaciones de entrega para las que se ha proporcionado el importe de la subvención no monetaria.
(g) La asignación de importes variables de subvenciones (párrafos C1.157 a C1.159)	Cuando una ESFL haya identificado importes variables de subvenciones aplicando la guía de los párrafos C1.137 a C1.142, aplicará estos párrafos para asignar los importes variables de subvenciones a sus obligaciones de entrega.

Tema	Aplicación a los acuerdos de subvención/obligaciones de entrega
(h) Obligaciones de entrega cumplidas a lo largo del tiempo o en un momento determinado (párrafos C1.160 a C1.170)	En los párrafos C1.160 a C1.170 se ofrecen guías para determinar si una obligación de entrega de bienes o servicios se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado. En los párrafos C1.87 y C1.88 se pueden encontrar una guía adicional para otros tipos de obligaciones de entrega.
(i) Medición del progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de entrega (párrafos C1.173 a C1.178)	En el caso de las obligaciones de entrega que se cumplen a lo largo del tiempo, una ESFL puede aplicar la guía de estos párrafos para seleccionar un método adecuado de medición del progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de entrega. Al aplicarse estos párrafos, las referencias al “valor para el cliente” deben interpretarse como “proporción de las actividades realizadas” o “el costo de los bienes o servicios proporcionados”, según proceda. En los párrafos C1.89 a C1.97 se proporciona una guía adicional.

Contratos con clientes

AC1.5 Esta guía se centra en las características que se encuentran en algunos contratos con clientes. La guía cubre:

- (a) modificaciones de contratos (véase el párrafo AC1.6 a AC1.8);
- (b) garantías (véase el párrafo AC1.9 a AC1.11);
- (c) opciones de los clientes para obtener bienes o servicios adicionales (véase el párrafo AC1.12 a AC1.17);
- (d) la contraprestación no monetaria (véase el párrafo AC1.18 y AC1.19);
- (e) la venta con derecho de devolución (véase el párrafo AC1.20 a AC1.24); y
- (f) licencias (véanse los párrafos AC1.25 a AC1.34).

Modificaciones del contrato

AC1.6 Una modificación de contrato es un cambio en el alcance o el precio (o ambos) de un contrato que aprueban las partes de este. Una modificación contractual cambia los derechos y obligaciones existentes en un contrato o crea otros nuevos.

AC1.7 Una ESFL contabilizará una modificación contractual como un contrato separado si:

- (a) se comprometen bienes o servicios adicionales que son distintos de los del contrato original; y
- (b) el precio del contrato original aumenta en un importe que refleje el precio de venta independiente de los bienes o servicios incorporados y cualquier cambio apropiado de ese precio para reflejar las circunstancias del contrato modificado.

AC1.8 Para una modificación de contrato que no sea un contrato separado de acuerdo con el párrafo AC1.7, una ESFL contabilizará la modificación del contrato de una de estas dos maneras. Si los bienes o servicios que una ESFL transferirá después de la modificación del contrato son:

- (a) *Distintos* de los bienes o servicios que la ESFL ha transferido antes de la modificación del contrato, la ESFL contabilizará la modificación del contrato como si el contrato original hubiera sido cancelado y se hubiera creado un nuevo contrato. El precio de la transacción del nuevo contrato es la suma de:

- (i) la contraprestación incluida en la estimación del precio de la transacción para el contrato original que la ESFL no reconoció como ingreso de actividades ordinarias; y
 - (ii) cualquier aumento o disminución en la contraprestación comprometida como parte de la modificación del contrato.
- (b) *No son distintos* de los bienes o servicios que la ESFL ha transferido antes de la modificación del contrato, la ESFL contabilizará la modificación del contrato como si siempre hubiera sido parte del contrato original. La ESFL reconocerá el cambio en el precio de la transacción y la medida del progreso de ésta hacia el cumplimiento del compromiso como un ajuste a los ingresos en la fecha de la modificación del contrato (es decir, sobre una base de actualización acumulada).

Garantías

- AC1.9 Una ESFL puede vender un bien o servicio con garantía.
- AC1.10 Si un cliente puede elegir comprar el bien o servicio con o sin garantía, la garantía es distinta. En estas circunstancias, una ESFL contabilizará la garantía como un compromiso separado y asignará una parte del precio de la transacción a ese compromiso.
- AC1.11 Si el cliente no tiene opción de comprar el bien o servicio sin garantía, la garantía no es distinta. En estas circunstancias, una ESFL contabilizará la garantía de acuerdo con la D5 *Provisiones y contingencias*.

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

- AC1.12 Una ESFL puede conceder a los clientes la opción de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento. Estas opciones incluyen incentivos de venta, créditos (o puntos) de recompensa para clientes, opciones de renovación de contratos u otros descuentos en bienes o servicios futuros.
- AC1.13 Una ESFL contabilizará una opción de adquisición de bienes o servicios adicionales como un compromiso separado si:
- (a) la opción otorga al cliente un derecho material o con importancia relativa que:
 - (i) solo está disponible para un cliente que haya celebrado ese contrato; y
 - (ii) permite a un cliente adquirir un bien o servicio adicional con un descuento sobre su precio de venta independiente; y
 - (b) la opción puede contabilizarse como un compromiso independiente sin costo o esfuerzo desproporcionado.
- AC1.14 Para contabilizar la opción como un compromiso separado, la ESFL:
- (a) asignará de una parte del precio de la transacción al compromiso (véanse los párrafos AC1.15 a AC1.17); y
 - (b) reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando la ESFL transfiera esos bienes o servicios futuros o cuando la opción expire.
- AC1.15 De acuerdo con el Paso 4, una ESFL asignará el precio de la transacción a cada compromiso en el contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente no es directamente observable, una ESFL estimará ese precio. La estimación del precio de venta independiente de una opción reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, ajustado por:

- (a) cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción; y
 - (b) la probabilidad de que el cliente ejerza la opción.
- AC1.16 Una ESFL puede conceder a un cliente una opción de renovación de un contrato en condiciones similares. Si la ESFL contabiliza la opción de renovación como un compromiso separado, asignará el precio de la transacción a la opción basándose en la contraprestación total esperada asignada al total de bienes o servicios que espera transferir, en lugar de estimar el precio de venta independiente de la opción. La ESFL incluirá el o los periodos de renovación esperados al estimar el total de bienes o servicios que espera transferir y la correspondiente contraprestación total esperada.
- AC1.17 El importe del precio de la transacción asignado a la opción de renovación es la diferencia entre:
- (a) el precio de la transacción del contrato original; y
 - (b) el importe de la contraprestación total prevista asignada a los bienes o servicios que se transferirán en virtud del contrato original.

Contraprestación no monetaria

- AC1.18 La contraprestación comprometida por un cliente puede ser de una forma distinta al efectivo, como bienes o servicios. Un ejemplo es el intercambio de bienes en una transacción de permuta.
- AC1.19 Una ESFL medirá la contraprestación no monetaria por su valor razonable, a menos que éste no pueda estimarse razonablemente. Si la ESFL no puede estimar razonablemente el valor razonable de la contraprestación no monetaria, medirá en su lugar la contraprestación sobre la base del precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos al cliente a cambio de la contraprestación.

Venta con derecho a devolución

- AC1.20 Una ESFL puede vender un producto y dar al cliente el derecho a devolverlo a cambio de cualquier combinación de:
- (a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;
 - (b) un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la ESFL; y
 - (c) otro producto.
- AC1.21 Para contabilizar los productos vendidos con derecho de devolución, una ESFL reconocerá:
- (a) ingresos de actividades ordinarias por la contraprestación recibida o por recibir por los productos transferidos que la ESFL espera que no sean devueltos;
 - (b) una obligación de reembolso por los productos transferidos que la ESFL espera que sean devueltos; y
 - (c) un activo por devoluciones para los productos transferidos que la entidad espera que sean devueltos (y el correspondiente ajuste al costo de ventas) clasificados como inventario y medidos de acuerdo con los párrafos AC1.23 y AC1.27.
- AC1.22 Se excluirán de los productos que una ESFL espera que sean devueltos:
- (a) productos que se espera devolver y cambiar por otros del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o tamaño de otro); y
 - (b) productos defectuosos que se espera devolver y cambiar por productos que funcionan.

- AC1.23 Una ESFL medirá inicialmente el activo por devoluciones al importe en libros anterior de los productos que espera devolver menos:
- (a) cualquier costo previsto para recuperar esos productos; y
 - (b) las estimaciones de las posibles disminuciones del valor de esos productos (por ejemplo, debido a daños, obsolescencia o disminución de los precios de venta).
- AC1.24 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una ESFL ajustará el pasivo por reembolso y el activo por devoluciones para reflejar los cambios en sus expectativas sobre los productos que se devolverán. La ESFL reconocerá los ajustes en:
- (a) el pasivo por reembolso en los ingresos de actividades ordinarias; y
 - (b) el activo por devoluciones como un gasto.

Licencias

- AC1.25 Una licencia otorga a un cliente derechos sobre las propiedades intelectuales de una ESFL (como software, tecnología, marcas registradas, patentes, franquicias, música y películas).
- AC1.26 Si un contrato con un cliente incluye una licencia (o licencias) y otros bienes o servicios, una ESFL aplicará el Paso 2 para identificar cada uno de los compromisos del contrato. Si la licencia no es distinta de los demás bienes o servicios del contrato, una ESFL aplicará el Paso 5 para determinar si el compromiso de conceder la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado. Si la licencia es distinta de los demás bienes o servicios del contrato, una ESFL aplicará los párrafos AC1.27 a AC1.33 para determinar si el compromiso de conceder la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado.
- AC1.27 Al determinar si el compromiso de conceder una licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado, una ESFL considerará si la licencia otorga al cliente:
- (a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la ESFL tal como existe durante el periodo de licencia, en cuyo caso ésta cumple el compromiso (y reconoce los ingresos de actividades ordinarias) a lo largo del tiempo; o
 - (b) un derecho de uso de la propiedad intelectual de la ESFL tal como existe en el momento en que se concede la licencia, en cuyo caso la ESFL cumple el compromiso (y reconoce los ingresos) en un momento determinado.
- AC1.28 Una licencia proporciona a un cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de una ESFL si ésta espera realizar actividades:
- (a) que afectará sustancialmente al beneficio del cliente de la propiedad intelectual al cambiar la esencia de la propiedad intelectual (véase el párrafo AC1.30); o
 - (b) que podrían afectar sustancialmente el beneficio del cliente de la propiedad intelectual al exponer directamente al cliente a cualquier efecto positivo o negativo de esas actividades (véase el párrafo AC1.31).
- AC1.29 Las actividades previstas de una ESFL podrían incluirse en los términos de un contrato o podrían ser actividades que un cliente espera razonablemente que la ESFL lleve a cabo. A efectos de la aplicación de los criterios del párrafo AC1.28, la ESFL excluirá las actividades que den lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente.
- AC1.30 Las actividades realizadas por la entidad que cambian la sustancia de la propiedad intelectual incluyen actividades que cambian el diseño, el contenido o la capacidad de la propiedad intelectual para realizar una función o tarea (por ejemplo, actividades de **desarrollo** que cambian el contenido sobre el que el cliente tiene derechos).

- AC1.31 Las actividades realizadas por la entidad que exponen directamente al cliente a efectos positivos o negativos incluyen aquellas que respaldan o mantienen el valor de la propiedad intelectual (por ejemplo, actividades en curso que mantienen el valor de la marca sobre la que el cliente tiene derechos).
- AC1.32 Si se cumple alguno de los criterios del párrafo AC1.28, el compromiso de concesión de una licencia se cumple a lo largo del tiempo. De lo contrario, el compromiso se cumple en un momento determinado.
- AC1.33 Si un compromiso de concesión de una licencia se cumple a lo largo del tiempo, una ESFL aplicará los párrafos C1.173 a C1.178 para elegir un método apropiado con el fin de medir su progreso hacia el cumplimiento de ese compromiso. Si el compromiso de conceder una licencia se cumple en un momento determinado, la ESFL aplicará los párrafos C1.168 a C1.172 para identificar el momento en que la licencia se transfiere al cliente, que no puede ser anterior al momento en que el cliente puede utilizarla y beneficiarse de ella.
- AC1.34 Una ESFL puede conceder una licencia de propiedad intelectual a cambio de una regalía basada en las ventas o el uso. Si la licencia es el único o principal elemento al que se refiere la regalía, la ESFL reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por dicha regalía cuando (o a medida que) ocurra el último de dos eventos:
- (a) el compromiso al que se ha asignado la totalidad o parte de la regalía se ha cumplido (o cumplido parcialmente); o
 - (b) se produce la venta o el uso posterior.

Grupo D

Gastos y pasivos

D1 - Clasificación de los gastos 133

D2 - Gastos en subvenciones y donaciones 137

D3 - Costos de recaudación de fondos 147

D4 - Beneficios a los empleados 151

D5 - Provisiones y Contingencias 163

D6 - Arrendamientos 168

D7 - Costos por préstamos 175

D8 - Impuesto a las ganancias 176

D1 – Clasificación de los gastos

Alcance de esta Sección

- D1.1 Esta Sección especifica los requerimientos para el desglose de **gastos** que una ESFL presentará de acuerdo con el párrafo B3.11.

Métodos de clasificación

- D1.2 Una ESFL proporcionará un desglose de los gastos utilizando un método de **clasificación** basado en la naturaleza de los gastos, la función de los gastos dentro de la ESFL o una presentación mixta (con una parte por naturaleza de los gastos y otra por función de los gastos), cualquiera que proporcione información **fiable** y más **relevante** para los usuarios de los **estados financieros**. Este desglose se presentará en el Estado de Ingresos y Gastos.
- D1.3 Existe una presunción refutable de que la información fiable y más relevante para los usuarios se proporcionará mediante un desglose de los gastos basado en la naturaleza de la clasificación de los gastos. Si se refuta la presunción y se utiliza una clasificación basada en la función de los gastos dentro de la ESFL o una presentación mixta, la revelación se hará de conformidad con D1.12.

Desglose por naturaleza de los gastos

- D1.4 El desglose de los gastos por naturaleza proporciona información sobre los gastos derivados de los **recursos económicos** (insumos) que se consumen para llevar a cabo las actividades de una ESFL. Utilizando esta clasificación, los gastos se agregan en el Estado de Ingresos y Gastos según su naturaleza o tipo (por ejemplo, **beneficios a los empleados**, viajes y dietas, suministros y materiales, servicios externos) sin hacer referencia a cómo se asignan los gastos a las funciones o actividades dentro de la ESFL.

Desglose por función de los gastos

- D1.5 El desglose de los gastos por función asigna y agrega los gastos según la actividad a la que se refiere la partida. Por ejemplo, el costo de distribución de la ayuda humanitaria podría ser una partida por función que combine los beneficios a los empleados, los gastos de viaje y manutención, los suministros y materiales, y los servicios externos relacionados con esa actividad. Otras partidas por función podrían incluir los principales programas operativos o las actividades de apoyo administrativo, lo que sea más relevante para la ESFL.

Desglose por presentación mixta

- D1.6 La presentación mixta combina el desglose por naturaleza y el desglose por función. Según esta clasificación, se agrega el gasto en el Estado de Ingresos y Gastos en parte según su naturaleza y en parte según su función.

Determinación del desglose de gasto más fiable y relevante

- D1.7 A la hora de determinar si se refuta la presunción de acuerdo con el párrafo D1.3, una ESFL considerará

- (a) qué desglose proporciona información fiable y más relevante a los usuarios de los estados financieros sobre los componentes clave del excedente o déficit del periodo de la ESFL;
 - (b) qué desglose representa más fielmente la forma en que se gestiona la ESFL y cómo informa internamente su gerencia;
 - (c) la práctica del sector - el uso de desgloses similares de los gastos permitiría a los usuarios de los **estados financieros con propósito general** comparar más fácilmente los gastos entre entidades del mismo sector;
 - (d) si la asignación de los gastos a las funciones fuera arbitraria y, por lo tanto, no proporcionara una representación suficientemente fiel de las partidas presentadas. En tales casos, una ESFL clasificará estos gastos por naturaleza.
- D1.8 El párrafo D1.14(a) requiere que una ESFL proporcione una descripción narrativa de los tipos de gastos (basada en su naturaleza) que aportan el costo total de cada partida funcional. Esto incluirá, por ejemplo, los beneficios a los empleados, los suministros y materiales y la **depreciación**.

Asignación y agregación de gastos

- D1.9 El desglose por función de los gastos y el desglose mediante una presentación mixta implican la **asignación, distribución y agregación** de algunos o todos los gastos a la función a la que se relaciona el recurso consumido. Una ESFL se asegurará de que los métodos de asignación, distribución y agregación de gastos sean razonables y se apliquen de manera congruente y congruente entre los **periodos sobre los que se informa**, a menos que cambien las circunstancias. Una ESFL seleccionará un método que garantice que las cuentas proporcionen una representación relevante y fiel de los costos de cada función.
- D1.10 Cuando los gastos se asignen a funciones, una ESFL aplicará los siguientes principios generales:
- (a) **costos directos** - son los gastos directamente atribuibles a una sola función. Los costos directos se asignarán directamente a esa función. Por ejemplo, los costos salariales de una persona empleada en una única función o el costo de funcionamiento de un vehículo utilizado íntegramente para una única función;
 - (b) **costos compartidos** - son también gastos directos que pueden describirse como costos directos compartidos. Estos costos son directamente atribuibles a más de una función. Los costos compartidos se distribuirán entre las funciones que utilizan directamente los recursos, en función del uso. Por ejemplo, los costos de personal de un empleado cuyo tiempo se divide entre la recaudación de fondos y la ejecución de un programa se distribuirán entre esas funciones en función del tiempo dedicado a cada una de ellas;
 - (c) **costos de apoyo** - son gastos que afectan a toda la organización. Los costos de apoyo pueden ser:
 - (i) distribuidos entre las funciones a las que prestan apoyo; o
 - (ii) presentados como una función independiente.

Los costos de apoyo no son gastos que puedan atribuirse o asignarse directamente a una función. Se requiere un proceso adicional para determinar cómo se distribuyen dichos costos de acuerdo con (i). Una ESFL puede decidir que los costos de apoyo son una función independiente de conformidad con (ii).

- D1.11 Cuando una ESFL reparte los costos de apoyo entre las funciones de conformidad con el párrafo D1.10(c)(i), se seleccionará una base de reparto que sea pertinente y que represente con mayor fidelidad el uso de los componentes que conforman los costos de apoyo.

Información a revelar

- D1.12 Cuando una ESFL decida refutar la presunción de acuerdo con el párrafo D1.3, explicará por qué el desglose elegido proporciona información fiable y más relevante para los usuarios de los estados financieros con propósito general.
- D1.13 Cuando una ESFL utilice una presentación mixta en el Estado de Ingresos y Gastos, etiquetará las partidas de tal manera que se identifique claramente qué gastos se incluyen en cada partida. Por ejemplo, si una ESFL incluye los beneficios para empleados en una partida funcional para programas de ayuda, pero también presenta otros beneficios para empleados como una partida separada, la ESFL necesitará identificar claramente que la partida de beneficios para empleados no incluye todos los beneficios para empleados.
- D1.14 Cuando una ESFL haya clasificado los gastos por función o haya utilizado una presentación mixta, revelará:
- (a) una descripción narrativa de los tipos de gastos (según su naturaleza) que se incluyen en cada partida por función.
 - (b) La base utilizada para asignar los costos compartidos y prorratear los costos de apoyo.
- D1.15 Una ESFL revelará la siguiente información, si no se ha presentado ya en un desglose de gastos en el Estado de Ingresos y Gastos, o si no se ha revelado de otro modo en los estados financieros con propósito general:
- (a) los beneficios recibidos por los voluntarios; y
 - (b) las pérdidas, las amortizaciones y los pagos inusuales.

Beneficios recibidos por voluntarios

- D1.16 Cuando los voluntarios formen parte del **personal clave de la gerencia**, estas prestaciones se revelarán por separado, de conformidad con el párrafo H1.6 de la Sección H1 *Información de partes relacionadas*.
- D1.17 Cuando los voluntarios reciban beneficios (beneficios para voluntarios), tales como servicios o bienes gratuitos o subvencionados, estos se revelarán por separado de la información sobre beneficios a los empleados requerida por D4 *Beneficios a los empleados*. Cuando los beneficios a los voluntarios se proporcionan en las mismas condiciones que a los empleados de una ESFL, no es necesario revelar, a menos que sustituyan a la remuneración.
- D1.18 Cuando el voluntario es beneficiario de servicios prestados en acuerdo con el objetivo principal de la ESFL y estos servicios se prestan en las mismas condiciones que a otros beneficiarios de servicios elegibles, la ESFL no está obligada a revelar el importe de estos beneficios a los voluntarios.

Pérdidas, bajas en cuentas y los pagos inusuales

- D1.19 Las pérdidas, bajas en cuentas y pagos inusuales se refieren a una serie de gastos que no forman parte de las actividades normales de una ESFL. Dada la naturaleza diversa de las actividades de las ESFL, no es posible proporcionar una lista exhaustiva de los gastos que pueden incluirse en esta información a revelar. Una ESFL aplicará su juicio para determinar si la naturaleza de un gasto implica que debe revelarse.

- D1.20 Las pérdidas y bajas en cuentas incluyen los gastos derivados de pérdidas de **efectivo**, pagos en exceso no recuperables, pérdidas por fraude, robo, incendio provocado u otros actos deliberados, pagos por los que no se debería tener incurrido en **pasivo**, pérdidas implícitas, reclamaciones renunciadas o abandonadas y partidas similares.
- D1.21 Los pagos inusuales incluyen pagos extracontractuales, pagos a contratistas fuera de un contrato vinculante, pagos de indemnización, pagos especiales por despido y pagos que los responsables de la gobernanza de la ESFL no tienen la obligación legal ni la facultad legal de realizar, pero que consideran que tienen la obligación moral de realizar.
- D1.22 Una ESFL revelará los detalles de las pérdidas, las bajas en cuentas y los pagos inusuales realizados, que incluyen aquellos en los que la ESFL haya tenido que obtener la autorización para realizar los pagos de un tribunal, un organismo regulador o un organismo similar. Cuando ello no afecte a la **comprensibilidad** de la información proporcionada, una ESFL podrá agregar las pérdidas, las bajas en cuentas y los pagos inusuales de naturaleza similar. Para cada pérdida, baja en cuentas o pago inusual (o agregación), las **notas** a las cuentas señalarán los importes y proporcionar una explicación de la naturaleza de la pérdida, baja en cuentas o pago inusual y la razón por la que se produjo.

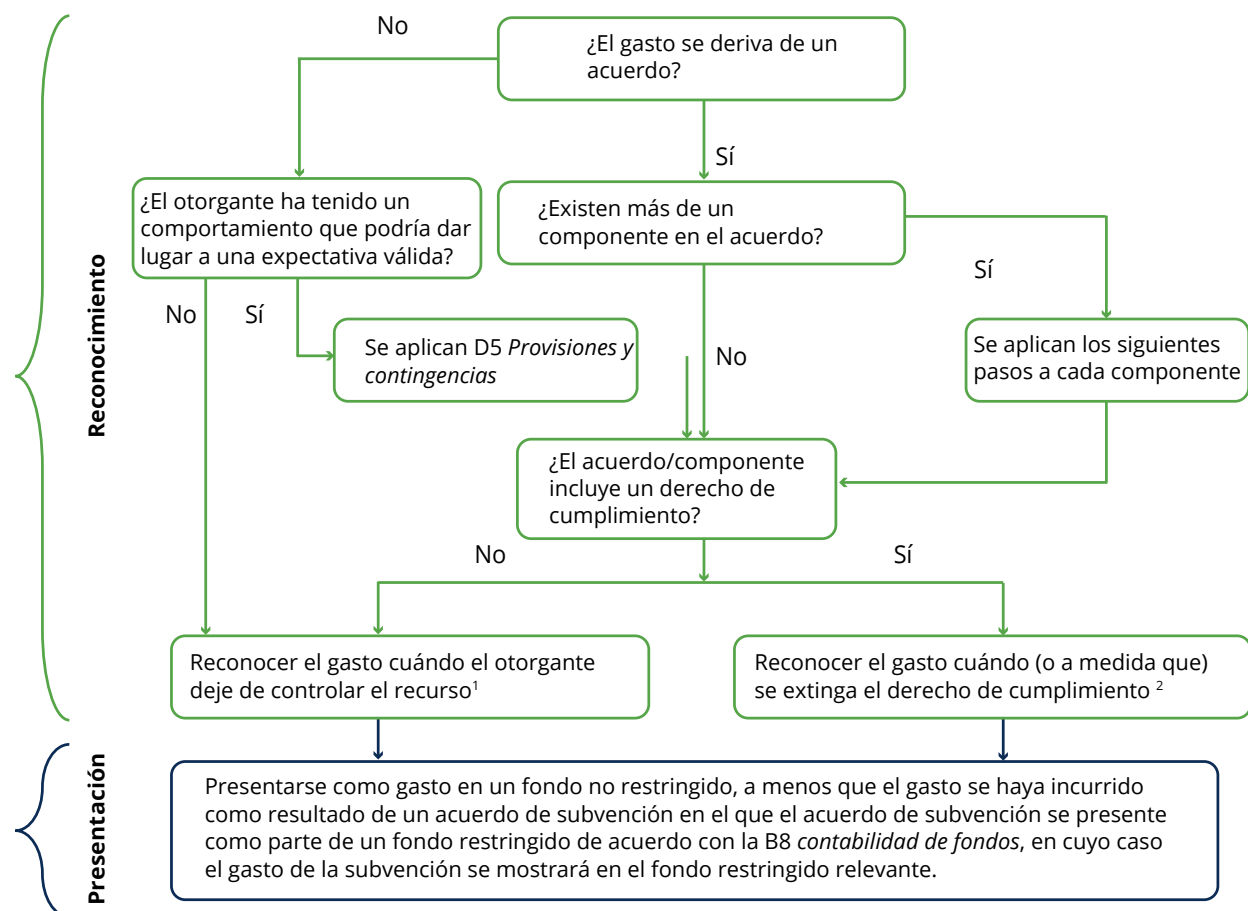
D2 - Gastos en subvenciones y donaciones

Alcance de esta Sección

- D2.1 Esta sección especifica la contabilización de los gastos relacionados con subvenciones, donaciones y transferencias similares (en adelante, **gastos de subvenciones**) por parte de los **otorgantes**. No se refiere a la recepción de subvenciones, donaciones y transferencias similares de otra entidad como **beneficiario de la subvención**. C1 Parte I, *Ingresos de actividades ordinarias por subvenciones y donaciones*, aborda estas transacciones.
- D2.2 Esta Sección se ha redactado en proyecto desde la perspectiva de una ESFL que proporciona recursos a los beneficiarios de las subvenciones y que también es la ESFL que informa de acuerdo con A2 *Conceptos y principios fundamentales*. La ESFL se describe en esta Sección como el otorgante.
- D2.3 Un gasto de subvención es un gasto que surge de una transacción en la que un otorgante proporciona, o está obligado a proporcionar, recursos a un beneficiario de la subvención (que puede ser una entidad o un individuo) mediante la transferencia de **efectivo** o un servicio, bien u otro **activo** a dicho beneficiario sin recibir directamente a cambio ningún efectivo, servicio, bien u otro activo.

Tipos de gastos de subvención

- D2.4 Los gastos de subvención pueden surgir de acuerdos de subvención o de la transferencia de recursos cuando no existe un acuerdo de subvención (por ejemplo, una donación). Los acuerdos de subvención pueden otorgar **derechos de cumplimiento** al otorgante. Los acuerdos de subvención pueden incluir componentes con derechos de cumplimiento y otros sin derechos de cumplimiento.
- D2.5 Los derechos de cumplimiento son el derecho exigible del otorgante a que el beneficiario de la concesión cumpla su **obligación de entrega** de la manera especificada en el acuerdo de concesión o se le requiera hacer frente a las consecuencias especificadas en el acuerdo. En esta Sección se utiliza el término “extinguir” cuando (o en el momento en que) el otorgante ya no tiene derechos exigibles en una operación o acuerdo de concesión. Esto incluirá los casos en que el beneficiario de la subvención haya cumplido su obligación de entrega.
- D2.6 Las transacciones de gasto de subvención sin derechos de cumplimiento pueden dar lugar a una **obligación implícita** para el otorgante - véase D5 *Provisiones y contingencias*.
- D2.7 La figura D2.1 que figura a continuación resume el proceso de **reconocimiento**, medición y presentación de los gastos de subvención:

Figura D2.1 Árbol de decisión que ilustra el reconocimiento y la presentación del gasto de subvenciones

Notas a pie de página:

- 1 El otorgante considerará si el contenido de cualquier transacción (por ejemplo, un requerimiento de financiación complementaria) afecta al momento en que pierde el control de un recurso.
- 2 El otorgante considerará si el contenido de los términos de cualquier acuerdo de subvención (por ejemplo, el requerimiento de obtener la aprobación regulatoria) afecta al momento en que se extingue el derecho del otorgante o surge su obligación de transferir un recurso.

Transacciones de gastos de subvención sin derechos de cumplimiento

- D2.8 Un acuerdo de subvención con un beneficiario que no sea exigible por medios legales o equivalentes y que no otorgue un derecho a ambas partes es una transacción de gasto de subvención sin derechos de cumplimiento. Una transacción de gasto por transferencia sin derechos de cumplimiento puede ser un acuerdo escrito, un acuerdo verbal o estar implícita en las prácticas habituales.
- D2.9 Una transacción de gasto por transferencia sin derechos de cumplimiento puede limitar la forma en que el beneficiario de la subvención usa los recursos que se le transfieren, incluso cuando los derechos y sus obligaciones del acuerdo de subvención no crean una obligación de entrega para el beneficiario de la subvención.
- D2.10 Una transacción de gasto de subvención sin derechos de cumplimiento también incluye aquellas situaciones en las que un otorgante transfiere recursos a un beneficiario de la subvención sin que exista ningún acuerdo tácito o explícito.

Transacciones de gasto de subvención con derechos de cumplimiento

- D2.11 Los derechos de cumplimiento surgen de los acuerdos de subvención que confieren derechos y obligaciones, exigibles por medios legales o equivalentes, a ambas partes del acuerdo. Esto podría ser a través de un acuerdo de subvención por escrito, pero también podría ser a través de un acuerdo verbal o implícito por prácticas habituales.
- D2.12 Para determinar si un acuerdo de subvención incluye derechos u obligaciones exigibles, el otorgante considerará la esencia del acuerdo de subvención y no su forma jurídica. Para ello, se requiere tener en cuenta las prácticas habituales del otorgante, del beneficiario de la subvención y del sector.
- D2.13 Existe una transacción de gasto por subvención con derechos de cumplimiento cuando un acuerdo de subvención identifica por separado:
- (a) los resultados específicos que el beneficiario de la subvención se compromete a alcanzar con los recursos transferidos;
 - (b) las actividades específicas que el beneficiario de la subvención se compromete a llevar a cabo con los recursos transferidos; o
 - (c) los servicios, bienes o servicios específicos para los que el beneficiario de la subvención se compromete a utilizar los recursos, ya sea internamente o para transferirlos externamente.

Estos requerimientos sobre el uso de los recursos crean una obligación de entrega para el beneficiario de la subvención.

Exigibilidad

- D2.14 Para que una transacción de subvención se clasifique como un gasto por subvención con derechos de cumplimiento, los derechos y obligaciones interdependientes establecidos en el acuerdo de subvención deben ser exigibles jurídicamente. Esto significa que el otorgante puede requerir al beneficiario de la subvención que cumpla las obligaciones acordadas o que se someta a las medidas correctivas correspondientes en caso de incumplimiento, y que el beneficiario de la subvención puede requerir al otorgante que transfiera el importe acordado. Existirá una transacción de gasto de subvención con derechos de cumplimiento si existe la posibilidad de ejercer estos derechos, incluso si en la práctica nunca o rara vez se utilizan.
- D2.15 La exigibilidad puede derivarse de diversos mecanismos (véase el párrafo C1.45 a C1.55). Esto incluye la exigibilidad mediante “medios legales o equivalentes”. Aunque la exigibilidad suele aplicarse a un acuerdo de subvención en su conjunto, puede existir algunos acuerdos en los que la exigibilidad se aplique a una transacción de gasto de subvención individual.
- D2.16 El mecanismo de exigibilidad debería establecer:
- (a) el derecho del otorgante a requerir al beneficiario de la subvención que cumpla la obligación acordada o se someta a las medidas correctivas por incumplimiento; y
 - (b) el derecho del beneficiario de la subvención a requerir al otorgante que transfiera la contraprestación acordada.
- D2.17 La evaluación de la exigibilidad por parte de la ESFL se produce al inicio y posteriormente cuando un cambio externo significativo indica que puede haber un cambio en la exigibilidad de ese acuerdo.

- D2.18 Una declaración general de intenciones por parte de un otorgante de que puede transferir efectivo o entregar bienes, servicios u otros activos de una determinada manera no suele constituir un acuerdo de subvención con arreglo al cual ambas partes tengan derechos y obligaciones. Sin embargo, puede dar lugar a una obligación implícita de acuerdo con D5.7.

Contabilización de las transacciones de gastos de subvención

Gastos de subvención de transacciones sin derechos de cumplimiento

Reconocimiento y medición

- D2.19 En el caso de las transacciones de gasto por transferencia sin derechos de cumplimiento, se reconocerá un gasto por transferencia cuándo el otorgante transfiera los recursos al beneficiario de la subvención y deje de controlar los recursos en la transacción.
- D2.20 Cuando exista una obligación de transferir recursos que:
- (a) da lugar al reconocimiento de un **pasivo** debido a una obligación legal o equivalente (en adelante, una obligación legal); o
 - (b) una obligación implícita que da lugar al reconocimiento de una **provisión** de acuerdo con el párrafo D5.5;
- se reconocerá un gasto por subvención al mismo tiempo que el pasivo o la provisión. La transferencia posterior de recursos liquidará el pasivo o la provisión reconocidos.
- D2.21 Cuando se reconozca un gasto por subvención de acuerdo con el párrafo D2.19, se medirá por el **importe en libros** de los recursos previamente controlados.
- D2.22 Cuando un otorgante reconozca una provisión de acuerdo con el párrafo D2.20, el pasivo se medirá inicialmente y posteriormente de acuerdo con los párrafos D5.10 a D5.14.
- D2.23 Cuando el otorgante restringe el uso de los recursos proporcionados al beneficiario de la subvención, si en una fecha futura el beneficiario de la subvención no cumple esos requerimientos, esto puede dar lugar a un activo para el otorgante. Esto está sujeto a cualquier reembolso o devolución que cumpla la definición de activo en A2. El otorgante considerará si existe un posible activo cuya existencia aún no se ha confirmado en acuerdo con el párrafo D5.16.
- D2.24 El otorgante solo reconocerá un activo cuando el incumplimiento de los requerimientos genere una obligación presente para el beneficiario de la subvención. Por ejemplo, si un beneficiario de una subvención no utiliza la subvención en el plazo especificado en el acuerdo de subvención, puede surgir una obligación de reembolsar todas o parte de la subvención al final del plazo especificado. Cuando el reembolso sea objeto de controversia y se someta a mediación, el otorgante considerará si debe revelar un **activo contingente**.
- D2.25 Tras la formalización de un acuerdo de subvención, el otorgante contabilizará cualquier **activo financiero** que surja como consecuencia del hecho de que el beneficiario no cumpla los términos del acuerdo de subvención. El activo financiero se reconocerá y medirá de acuerdo con F1 *Instrumentos financieros* en la fecha en que se confirme el incumplimiento del requerimiento. Si no se trata de un activo financiero, se contabilizará de acuerdo con la sección pertinente de la NIC-ESFL. Posteriormente, el activo se evaluará para determinar si ha sufrido un deterioro de valor de acuerdo con E5 *Deterioro de valor de los activos*.

Gastos de subvención procedentes de transacciones de gastos de subvención con derechos de cumplimiento

Reconocimiento y medición

- D2.26 El otorgante considerará sus derechos en el acuerdo de subvención. El otorgante identificará cada derecho de cumplimiento distinto (o serie de derechos de cumplimiento que tengan características sustancialmente similares) que cree una obligación de entrega para el beneficiario de la subvención.
- D2.27 La esencia del acuerdo de subvención puede significar que, efectivamente, solo existe un derecho de cumplimiento y una obligación de entrega.
- D2.28 El otorgante considerará los términos del acuerdo de subvención para determinar el **importe independiente** que el acuerdo le obliga a pagar al beneficiario de la subvención por extinguir cada derecho de cumplimiento distinto. Si solo existe un derecho de cumplimiento, este será el importe total de la subvención.
- D2.29 Un derecho de cumplimiento quedará totalmente insatisfecho si el otorgante aún no ha realizado la transferencia de recursos, aún no está obligado a realizarla al beneficiario de la subvención y este último aún no ha cumplido ninguna de sus obligaciones de entrega establecidas en el acuerdo de subvención. Esto es de similitud con un **contrato pendiente de ejecución** en el que ninguna de las partes ha cumplido ninguna de sus obligaciones. Si un derecho de cumplimiento no se satisface en su totalidad, el otorgante no reconocerá ningún gasto, activo o pasivo asociado al acuerdo de subvención. Solo cuando una o ambas partes comiencen a cumplir sus obligaciones, el otorgante comenzará a reconocer las transacciones asociadas al acuerdo de subvención.
- D2.30 El otorgante considerará si existen requerimientos asociados a las obligaciones de entrega que le permitan evitar de manera realista la transferencia de recursos. Si el otorgante concluye que no puede evitar de manera realista la transferencia de recursos, reconocerá un pasivo y un gasto por subvención medido por el importe independiente del derecho de cumplimiento distinto asociado a la obligación de entrega.
- D2.31 Si el otorgante concluye que existen requerimientos asociados a las obligaciones de entrega que le permiten evitar de manera realista la transferencia de recursos, el reconocimiento de activos, pasivos y gastos comenzará solo cuando una de las partes del acuerdo de subvención comience a cumplir los requerimientos relacionados con sus obligaciones en virtud del acuerdo.
- D2.32 Un otorgante reconoce un gasto por subvención cuando se extingue un derecho de cumplimiento. El otorgante mide el gasto por subvención por los importes independientes del derecho de cumplimiento.
- D2.33 Cuando un otorgante transfiere recursos antes de que el beneficiario de la subvención esté satisfecho con sus obligaciones de entrega, el otorgante reconocerá un activo por pago anticipado y dará de baja los recursos transferidos. El otorgante medirá el activo por pago anticipado por el importe total en libros de los recursos transferidos. Un otorgante reconocerá el gasto por subvención cuando el beneficiario de la subvención esté satisfecho con la obligación de entrega a la que se refiere el derecho de cumplimiento (y el derecho de cumplimiento se extinga) y dará de baja el activo por pago anticipado.

- D2.34 Por el contrario, cuando un beneficiario de una subvención cumple una obligación de entrega antes de que el otorgante transfiera los recursos, el otorgante reconocerá un pasivo y un gasto por subvención. El otorgante medirá el pasivo y el gasto por subvención por el importe total en libros de los recursos que el acuerdo de subvención requiere que el otorgante transfiera al beneficiario de la subvención para extinguir su derecho de cumplimiento. Cuando la obligación sea transferir efectivo, se tratará de un **pasivo financiero** medido al costo amortizado de acuerdo con el párrafo F1.17.

Reclasificación y deterioro de un activo por pagos anticipados

- D2.35 Cuando un otorgante reconozca un activo por pago anticipado de acuerdo con el párrafo D2.33, el beneficiario de la subvención puede posteriormente verse incapacitado o no estar dispuesto a cumplir sus obligaciones de entrega en virtud del acuerdo de subvención. Cuando el otorgante tenga un derecho exigible e incondicional al reembolso o la devolución de los recursos transferidos anteriormente en virtud de las condiciones del acuerdo de subvención, el otorgante reclasificará el activo por pago anticipado como activo financiero. Tras su reclasificación, el otorgante medirá el activo financiero de acuerdo con F1.
- D2.36 Si el activo por pago anticipado de la subvención no se reclasifica como activo financiero según lo establecido en el párrafo D2.35 porque las condiciones del acuerdo de subvención, el sistema jurídico de la jurisdicción u otras circunstancias no permiten el reconocimiento de un activo financiero, el otorgante evaluará el deterioro del activo por pago anticipado de acuerdo con E5.

Contraprestación variable

- D2.37 Los importes que el otorgante está obligado a transferir al beneficiario de la subvención pueden variar en función de partidas como incentivos, sanciones u otras partidas de similitud. También pueden variar si las obligaciones del otorgante de proporcionar los recursos dependen de que se produzca o no un evento futuro. Por ejemplo, es posible que el beneficiario de la subvención deba pagar una cantidad adicional de fondos si cumple sus obligaciones de entrega establecidas en el acuerdo de subvención dentro de un periodo determinado. Esto se conoce como contraprestación variable.
- D2.38 La contraprestación variable en un acuerdo de subvención puede dar lugar a un pasivo de fecha o importe inciertos que se ajusta a la definición de provisión del apartado D5. Si el otorgante ha determinado que es más probable que exista una obligación presente para el pago de la contraprestación variable, estimará el importe de la contraprestación variable que se medirá inicialmente y posteriormente de acuerdo con los párrafos D5.10 a D5.14.

Cambios en el importe que el acuerdo de subvención requiere que el otorgante transfiera y modificación de los derechos de cumplimiento

- D2.39 Tras la entrada en vigor del acuerdo de subvención, el importe que el otorgante debe transferir al beneficiario con arreglo al acuerdo puede variar por diversas razones, entre ellas la resolución de eventos inciertos u otros cambios en las circunstancias. Cualquier cambio en los importes asignados a un derecho de cumplimiento previamente extinguido se reconocerá como un gasto adicional, o como una reducción de un gasto, en el periodo en el que cambie el importe que el otorgante está obligado a transferir.
- D2.40 Una modificación de un acuerdo de subvención puede producirse mediante un cambio aprobado de los derechos y de sus obligaciones de las partes del acuerdo. El otorgante determinará el gasto acumulado por subvención que se reconocerá en la fecha de la modificación revisando sus estimaciones de los importes que está obligado a transferir por cada derecho de cumplimiento extinguido. El otorgante también determinará los importes asignados a los derechos de cumplimiento que se han extinguido y a los que no tienen. El

otorgante reconocerá la diferencia entre el gasto acumulado por subvención determinado en la fecha de la modificación y el gasto acumulado por subvención reconocido previamente en el excedente o déficit del periodo en la fecha de la modificación.

- D2.41 Una modificación de una transacción de gasto por subvención con derechos de cumplimiento puede requerir que el otorgante contabilice la modificación como una transacción separada. Un otorgante contabilizará una modificación de una transacción de gasto por subvención como una transacción separada si se dan los dos factores siguientes:
- (a) el alcance de la transacción de concesión aumenta, lo que proporciona al otorgante uno o más derechos de cumplimiento adicionales, debido a que el beneficiario de la subvención acepta una o más obligaciones de entrega adicionales o un aumento en una o más obligaciones de entrega existentes; y
 - (b) la contraprestación del pago de la subvención aumenta en un importe que pretende reflejar el valor de los derechos de cumplimiento adicionales, compensando al beneficiario de la subvención por las obligaciones de entrega adicionales o aumentadas que ha asumido.

Otras obligaciones en los acuerdos de subvención

- D2.42 La transferencia de recursos por parte de un otorgante puede requerir que el beneficiario de la subvención obtenga una financiación complementaria (los importes especificados en el acuerdo de subvención para que el otorgante esté obligado a conceder la subvención). El otorgante evaluará en cada fecha de presentación de informes si la transferencia de recursos es **probable**. Cuando el otorgante determine que la transferencia de recursos es probable, cumplirá los requerimientos del párrafo D5.5, con cualquier provisión para los gastos de la subvención medidos inicialmente y posteriormente de acuerdo con los párrafos D5.10 a D5.14.

Pago de subvenciones durante más de un periodo sobre el que se informa

- D2.43 Si un derecho de cumplimiento abarca varios periodos sobre los que se informa, el otorgante reconocerá tanto un pasivo como un gasto por subvención por el importe total de los recursos transferidos al beneficiario de la subvención por las obligaciones cumplidas, cuando tenga la obligación actual de transferir recursos en la fecha de presentación del informe.
- D2.44 Cuando los pagos correspondientes a periodos sobre los que se informa posteriormente estén sujetos al cumplimiento por parte del receptor de la subvención de sus obligaciones de entrega que aún no haya cumplido, el otorgante no reconocerá un gasto por subvención hasta que se hayan cumplido las obligaciones de entrega. Los importes de cada derecho de cumplimiento independiente se reconocerán en el periodo en que el receptor de la subvención cumpla la obligación de entrega.
- D2.45 Si el acuerdo de subvención concede al otorgante la facultad discrecional de evitar el gasto de la subvención, por ejemplo, cuando existen cláusulas de revisión o rescisión en el acuerdo de subvención, el otorgante no reconocerá un pasivo, ya que no tiene una obligación presente de transferir recursos. Si la posibilidad de rescisión está claramente establecida en el acuerdo de subvención, es poco probable que surja una obligación implícita por los pagos relacionados con periodos posteriores a la fecha de revisión.
- D2.46 Si el otorgante no puede evitar de manera realista la transferencia de recursos relacionados con periodos futuros, se reconocerá un pasivo por pago de la subvención y un gasto de subvención por el **valor presente** del importe total del pago de la subvención, incluso si el pago se produce a lo largo de varios periodos sobre los que se informa. Cuando el importe sea material o tenga importancia relativa, la ESFL medirá el pago total de la subvención por su valor ajustado al momento del pago.

Subvenciones de capital

- D2.47 Un acuerdo de subvención que requiere al beneficiario de la subvención adquirir o construir un activo no corriente que luego controlará es una **subvención de capital**.
- D2.48 El otorgante seguirá el mismo enfoque para reconocer un gasto de subvención que implique una subvención de capital que para cualquier otro gasto de subvención, tal y como se establece en D2.26 a D2.34. El otorgante dará de baja el activo por pagos anticipados y reconocerá un gasto de subvención, a medida que el beneficiario de la subvención construya o adquiera el activo no corriente.
- D2.49 Si el beneficiario de la subvención enajena posteriormente un activo adquirido o construido en contra de los términos del acuerdo de subvención, el otorgante considerará si tiene un derecho incondicional exigible al reembolso del valor de los recursos transferidos y aplicar los párrafos D2.35 y D2.36.
- D2.50 Dicho derecho podría indicar una relación de agencia, ya que el otorgante conserva el control del activo. Si existe una relación de agencia, el otorgante no reconocerá el gasto de la subvención, sino que reconocerá la construcción o adquisición de su propio activo no corriente (véase D2.53 a D2.57).

Ganancias y pérdidas por cambio de moneda extranjera

- D2.51 Los términos de un acuerdo de subvención pueden requerir al otorgante que reconozca activos o pasivos denominados en moneda extranjera.
- D2.52 Las diferencias de cambio que surjan de la liquidación de activos o pasivos denominados en moneda extranjera durante el periodo sobre el que se informa o de su reexpresión en la fecha de presentación se reconocerán de acuerdo con los párrafos A5.12 a A5.14.

Consideraciones: principal versus agente

- D2.53 Una cuestión importante para el reconocimiento y la medición de los gastos de subvención es si el otorgante controla los **recursos económicos** en algún momento antes de transferirlos al beneficiario de la subvención. Un otorgante controla los recursos económicos al tener la capacidad actual de dirigir el uso de los recursos económicos y obtener los beneficios económicos o el **potencial de servicio** que pueden derivarse de ellos.
- D2.54 Si el otorgante controla los recursos económicos, es una parte principal en la transacción, y los requerimientos de reconocimiento y medición de los párrafos D2.8 a D2.34 se aplicarán a los gastos de la subvención. Esto es así incluso si el otorgante está sujeto a un acuerdo de subvención con un beneficiario que le impone sus obligaciones. Esto es debido a que, como principal, el otorgante tendrá en última instancia discreción sobre los objetivos de un acuerdo de subvención y los requerimientos según los cuales se llevará a cabo la transacción, que incluyen los importes y el calendario de la transacción y la selección del beneficiario de la subvención.
- D2.55 Si un otorgante no controla los recursos económicos en el momento de su transferencia, es probable que esté actuando como agente de otra entidad. Esta situación puede darse, por ejemplo, cuando un otorgante opera en una jurisdicción en la que otra entidad no lo hace. Por acuerdo, el otorgante podrá administrar los fondos de la otra entidad y realizar la transferencia de los fondos de la otra entidad a un beneficiario de la subvención en su nombre. Como agente, el otorgante actuará en función de los fines y objetivos de la otra entidad, y de acuerdo con las instrucciones o directrices de la otra entidad. No tendrá discrecionalidad sobre el uso que se dé a los recursos.

- D2.56 Un otorgante no reconocerá un gasto por subvención de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento y medición de los párrafos D2.8 a D2.34 cuando actúe como agente y transfiera efectivo u otros activos a un beneficiario de la subvención en nombre de otra entidad. Los activos relacionados con un acuerdo de agencia, tales como la financiación proporcionada al otorgante por la otra entidad para llevar a cabo sus actividades, no formarán parte de los activos o **ingreso** del otorgante.
- D2.57 Cualquier ingreso que le corresponda al otorgante por administrar el acuerdo de agencia se reconocerá de acuerdo con C1 *Ingresos de actividades ordinarias*. El otorgante reconocerá como gasto los costos incurridos en la administración del acuerdo de agencia por parte del otorgante. Los fondos que el otorgante mantenga como agente se presentarán y revelarán de acuerdo con el párrafo D2.64.

Información a revelar

- D2.58 El otorgante revelará información suficiente para que los usuarios de los **informes financieros con propósito general** puedan comprender la naturaleza, el importe, el momento y la incertidumbre derivados de los gastos de subvención.
- D2.59 El otorgante revelará la siguiente información sobre los gastos de subvención, tanto con derechos de cumplimiento como sin ellos:
- (a) el propósito de las subvenciones para las cuales una ESFL reconoce los gastos de subvención en los **estados financieros**;
 - (b) las condiciones de pago significativas;
 - (c) la naturaleza de los recursos que el otorgante ha transferido o transferirá; y
 - (d) la existencia y las posibles consecuencias de cualquier contraprestación variable.

Desglose de los gastos de subvención

- D2.60 El otorgante revelará el importe reconocido en el **Estado de Ingresos y Gastos** como gastos de subvención y proporcionará un desglose de los gastos de subvención. Esta información a revelar proporcionará un desglose que esté alineado con las actividades significativas del otorgante. Si la información a revelar sobre los gastos de subvención conlleva el riesgo de revelar información confidencial, la ESFL remitirá al párrafo A3.6.

Gastos de subvención realizados con cargo a un fondo restringido

- D2.61 Cuando un otorgante haya financiado un gasto de subvención con ingresos de actividades que le hayan sido proporcionados y que haya clasificado como **fondo restringido**, el gasto de subvención se presentará como gasto de subvención restringido de acuerdo con B8 *Contabilidad de fondos*.

Activos y pasivos

- D2.62 Cuando un otorgante haya reconocido un activo por pago anticipado de acuerdo con el párrafo D2.33, presentará el activo por pago anticipado por separado en el **Estado de Situación Financiera**.
- D2.63 Una ESFL cumplirá los requerimientos de información a revelar del párrafo D5 para todos los compromisos y pasivos de subvención. Cuando un otorgante haya reconocido un pasivo por una obligación distinta del efectivo, proporcionará información sobre la naturaleza de la obligación y los recursos que será necesario transferir para satisfacerla. Si el pasivo es una obligación de transferir efectivo, se aplicarán los requerimientos de información de F1 para las cuentas por pagar.

El otorgante como agente

D2.64 Cuando un otorgante haya actuado como agente durante los periodos sobre los que se informa, revelará en una nota a las cuentas:

- (a) un desglose de los fondos recibidos y pagados por el otorgante en calidad de agente;
- (b) detalles de cualquier saldo mantenido como agente en la **fecha de presentación**;
- (c) el nombre y los objetivos de la entidad en cuyo nombre se mantienen los saldos y por qué el otorgante actúa como agente en su nombre;
- (d) detalles de cualquier saldo pendiente entre los miembros participantes del consorcio de los que el otorgante es responsable administrativamente;
- (e) cuando un otorgante haya mantenido fondos como agente de partes relacionadas, revelará la información requerida sobre las partes relacionadas; y
- (f) los detalles de los acuerdos para la custodia segura y la segregación de los fondos y otros activos de los activos propios del otorgante.

D3 – Costos de recaudación de fondos

Alcance de esta Sección

- D3.1 Esta sección especifica los requerimientos para calcular y revelar los costos asociados con las actividades de recaudación de fondos. Los costos de recaudación de fondos se calcularán y se revelarán por separado, ya sea en el **Estado de Ingresos y Gastos** o en las **notas** a los **estados financieros**, según el desglose de gastos que permita el párrafo D1.2 y que adopte una ESFL.

Actividades de recaudación de fondos

- D3.2 Las actividades de recaudación de fondos pueden clasificarse en tres categorías distintas. Se trata de actividades que una ESFL lleva a cabo para generar fondos destinados a la prestación de servicios y bienes en beneficio del público, la realización de programas y actividades similares en cumplimiento de la misión u objetivos señalados de la ESFL, o apoyar otras actividades.
- D3.3 Las tres categorías de actividades de recaudación de fondos son:
- (a) donaciones, obsequios, **subvenciones** y transferencias similares;
 - (b) actividades comerciales y de intercambio; y
 - (c) gestión de inversiones.
- D3.4 Las actividades de recaudación de fondos no incluirán la elaboración de documentos corporativos aplicables al conjunto de las actividades de una ESFL, tales como planes de negocio o informes anuales.

Donaciones, obsequios, subvenciones y transferencias similares

- D3.5 La categoría de actividades de recaudación de fondos denominada “donaciones, obsequios, subvenciones y transferencias similares” involucra las actividades relacionadas con la solicitud u obtención de donaciones, obsequios, subvenciones y transferencias similares, presentes o futuras, de **efectivo o activos** no monetarios, procedentes de entidades o personas ajenas a la ESFL.
- D3.6 Los costos de recaudación de fondos en la categoría de donaciones, obsequios, subvenciones y transferencias similares incluyen, pero no limitado a, los costos incurridos en:
- (a) búsqueda de donaciones, subvenciones y legados, que incluyen el coste de aplicación;
 - (b) investigación y desarrollo de estrategias y planes de recaudación de fondos para enfocar a donantes futuros;
 - (c) operación de programas de afiliación o loterías sociales;
 - (d) organización de eventos, que incluyen derechos de rendimiento, cánones de licencia y otros costos relacionados;
 - (e) contratación de agentes para recaudar fondos en nombre de la ESFL; y
 - (f) materiales publicitarios, de publicidad y de comercialización y de correo directo, pero *no* los costos asociados con el material educativo diseñado para promover la misión de una ESFL.

Comercial y mercantil

- D3.7 La categoría comercial y mercantil de las actividades de recaudación de fondos incluye las actividades comerciales y mercantiles en las que una ESFL tiene como objetivo generar beneficios para utilizarlos en la consecución de su misión. Los costos de recaudación de fondos en esta categoría incluyen, pero no están limitados a, los costos incurridos en:
- (a) la operación de un punto de venta para comercializar bienes donados o comprados; y
 - (b) la operación de una compañía mercantil que realice otras actividades comerciales o mercantiles.
- D3.8 Cuando una ESFL cobra una tarifa para cubrir parcialmente el costo de los servicios o bienes proporcionados a aquellos que se benefician directamente de las actividades de la ESFL, y esas tarifas forman parte del modelo operativo establecido para cumplir la misión u objetivos de la ESFL, los costos de esas actividades no se consideran costos de recaudación de fondos.

Gestión de inversiones

- D3.9 Cuando una ESFL mantiene una inversión de la que depende para generar rendimientos que le permitan llevar a cabo sus fines misionales, la gestión de la inversión se considera una categoría de gastos de recaudación de fondos. Los costos de recaudación de fondos en la categoría de gestión de inversiones incluyen, pero no limitado a, los costos incurridos en:
- (a) gestión de carteras;
 - (b) obtención de asesoramiento en materia de inversiones;
 - (c) administración de las inversiones;
 - (d) costos de licencia de propiedad intelectual; y
 - (e) recopilación, reparaciones de propiedades y gastos de mantenimiento de **propiedades de inversión**.
- D3.10 El alcance de los costos de gestión de inversiones y el de los costos de gestión de tesorería pueden solaparse. Solo el costo de obtener los rendimientos de los que depende la ESFL para sus fines misionales se incluye en esta categoría de costos de recaudación de fondos. Las actividades de gestión de tesorería para mantener los **flujos de efectivo** propios de una ESFL, o para apoyar el funcionamiento de la ESFL, no se consideran generalmente costos de gestión de inversiones. Una ESFL necesita determinar si los rendimientos están destinados a apoyar a la ESFL en el cumplimiento de sus objetivos misionales.

Cálculo del costo de recaudación de fondos

- D3.11 En muchos casos, los costos de recaudación de fondos necesitarán calcularse al asignar los **costos** directos y **compartidos** y prorratear los **costos de apoyo** a las actividades de recaudación de fondos para determinar el costo total de dichas actividades. Esto es así incluso si una ESFL decide la presentación de los costos de apoyo como una partida separada en un desglose por funciones de sus gastos. Al atribuir el costo a una actividad de recaudación de fondos, una ESFL aplicará los principios generales del párrafo D1.10.
- D3.12 Una ESFL seleccionará métodos de la **asignación y distribución** de costos que garanticen que la información a revelar sobre los costos de las actividades de recaudación de fondos represente fielmente el costo total de dichas actividades y proporcione información relevante para los usuarios de los **estados financieros con propósito general**. Dependiendo del tipo de actividad de recaudación de fondos, pueden ser adecuados diferentes métodos.

- D3.13 Una ESFL se asegurará de que los métodos de asignación de crédito, las bases de distribución y el agregar el costo a las actividades de recaudación de fondos sean razonables y se apliquen de forma congruente dentro de los periodos sobre los que se informa y entre ellos, salvo que cambien las circunstancias.
- D3.14 Cuando una ESFL realice las actividades comerciales y mercantiles descritas en el párrafo D3.7, los costos de recaudación de fondos incluirán todos los costos de venta de productos donados o comerciales, que incluyen los costos directos de producción, los costos compartidos de producción y los costos de apoyo.
- D3.15 Cuando una ESFL tenga inversiones y los gestores de inversiones deduzcan las tarifas de gerencia del ingreso por inversiones, la ESFL informará del ingreso bruto por inversiones antes de las tarifas de gerencia y, a continuación, informará de las tarifas de gerencia cobradas como el costo.

Actividades que tienen más de un propósito

- D3.16 Cuando una ESFL tenga gastos que se hayan incurrido para más de un propósito, los gastos se dividirán entre los relacionados con actividades de recaudación de fondos y los que no estén relacionados con la recaudación de fondos, utilizando los principios de la asignación y de la distribución del costo del párrafo D1.10. Entre los ejemplos en los que se necesita dividir el costo entre las actividades se incluyen, que, la recaudación de fondos y también aumentar la concienciación sobre las actividades de la ESFL, o cuando los costos incurridos puedan estar relacionados tanto con actividades de gestión de inversiones como de gestión de tesorería.
- D3.17 Cuando la división de los costos de acuerdo con el párrafo D3.16 dé lugar a costo o esfuerzo desproporcionado, una ESFL podrá considerar todos esos costos para actividades que tengan más de un propósito como costos de recaudación de fondos u otra actividad. Esto dependerá del propósito principal de la actividad.
- D3.18 La exención por el costo o esfuerzo desproporcionado del párrafo D3.17 se aplica cuando los costos de estimar o medir la división son mayores que el beneficio.

Información a revelar

- D3.19 Los costos relacionados con cada categoría de actividades de recaudación de fondos se revelarán por separado, a menos que una categoría individual sea irrelevante. Cuando los costos relacionados con una categoría individual de actividades de recaudación de fondos sean irrelevantes, la ESFL proporcionará una descripción narrativa de la actividad. Cuando los costos de todas las categorías de actividades de recaudación de fondos sean irrelevantes, una ESFL proporcionará una descripción narrativa de cada categoría.
- D3.20 Una ESFL presentará el costo de recaudación de fondos de cada categoría en términos brutos. Los costos no se deducirán de los **ingresos** que hayan ayudado a generar. Esto sigue el requerimiento general de contabilizar las transacciones en bruto, salvo cuando se permita explícitamente lo contrario. Cuando una ESFL considere que la información sería útil para los usuarios de los **informes financieros con propósito general**, podrá presentar un desglose de los ingresos de actividades ordinarias obtenidos junto con los costos asociados a actividades específicas, siempre que los costos y los ingresos de actividades ordinarias relacionados se presenten en bruto.
- D3.21 Una ESFL proporcionará una descripción narrativa del método de asignación de costos y las bases de reparto de adopción para calcular los costos de recaudación de fondos.

- D3.22 Cuando las actividades tengan más de un propósito (por ejemplo, recaudación de fondos y aumento de la concienciación sobre la ESFL), una ESFL revelará si los costos se han asignado entre más de un propósito y proporcionar una descripción narrativa de estas actividades.
- D3.23 Una ESFL también revelará si ha aplicado la exención por el costo o esfuerzo desproporcionado del párrafo D3.17 y proporcionar la información a revelar de acuerdo con el párrafo A2.41.

D4 - Beneficios a los empleados

Alcance de esta Sección

- D4.1 Los **beneficios a los empleados** comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la ESFL proporciona a los trabajadores, incluyendo administradores y gerentes, a cambio de sus servicios. Los cuatro tipos de beneficios a los empleados a los que se hace referencia en esta Sección son:
- (a) beneficios a corto plazo a los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los **beneficios por terminación**) cuyo pago será totalmente atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios;
 - (b) **beneficios post-empleo**, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad;
 - (c) otros beneficios a largo plazo para los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios post-empleo y de los beneficios por terminación) cuyo pago no vence dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios; y
 - (d) beneficios por terminación, que son los beneficios por pagar a los empleados como consecuencia de:
 - (i) la decisión de una ESFL de rescindir el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o
 - (ii) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo.

Principio de reconocimiento general para todos los beneficios a los empleados

- D4.2 Una ESFL reconocerá el costo de todos los beneficios a los empleados a los que éstos tengan derecho como resultado de servicios prestados a la entidad durante el **periodo sobre el que se informa**:
- (a) Como un **pasivo**, después de deducir los importes que hayan sido pagados directamente a los empleados o como una contribución a un fondo de beneficios para los empleados. Si el importe pagado excede a las obligaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la **fecha de presentación**, una ESFL reconocerá ese exceso como un activo en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.
 - (b) Como un **gasto**, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tales como **inventarios o propiedades, planta y equipo**.

Beneficios a los empleados a corto plazo

Ejemplos

- D4.3 Los beneficios a corto plazo a los empleados comprenden partidas tales como las siguientes:
- (a) sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social;

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

Medición de beneficios a corto plazo

- D4.4 Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una ESFL durante el periodo sobre el que se informa, medirá el importe reconocido de acuerdo con el párrafo D4.3 por el importe no descontado de los beneficios a corto plazo a los empleados que se espera que haya que pagar por esos servicios.

Reconocimiento y medición - ausencias remuneradas a corto plazo

- D4.5 Una ESFL puede retribuir a los empleados por ausencia por varias razones., incluyendo los permisos retribuidos por vacaciones anuales y las ausencias remuneradas por enfermedad. Algunas ausencias remuneradas a corto plazo se acumulan - pueden utilizarse en periodos futuros si los empleados no usan en su totalidad a las que tienen derecho en el periodo corriente. Son ejemplos, los permisos retribuidos por vacaciones y las ausencias remuneradas por enfermedad. Una ESFL reconocerá el costo esperado de las **ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo**, a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan sus derechos al disfrute de futuras ausencias remuneradas. La ESFL medirá el costo esperado de las ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo por el importe adicional no descontado que espera pagar como consecuencia de los derechos no usados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa. La ESFL presentará este importe como un pasivo corriente en la fecha de presentación.
- D4.6 Una ESFL reconocerá el costo de otras ausencias remuneradas (no acumulativas) cuando éstas se produzcan. La ESFL medirá el costo de las ausencias remuneradas no acumulativas por el importe no descontado de los sueldos y salarios pagados o por pagar correspondientes al periodo de la ausencia.

Reconocimiento - planes de incentivos

- D4.7 Una ESFL reconocerá el costo esperado de los pagos de incentivos solo cuando:
- (a) la ESFL tenga una **obligación implícita** o actual legal de realizar estos pagos como resultado de un suceso pasado (esto significa que la entidad no tiene una alternativa más realista que la de efectuar los pagos); y
 - (b) pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

No se espera que una ESFL tenga acuerdos de participación en los beneficios. Excepcionalmente, cuando existan tales acuerdos, se cumplirán los requerimientos de este párrafo (D4.7).

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

- D4.8 Los beneficios post-empleo incluyen, por ejemplo:
- (a) beneficios por retiro, tales como las pensiones, y

- (b) otros beneficios posteriores al empleo, tales como los seguros de vida o los beneficios de asistencia médica.

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

D4.9 Los planes de beneficios post-empleo se clasifican en **planes de aportaciones definidas** y **planes de beneficios definidos**, según sus principales términos y condiciones:

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

Planes multi-patronales y planes gubernamentales

D4.10 La entidad clasificará los **planes multi-patronales** y los **planes gubernamentales** como planes de aportaciones definidas o de beneficios definidos, en función de sus cláusulas, incluyendo cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos pactados formalmente. Sin embargo, si no se dispone de información suficiente para utilizar la contabilidad de los planes de beneficios definidos para un plan multi-patronal o un plan estatal que es un plan de beneficios definidos, una ESFL contabilizará el plan de acuerdo con el párrafo D4.12, como si fuese un plan de aportaciones definidas, y revelará la información requerida por el párrafo D4.43.

Beneficios asegurados

D4.11 Una ESFL puede pagar primas de pólizas de seguros para financiar un plan de beneficios post-empleo. La ESFL tratará este plan como un plan de aportaciones definidas a menos que tenga la obligación legal o implícita de:

- (a) pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles;
o

- (b) pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.

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

Beneficios– planes de aportaciones definidas

Reconocimiento y medición

D4.12 Una ESFL reconocerá las aportaciones por pagar para un periodo:

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

Beneficios post-empleo– planes de beneficios definidos

Reconocimiento

D4.13 Al aplicar el principio de **reconocimiento** general del párrafo D4.2 a los planes de beneficios definidos, una ESFL reconocerá:

- (a) un pasivo por sus obligaciones bajo los planes de beneficios definidos, neto de los **activos del plan** - su "**pasivo por beneficios definidos**" - (véanse los párrafos D4.14 a D4.22); y
- (b) el cambio neto en ese pasivo durante el periodo como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo (véase los párrafos D4.23 a D4.26).

Medición del pasivo por beneficios definidos

D4.14 Una ESFL medirá un pasivo por beneficios definidos correspondiente a sus obligaciones bajo planes de beneficios definidos por el total neto de los siguientes importes:

- (a) el **valor presente** de sus obligaciones bajo los planes de beneficios definidos (sus **obligaciones por beneficios definidos**) en la fecha sobre la que se informa (los párrafos D4.15 a D4.21 proporcionan una guía para medir esta obligación); **menos**
- (b) el **valor razonable**, en la fecha sobre la que se informa, de los activos del plan (si los hubiere) que se emplearán para la cancelación directa de las obligaciones. A4 *Medición del valor razonable* proporciona una guía para determinar los valores razonables de los activos del plan.

Inclusión de beneficios consolidados (irrevocables) y no consolidados (no irrevocables)

D4.15 El valor presente de las obligaciones de una ESFL según los planes de beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa reflejará el importe estimado de los beneficios que los empleados hayan ganado por sus servicios en el periodo actual y anteriores, incluyendo los beneficios que

todavía no estén **consolidados** (no sean **irrevocables**) (véase el párrafo D4.25) y los efectos de las fórmulas de beneficios que proporcionan a los empleados mayores beneficios por los últimos años de servicio. Esto requiere que la ESFL determine la cuantía de los beneficios que resulta atribuible al periodo corriente y a los anteriores sobre la base de las fórmulas de beneficios del plan y realice estimaciones (suposiciones actuariales) sobre variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios. Las suposiciones actuariales no estarán sesgadas (ni imprudentes ni excesivamente conservadoras) y deberán ser mutuamente compatibles y seleccionarse para alcanzar la mejor estimación de los **flujos de efectivo** futuros que el plan generará.

Descuento

- D4.16 Una ESFL medirá la tasa usada para descontar los pagos futuros por referencia a las tasas de mercado que a la fecha sobre la que se informa tengan los bonos corporativos de alta calidad. En el caso de las monedas para las que no exista un mercado profundo de esos bonos corporativos de alta calidad, la ESFL utilizará los rendimientos de mercado (en la fecha de presentación) de los bonos del **gobierno** denominados en esa moneda. La moneda y el plazo de los bonos corporativos o gubernamentales será congruentes con la moneda y el periodo estimado para los pagos futuros.

Método de valoración actuarial

- D4.17 Una ESFL utilizará el **método de la unidad de crédito proyectada** para medir su obligación por beneficios definidos y el gasto relacionado si tiene posibilidad de hacerlo sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Si los beneficios definidos se basan en salarios futuros, el método de la unidad de crédito proyectada requiere que una ESFL mida sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje los incrementos de salarios futuros estimados. Además, el método de la unidad de crédito proyectada requiere que una ESFL realice varias suposiciones actuariales al medir la obligación por beneficios definidos, incluyendo tasas de descuento, tasas del rendimiento esperado de los activos del plan, tasas de incremento salarial esperado, rotación de empleados, mortalidad y (para los planes de beneficios definidos de asistencia médica), tasas de tendencia de costos de asistencia médica.
- D4.18 Si el uso del método de crédito unitario proyectado para medir la obligación de una ESFL en virtud de planes de beneficios definidos implicara un costo o esfuerzo desproporcionado, la ESFL puede medir la obligación con respecto a los empleados actuales mediante:
- (a) suponiendo que todos los empleados de la ESFL cesen en su empleo en la fecha de presentación de la información e ignorando:
 - (i) la estimación de futuros aumentos salariales;
 - (ii) el servicio futuro;
 - (iii) la posible mortalidad en servicio de los empleados actuales entre la fecha sobre la que se informa y la fecha en que se espera en que los empleados comiencen a recibir los beneficios post-empleo (es, suponer que todos los empleados actuales recibirán los beneficios post-empleo). Se considerará la mortalidad después del servicio (es decir, la esperanza de vida).
 - (b) sin descontar esa obligación.

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

- D4.19 Esta Norma no requiere que una ESFL contrate a un actuario independiente para que realice la valoración actuarial integral necesaria para calcular la obligación por beneficios definidos. Tampoco requiere que se deba hacer anualmente una valoración actuarial integral. En los periodos comprendidos entre las distintas valoraciones actuariales integrales, si las suposiciones actuariales principales no varían significativamente, la obligación por beneficios definidos se puede medir ajustando la medición del periodo anterior según cambios de carácter demográfico de los empleados, tales como número de empleados y niveles salariales.

Introducciones, cambios, reducciones y liquidaciones del plan

- D4.20 Si se ha introducido o cambiado un plan de beneficios definidos en el periodo corriente, la ESFL incrementará o disminuirá su pasivo por beneficios definidos para reflejar el cambio, y reconocerá el incremento (disminución) como un **gasto (ingreso)** en la medición del **excedente o déficit del periodo** actual. Por el contrario, si se ha reducido un plan (es decir, si se reducen los beneficios o el grupo de empleados cubierto) o se liquida (la obligación del empleador se cancela completamente) en el periodo actual, la obligación por beneficios definidos se disminuirá o eliminarse, y la ESFL reconocerá en los resultados del periodo actual el excedente o déficit del periodo resultante.

Activo de planes de beneficios definidos

- D4.21 Si el valor presente de la obligación por beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa es menor que el valor razonable de los activos del plan en esa fecha, el plan tiene un superávit. Una ESFL reconocerá un superávit del plan como un activo por beneficios definidos solo en la medida que sea capaz de recuperar el superávit mediante la reducción de las aportaciones futuras o mediante reembolsos desde el plan.

Costo de un plan de beneficios definidos

- D4.22 Una ESFL reconocerá el cambio neto en su pasivo por beneficios definidos durante el periodo, distinto de un cambio atribuible a beneficios pagados a empleados durante el periodo o a aportaciones del empleador, como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo. Ese costo se reconoce íntegramente en el excedente o déficit del periodo como gasto, o parcialmente en el excedente o déficit del periodo y parcialmente como partida de ingresos y gastos reconocida directamente en los cambios en el patrimonio (véase el párrafo D4.23), a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Reconocimiento - elección de la política contable

- D4.23 Se requiere que una ESFL reconozca todas las ganancias y pérdidas actuariales en el periodo en que se produzcan. Una ESFL:
- (a) reconocerá todas las ganancias y pérdidas actuariales en el excedente o déficit del periodo; o
 - (b) reconocerá todas las ganancias y pérdidas actuariales a través de los ingresos y gastos reconocidos directamente en los cambios en los activos netos;

Como una elección de la política contable. La ESFL aplicará la **política contable** elegida de forma uniforme a todos los planes de beneficios definidos y a todas las ganancias y pérdidas actuariales. Las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas en activos netos se presentarán en el **Estado de Cambios en los Activos Netos**.

- D4.24 El cambio neto en el pasivo por beneficios definidos que se reconoce como el costo de un plan de beneficios definidos incluye:
- (a) el cambio en el pasivo por beneficios definidos que surge de los servicios prestados del empleado durante el periodo sobre el que se informa;
 - (b) el interés de la obligación por beneficios definidos durante el periodo sobre el que se informa;
 - (c) los rendimientos de cualesquiera activos del plan y el cambio neto en el valor razonable de los derechos de reembolso reconocidos (véase el párrafo D4.27) durante el periodo sobre el que se informa;
 - (d) las ganancias y pérdidas actuariales surgidas en el periodo sobre el que se informa;
 - (e) el incremento o la disminución en el pasivo por beneficios definidos procedente de la introducción de un nuevo plan o del cambio de uno existente en el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo D4.20); y
 - (f) las disminuciones en el pasivo por beneficios definidos procedentes de efectuar una reducción o una liquidación de un plan existente en el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo D4.20).
- D4.25 Los servicios prestados por los empleados darán lugar a una obligación bajo un plan de beneficios definidos incluso si los beneficios están condicionados a una relación laboral en el futuro [en otras palabras, si todavía no están consolidados (no son irrevocables)]. Al medir su obligación por beneficios definidos, una ESFL considerará la probabilidad de que algunos empleados puedan no satisfacer los requerimientos de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión. De forma similar, aunque algunos beneficios post-empleo (tales como los gastos por asistencia médica post-empleo), se convierten en pagables solo si ocurre un evento determinado cuando un trabajador deja de estar empleado (tal como por una enfermedad), se crea una obligación a medida que el empleado presta el servicio que da derecho al beneficio si el suceso especificado tiene lugar. La probabilidad de que el suceso específico ocurra afectará a la medición de la obligación, pero no determina si existe o no la obligación.
- D4.26 Si los beneficios definidos se reducen por los importes que se pagarán a los empleados según planes patrocinados por el gobierno, una ESFL medirá sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje los beneficios por pagar según los planes gubernamentales solo si:
- (a) esos planes se hubieran aprobado antes de la fecha sobre la que se informa; o
 - (b) la historia pasada, u otro tipo de evidencia fiable, indican que esos beneficios gubernamentales van a ser modificados de una forma previsible, por ejemplo, en consonancia con los futuros cambios en los niveles generales de precios o de salarios.

Reembolsos

- D4.27 Si una ESFL está prácticamente segura de que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos requeridos para cancelar una obligación por beneficios definidos, reconocerá su derecho al reembolso como un activo separado. La ESFL medirá el activo a su valor razonable. En el **Estado de Ingresos y Gastos**, el gasto relacionado con el plan de beneficios definidos puede ser presentado neto de la cuantía reconocida como reembolsable.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

- D4.28 Otros beneficios a largo plazo para los empleados incluyen, por ejemplo:
- (a) las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos periodos de vida activa o años sabáticos;
 - (b) los beneficios por largos periodos de servicio;

- (c) los beneficios por invalidez de larga duración;
- (d) los incentivos pagaderos a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y
- (e) los beneficios diferidos que se recibirán a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que se han ganado.

D4.29 Una ESFL reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo y los medirá por el total neto de los siguientes importes:

- (a) el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en la fecha de presentación; menos
- (b) el valor razonable, en la fecha sobre la que se informa, de los activos del plan (si los hubiere) que se emplearán para la cancelación directa de las obligaciones.

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

Beneficios por terminación

D4.30 Los beneficios por terminación del contrato proceden de la decisión de la entidad de finalizar el empleo o de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de la entidad de beneficios a cambio de la finalización del contrato de empleo. La forma del beneficio a los empleados no determina si se proporciona a cambio del servicio o a cambio de la terminación del contrato de empleo del empleado. Algunos beneficios por terminación se proporcionan de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados. Por ejemplo, los beneficios pueden especificarse por ley, contrato de empleo o acuerdo sindical, o pueden insinuarse como consecuencia de prácticas pasadas del empleador de proporcionar beneficios similares. Los beneficios a los empleados proporcionados de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados son beneficios por terminación si proceden de una decisión de la ESFL de finalizar un contrato de empleo con y no están condicionados a que se proporcionen servicios futuros.

Reconocimiento

D4.31 Puesto que los beneficios por terminación no proporcionan a una ESFL beneficios económicos futuros, una ESFL los reconocerá en el excedente o déficit del periodo como gasto de forma inmediata.

D4.32 Cuando una ESFL reconoce beneficios por terminación, habrá de tener en cuenta también los efectos de la reducción en los beneficios por retiro o en otro tipo de beneficios a los empleados.

D4.33 Una ESFL reconocerá un pasivo y un gasto por beneficios por terminación en la primera de las siguientes fechas:

- (a) la fecha en la que la ESFL ya no puede retirar la oferta de esos beneficios; y
- (b) La fecha en la que la ESFL reconoce los costos de una reestructuración que está dentro del alcance de la D51, *Provisiones y contingencias*, y que implica el pago de beneficios por terminación.

- D4.34 Para las indemnizaciones por cese pagaderas como consecuencia de una decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la finalización del vínculo laboral, el momento en que una ESFL ya no puede retirar la oferta de indemnizaciones por cese es el primero de:
- (a) La fecha en la que el empleado acepta la oferta.
 - (b) La fecha en la que una restricción (por ejemplo, una restricción legal, reglamentaria o contractual) sobre la capacidad de la ESFL para retirar la oferta entra en vigor - que sería cuando se hace la oferta, si la restricción existiera en el momento de la oferta.
- D4.35 En el caso de los beneficios por terminación de contrato pagaderos como resultado de la decisión de una ESFL de rescindir el empleo de un empleado, la ESFL ya no puede retirar la oferta después de haber comunicado a los empleados afectados un plan de terminación para el que se aplican todos estos criterios:
- (a) las acciones requeridas para completar el plan indican que es improbable que se vayan a realizar cambios significativos en el plan;
 - (b) el plan identifica el número de empleados cuyo empleo va a finalizar, sus clasificaciones de trabajo o funciones y sus localizaciones (pero el plan no necesita identificar cada empleado individualmente) y la fecha de finalización esperada; y
 - (c) el plan establece los beneficios por terminación que los empleados recibirán con suficiente detalle como para que éstos puedan determinar el tipo e importe de beneficios que recibirán cuando finalicen sus contratos de empleo.

Medición

- D4.36 Una ESFL medirá los beneficios por terminación por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación en la fecha sobre la que se informa. En el caso de existir una oferta de la entidad para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación correspondientes se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento.
- D4.37 Cuando los beneficios por terminación se deben pagar a partir de los 12 meses tras el final del periodo sobre el que se informa, se medirán a su valor presente descontado.

Planes de grupo

- D4.38 Si una **ESFL controladora** proporciona beneficios a los empleados de una o más **entidades controladas del grupo**, y la ESFL controladora presenta **estados financieros consolidados** utilizando esta Norma, dichas entidades controladas podrán reconocer y medir los gastos por beneficios a los empleados sobre la base de una asignación razonable de los gastos reconocidos para el grupo.

Información a revelar

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

- D4.39 Se revelará información sobre cada uno de los siguientes beneficios a corto plazo para empleados que se reconozcan como gasto en el periodo sobre el que se informa:
- (a) sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social;
 - (b) beneficios no monetarios [como asistencia médica, vivienda, automóviles y bienes o servicios gratuitos o subvencionados, (salvo aquellos que se proporcionen en las mismas condiciones que a **otros beneficiarios de servicios elegibles**)] para los empleados actuales;

- (c) incentivos pagados dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo sobre el que se informa en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y
- (d) otros costos legales o contractuales relacionados con el personal.

Los beneficios a corto plazo para empleados se revelarán por separado de otros beneficios para empleados. Los beneficios por terminación se revelarán de acuerdo con el párrafo D4.51. El costo de los acuerdos de pensiones se revelará de acuerdo con los párrafos D4.43 (planes de aportaciones definidas) y D4.44 (planes de beneficios definidos).

- D4.40 Los miembros no ejecutivos del órgano de gobierno de la ESFL no se consideran empleados a efectos de esta información a revelar, y su remuneración y gastos de personal deben revelarse de conformidad con el párrafo H1.9.
- D4.41 Cuando un miembro no ejecutivo del órgano de gobierno sea también empleado de la ESFL, su remuneración total se distinguirá entre la remuneración por su función como empleado y la remuneración por su función de gobierno, cuando estas puedan separarse. La remuneración y las prestaciones de los empleados se revelarán de conformidad con el párrafo D4.39. Cualquier remuneración adicional relacionada con la función de miembro del órgano de gobierno se revelará por separado en el párrafo H1.9(b).
- D4.42 Los miembros ejecutivos del órgano de gobierno de la ESFL se revelarán como empleados y seguirán la información a revelar indicada en D4.39. Se revelarán los nombres de los miembros ejecutivos del órgano de gobierno de la ESFL, a menos que ya se hayan revelado de acuerdo con otro requerimiento de la NIC-ESFL.

Información a revelar sobre los planes de aportaciones definidas

- D4.43 La ESFL revelará el importe reconocido en el excedente o déficit del periodo como gasto en los planes de aportaciones definidas. Si la ESFL trata a un plan multi-patronal de beneficios definidos o un plan estatal como un plan de aportaciones definidas porque no dispone de información suficiente para la contabilización de los planes de beneficios definidos (véase el párrafo D4.10), revelará el hecho de que el plan es un plan de beneficios definidos y la razón por la que se contabiliza como un plan de aportaciones definidas, junto con cualquier información disponible sobre el superávit o el déficit del plan y las implicaciones, si las hubiere, para la ESFL.

Información a revelar sobre los planes de beneficios definidos

- D4.44 Excepto para cualquier plan de beneficios definidos de múltiples empleadores o estatal que se contabilice como un plan de aportaciones definidas de acuerdo con el párrafo D4.10 (y al que se aplica el párrafo D4.43), una ESFL revelará la siguiente información sobre los planes de beneficios definidos:
 - (a) una descripción general del tipo de plan, incluida la política de **financiación**;
 - (b) la política contable de la ESFL para reconocer las ganancias y pérdidas actuariales (ya sea en el excedente o déficit del periodo o como partida de ingresos y gastos reconocida directamente en los cambios en los activos netos) y el importe de las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas durante el periodo;
 - (c) si la ESFL aplica el párrafo D4.18 en la medición de su obligación de beneficios definidos, revelará:
 - (i) ese hecho;
 - (ii) las razones por las que el uso del método de crédito unitario proyectado para medir su obligación y costo en virtud de los planes de beneficios definidos implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado; y

- (iii) sus supuestos para medir su obligación;
- (d) la fecha de la valoración actuarial integral más reciente y, si no se hizo en la fecha sobre la que se informa, una descripción de los ajustes que se hicieron para medir la obligación por beneficios definidos en la fecha de presentación;
- (e) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de la obligación por beneficios definidos que muestre por separado, si procede:
 - (i) el cambio en el pasivo por beneficios definidos que surge de los servicios prestados del empleado durante el periodo sobre el que se informa;
 - (ii) el interés de la obligación por beneficios definidos durante el periodo sobre el que se informa;
 - (iii) las ganancias y pérdidas actuariales surgidas en el periodo sobre el que se informa;
 - (iv) los cambios resultantes de la introducción de un nuevo plan o de la modificación de un plan existente en el periodo sobre el que se informa;
 - (v) los de beneficios pagados; y
 - (vi) todos los demás cambios;
- (f) una conciliación de los saldos iniciales y finales de los activos del plan y de los saldos iniciales y finales de cualquier derecho de reembolso reconocido como activo, mostrando por separado, si procede:
 - (i) las aportaciones;
 - (ii) los beneficios pagados;
 - (iii) los rendimientos de los activos del plan y el cambio neto en el valor razonable de los derechos de reembolso reconocidos (véase el párrafo D4.27) durante el periodo sobre el que se informa; y
 - (iv) otros cambios en los activos del plan.
- (g) para cada clase principal de activos del plan, que incluirá, entre otros, **instrumentos de patrimonio**, instrumentos de deuda, propiedades y todos los demás activos, el porcentaje, o el importe, del valor razonable del total de los activos del plan que cada clase principal de activos del plan constituye, en la fecha de presentación;
- (h) los importes incluidos en el valor razonable de los activos del plan para:
 - (i) cada clase de **instrumentos financieros** propios de la ESFL; y
 - (ii) cualquier inmueble ocupado u otros activos utilizados por la ESFL.
- (i) los principales supuestos actuariales utilizados, incluyendo, cuando sea aplicable:
 - (i) las tasas de descuento;
 - (ii) las tasas de rendimiento esperadas de cualesquiera activos del plan para los periodos presentados en los **estados financieros**;
 - (iii) las tasas esperadas de incremento de salario;
 - (iv) las tasas de tendencia de los costos médicos;
 - (v) cualquier otro supuesto actuarial **material o que tenga importancia relativa** utilizado; y
- (j) las aportaciones esperadas al plan de beneficios definidos para el próximo periodo anual sobre el que se informa.

D4.45 No se requiere la presentación de las conciliaciones de los apartados D4.44(e) y D4.44(f) para periodos anteriores.

- D4.46 Si una ESFL tiene más de un plan de beneficios definidos, puede revelar la información requerida en el párrafo D4.44 en total, por separado para cada plan, o en las agrupaciones que la ESFL considere más útiles.
- D4.47 Si una ESFL participa en un plan de beneficios definidos que es un plan de grupo, revelar:
- (a) el acuerdo contractual o la política establecida para cargar el costo por el beneficio definido neto, o bien el hecho de que no existe esa política;
 - (b) la política para determinar la aportación a pagar por la ESFL; y
 - (c) si la ESFL contabilizase la distribución del costo por el beneficio definido neto de acuerdo con el párrafo D4.38, toda la información sobre el plan en su conjunto, requerida por el párrafo D4.44.
- D4.48 La información requerida por el párrafo D4.47(c) puede revelarse mediante referencias cruzadas a la información a revelar requerida por estos subpárrafos en los estados financieros de otra entidad del grupo si:
- (a) esos estados financieros de la entidad del grupo identifican por separado y revelan la información requerida sobre el plan; y
 - (b) los estados financieros de esa ESFL del grupo están disponibles para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo, o antes, que los estados financieros de la ESFL.
- D4.49 En caso de que fuera obligatorio según la D51, una ESFL revelará información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios post-empleo.

Información a revelar sobre otros beneficios a los empleados a largo plazo

- D4.50 Para cada categoría de otros beneficios a los empleados a largo plazo que una ESFL proporcione a sus empleados, la ESFL revelará la naturaleza del beneficio, el importe de su obligación y el grado de financiación en la fecha de presentación.

Información sobre beneficios por terminación

- D4.51 Para cada categoría de otros beneficios por terminación que una ESFL proporcione a sus empleados, la ESFL revelará la naturaleza del beneficio, el importe de su obligación y el grado de financiación en la fecha de presentación.

D5 – Provisiones y contingencias

Alcance de esta Sección

- D5.1 Esta Sección se aplicará a todas las **provisiones** (es decir, pasivos de cuantía o vencimiento inciertos), **pasivos contingentes** y **activos contingentes**, excepto a las provisiones tratadas en otras secciones de esta Norma, que incluye disposiciones relacionadas con:
- (a) **Arrendamientos** (D6 *Arrendamientos*). No obstante, esta Sección trata los **arrendamientos operativos** que pasan a ser onerosos.
 - (b) **Ingresos de actividades ordinarias** (C1 *Ingresos de actividades ordinarias*). No obstante, esta Sección trata de acuerdos de subvención y **contratos** con **clientes** que se han convertido en onerosos.
 - (c) Obligaciones por **beneficios a los empleados** (D4 *Beneficios a los empleados*).
 - (d) **Impuesto a las ganancias** (D8 *Impuesto a las ganancias*).
 - (e) **Contraprestación contingente** de una **adquirente** en una **combinación de negocios** (G4 *Combinaciones de negocios y plusvalía*).
- D5.2 Esta Sección es de aplicación a los **contratos de garantía financiera** emitidos sin contraprestación cuando el deudor especificado es otra entidad del grupo. Otros contratos de garantía financiera emitidos se incluyen en el alcance de F1 *Instrumentos financieros*, Parte II.
- D5.3 Los requerimientos de esta Sección no se aplicarán a los **contratos pendientes de ejecución** contratos pendientes de ejecución, a menos que sean **contratos de onerosos**. Los contratos pendientes de ejecución son aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones.
- D5.4 La palabra “provisión” se utiliza, en ocasiones, en el contexto de partidas tales como **depreciación**, deterioro del valor de **activos** y cuentas por cobrar incobrables. Estas situaciones son ajustes en el **importe en libros de** activos en lugar de un **reconocimiento** de pasivos y por ello no se tratan en esta Sección.

Reconocimiento inicial

- D5.5 Una ESFL solo reconocerá una provisión cuando:
- (a) una ESFL tiene una obligación en la **fecha de presentación** como resultado de un suceso pasado;
 - (b) sea **probable** (es decir, exista mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) que la ESFL tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para liquidar la obligación; y
 - (c) el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.⁴⁴
- D5.6 La entidad reconocerá la provisión como un pasivo en el **Estado de Situación Financiera** y reconocerá el importe de la provisión como un **gasto**, a menos que otra sección de esta Norma requiera que se reconozcan los costos como parte del costo de un activo, tales como **inventarios** o **propiedades, planta y equipo**.

⁴ Esta Sección utiliza el término provisión de una manera que difiere en algunos aspectos de la definición de un pasivo del párrafo 0 y del Glosario. A efectos de esta Sección, un pasivo es una obligación presente de la ESFL, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la ESFL espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

- D5.7 La condición del párrafo D5.5(a) (obligación en la fecha sobre la que se informa que surge de un suceso pasado) implica que la ESFL no tiene otra alternativa más realista que liquidar la obligación. Esto puede ocurrir cuando la ESFL tiene una obligación legal que puede ser exigida por ley, o cuando la ESFL tiene una **obligación implícita** porque el suceso pasado (que puede ser una acción de la ESFL) ha creado una expectativa válida ante terceros de que cumplirá con sus compromisos o responsabilidades. Las obligaciones que surgirán como consecuencia de las acciones futuras de la ESFL (es decir, de la gestión futura de sus actividades) no satisfacen la condición del párrafo D5.5(a), con independencia de lo probable que sea su ocurrencia y aunque surjan de un contrato. Por ejemplo, por causas de tipo operativo o requerimientos legales, una ESFL puede pretender o necesitar realizar desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de equipos de seguridad en un edificio operativo). Puesto que la ESFL puede evitar el desembolso futuro mediante actuaciones futuras, por ejemplo, cambiando su método de operaciones o vendiendo el edificio, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos y, por tanto, no reconocerá provisión alguna para ellos.
- D5.8 Una reestructuración es un programa planificado y controlado por la gerencia y que cambia de forma material o con importancia relativa el alcance de una actividad emprendida por una ESFL o en la manera en que esa actividad se gestiona. Ejemplos de eventos que pueden entrar en la definición de reestructuración:
- (a) la venta o la terminación de un conjunto de actividades vinculadas con el propósito social de una ESFL;
 - (b) el cierre de sedes de actividades en un país o región o el traslado de la ubicación de las actividades de un país o región a otro;
 - (c) cambios en la estructura de gestión, por ejemplo, la eliminación de un nivel de gerencia; y
 - (d) reorganizaciones fundamentales que tengan un efecto **material o con importancia relativa** sobre la naturaleza y el enfoque de las operaciones de la ESFL.
- D5.6 Una obligación implícita de reestructuración surge solo cuando una ESFL:
- (a) Tiene un plan formal y detallado para reestructurar identificando, al menos:
 - (i) las actividades en cuestión;
 - (ii) las principales ubicaciones afectadas;
 - (iii) la ubicación, la función y el número aproximado de empleados que serán indemnizados por terminación de sus servicios;
 - (iv) los desembolsos que se llevarán a cabo; y
 - (v) las fechas en las que el plan será implementado.
 - (b) Se haya creado una expectativa real, entre los afectados, respecto a la que se llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los que se van a ver afectados por éste.

Medición inicial

- D5.10 Una ESFL medirá una provisión como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha sobre la que se informa. La mejor estimación es el importe que una ESFL pagaría racionalmente para liquidar la obligación al final del **periodo sobre el que se informa** o para transferirla a un tercero en esa fecha:

- (a) Cuando la provisión involucra a una población importante de partidas, la estimación del importe reflejará una ponderación de todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto de este tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.
- (b) Cuando la provisión surja de una única obligación, la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación puede ser el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la ESFL considerará otros desenlaces posibles. Cuando otros desenlaces posibles sean mucho más caros o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación será un importe mayor o menor que el resultado más probable.

Cuando el efecto del valor en el tiempo del dinero resulte material o con importancia relativa, el importe de la provisión será el **valor presente** de los importes que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa (o tasas) de descuento será una tasa antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo. Los riesgos específicos del pasivo deben reflejarse en la tasa de descuento utilizada o en la estimación de los importes requeridos para liquidar la obligación, pero no en ambos.

- D5.11 Una ESFL excluirá las ganancias por la disposición prevista de activos de la medición de una provisión.
- D5.12 Cuando una parte o la totalidad del importe requerido para cancelar una provisión pueda ser reembolsado por un tercero (por ejemplo, a través de una reclamación a un seguro), la ESFL reconocerá el reembolso como un activo separado solo cuando sea prácticamente seguro que la ESFL recibirá dicho reembolso al cancelar la obligación. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión. El reembolso por cobrar se presentará en el Estado de Situación Financiera como un activo y no se compensará con la provisión. En el **Estado de Ingresos y Gastos**, la ESFL puede compensar cualquier reembolso de terceros contra el gasto relacionado con la provisión.

Medición posterior

- D5.13 Una ESFL cargará contra una provisión únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida.
- D5.14 Una ESFL revisará y ajustará las provisiones en cada fecha sobre la que se informa para reflejar la mejor estimación actual del importe que sería requerido para cancelar la obligación en esa fecha. Cualquier ajuste a los importes previamente reconocidos se reconocerá en el **excedente o déficit del periodo**, a menos que la provisión se hubiera reconocido originalmente como parte del costo de un activo (véase el párrafo D5.6). Cuando una provisión se mida por el valor presente del importe que se espera que sea requerido para cancelar la obligación, la reversión del descuento se reconocerá como un costo financiero en el excedente o déficit del periodo en que surja.

Pasivos contingentes

- D5.15 Un pasivo contingente es una obligación posible, pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque no cumple una o las dos condiciones de los apartados (b) y (c) del párrafo D5.5. Una ESFL no reconocerá un pasivo contingente como un pasivo, excepto los pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios (véase el párrafo G4.20).

El párrafo D5.18 requiere revelar la existencia de un pasivo contingente a menos que la posibilidad de tener una salida de recursos sea remota. Cuando una ESFL sea responsable, de forma conjunta y solidaria, de una obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran las otras partes se tratará como un pasivo contingente.

Activos contingentes

D5.16 Una ESFL no reconocerá ningún activo contingente como activo. El párrafo D5.19 requiere que se revele información sobre un activo contingente, cuando sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad. Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros para la ESFL sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y, por tanto, su reconocimiento es apropiado.

Información a revelar

Información a revelar sobre provisiones

D5.17 Para cada tipo de provisión, una ESFL revelará lo siguiente:

- (a) una conciliación mostrando:
 - (i) el importe en libros al principio y al final del periodo;
 - (ii) las adiciones durante el periodo, incluyendo los ajustes que resultan de los cambios en la medición del importe descontado;
 - (iii) los importes cargados contra la provisión durante el periodo; y
 - (iv) los importes no utilizados que han sido objeto de reversión en el periodo.
- (b) una breve descripción de la naturaleza de la obligación, así como el importe y el calendario previstos de los pagos resultantes;
- (c) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos; y
- (d) el importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.

No se requiere información comparativa para los periodos anteriores.

Información a revelar sobre pasivos contingentes

D5.18 A menos de que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarlo sea remota, una ESFL revelará para cada clase de pasivo contingente, en la fecha sobre la que se informa, una breve descripción de su naturaleza y, cuando fuese practicable:

- (a) una estimación de sus efectos financieros, medidos de acuerdo con los párrafos D5.10 a D5.14;
- (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y
- (c) la posibilidad de cualquier reembolso.

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

Información a revelar sobre activos contingentes

- D5.19 Si una entrada de beneficios económicos es probable (más probable que no) pero no prácticamente segura, la ESFL revelará una descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del periodo sobre el que se informa y, a menos que suponga un costo o esfuerzo indebido, una estimación de su efecto financiero, medido según los principios establecidos en los párrafos D5.10 a D5.14. Si esta estimación involucrara esfuerzo o costo desproporcionado, la ESFL revelará ese hecho y las razones por las que la estimación del efecto financiero involucraría dicho esfuerzo o costo desproporcionado.

Información a revelar perjudicial

- D5.20 En casos extremadamente excepcionales, puede esperarse que la revelación de información, total o parcial, requerida por los párrafos D5.17 a D5.19 pueda esperarse que perjudique seriamente la posición de la ESFL, en disputas con terceros sobre las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En estos casos, una ESFL no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones por las que han llevado a tomar tal decisión.

Información a revelar sobre contratos de garantía financiera

- D5.21 Una ESFL revelará para los contratos de garantía financiera emitidos en el ámbito de esta Sección (véase el párrafo D5.2):
- (a) la naturaleza y el propósito operativo de estos contratos;
 - (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y
 - (c) el importe máximo que la ESFL podría tener que pagar si se ejecutan las garantías.
- D5.22 Una ESFL también revelará la información requerida por la H1, *Información de partes relacionadas*, y, si corresponde, la información requerida por los párrafos D5.17 y D5.18.

D6 – Arrendamientos

Alcance de esta Sección

- D6.1 Esta Sección trata la contabilización de todos los arrendamientos, distintos de:
- (a) los arrendamientos para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares (véase la E6 *Actividades especializadas*);
 - (b) los acuerdos de licencia para conceptos como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor (véase la E4 *Activos intangibles distintos a la plusvalía*);
 - (c) medición de los inmuebles mantenidos por arrendatarios que se contabilicen como **propiedades de inversión** y la medición de las propiedades de inversión suministradas por arrendadores bajo **arrendamientos operativos** (véase la E3 *Propiedades de inversión*);
 - (d) la medición de **activos biológicos** mantenidos por arrendatarios bajo **arrendamientos financieros** y activos biológicos suministrados por arrendadores bajo arrendamientos operativos (véase la E6);
 - (e) los arrendamientos que pueden dar lugar a una pérdida para el arrendador o el arrendatario como consecuencia de cláusulas contractuales que no estén relacionadas con cambios en el precio del activo arrendado, con variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, con cambios en los pagos por arrendamiento basados en tasas de interés de mercado variable o con incumplimientos por una de las contrapartes [véase el párrafo F1.52(f)]; y
 - (f) los arrendamientos operativos que son onerosos.
- D6.2 Esta Sección se aplicará a los acuerdos que transfieren el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quede obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de estos activos. Esta Sección no se aplicará a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, pero no transfieren el derecho a utilizar activos desde una de las contrapartes a la otra.
- D6.3 Ciertos acuerdos, tales como algunos de subcontratación, los contratos de telecomunicaciones que proporcionan derechos sobre capacidad y los contratos de compra obligatoria, no toman la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pagos. Estos acuerdos son en esencia arrendamientos de activos y deben contabilizarse según lo establecido en esta Sección.

Clasificación de los arrendamientos

- D6.4 Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.
- D6.5 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:
- (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario a la finalización de su plazo;
 - (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al **valor razonable** en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;

- (c) el plazo del arrendamiento es por la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiere la propiedad;
 - (d) al inicio del arrendamiento, el **valor presente** de los **pagos mínimos por el arrendamiento** es, al menos, equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; y
 - (e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.
- D6.6 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:
- (a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación son asumidas por el arrendatario;
 - (b) las ganancias o pérdidas por la fluctuación del **valor residual** del activo arrendado se acumulan o devengan para el arrendatario (por ejemplo, en forma de una rebaja en el alquiler equivalente a la mayor parte de los recursos procedentes de ventas al final del arrendamiento); y
 - (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.
- D6.7 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos D6.5 y D6.6) no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso si, al término del arrendamiento, se transfiere la propiedad del activo al arrendatario por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen cuotas contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.
- D6.8 La clasificación de un arrendamiento se hace al inicio del acuerdo y no se cambia durante su plazo de vigencia, salvo que el arrendatario y el arrendador acuerden cambiar las disposiciones del arrendamiento (distintas de la simple renovación del acuerdo), en cuyo caso la clasificación del arrendamiento deberá ser evaluada nuevamente.

Estados financieros de los arrendatarios - arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

- D6.9 Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, un arrendatario reconocerá sus derechos de uso y obligaciones bajo el arrendamiento financiero como activos y **pasivos** en su **Estado de Situación Financiera** por el importe igual al valor razonable del bien arrendado, o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Cualquier costo directo inicial del arrendatario (costos incrementales que se atribuyen directamente a la negociación y acuerdo del arrendamiento) se añadirá al importe reconocido como activo.
- D6.10 El valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento debe calcularse utilizando la **tasa de interés implícita en el arrendamiento**. Si no se puede determinar, se usará la **tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario**.

Medición posterior

- D6.11 Un arrendatario repartirá los pagos mínimos del arrendamiento entre las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente utilizando el **método del interés efectivo** (véanse los párrafos F1.22 a F1.27). El arrendatario distribuirá la carga financiera a cada periodo a lo largo del plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Un arrendatario cargará las cuotas contingentes como gastos en los periodos en los que se incurran.
- D6.12 Un arrendatario depreciará un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero de acuerdo con la sección correspondiente de esta Norma para ese tipo de activo - por ejemplo, la E2 *Propiedades, planta y equipo*, o la G4 *Combinaciones de negocios y plusvalía*. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo será depreciado totalmente a lo largo de su **vida útil** o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor. Un arrendatario también evaluará en cada **fecha de presentación** si se ha deteriorado el valor de un activo arrendado mediante un arrendamiento financiero (véase la E5 *Deterioro del valor de los activos*).

Información a revelar

- D6.13 Un arrendatario revelará la siguiente información sobre los arrendamientos financieros:
- (a) Para cada clase de activos, el **importe en libros** neto al final del periodo sobre el que se informa;
 - (b) el total de pagos mínimos futuros del arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa, para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.
 - (c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.
- D6.14 Además, los requerimientos de información a revelar sobre activos de acuerdo con las E2, E4, E5 y E6 aplican a los arrendatarios de activos arrendados bajo arrendamientos financieros.

Estados financieros de los arrendatarios - arrendamientos operativos

- D6.15 Un arrendatario reconocerá los pagos por arrendamientos bajo arrendamientos operativos (excluyendo los costos por servicios tales como seguros o mantenimiento) como un gasto a lo largo del periodo de arrendamiento de forma lineal a menos que:
- (a) otra base sistemática sea más representativa del patrón de tiempo de los beneficios del usuario, incluso si los pagos no se realizan sobre esa base, o
 - (b) los pagos al arrendador se estructuren de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos del costo por inflación esperados del arrendador.

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

Información a revelar

- D6.16 Un arrendatario revelará la siguiente información sobre los arrendamientos operativos:
- (a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, bajo contratos de arrendamiento operativo no cancelables para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.
 - (b) los pagos por arrendamiento reconocidos como un gasto; y
 - (c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendatarios - arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial y medición

- D6.17 Un arrendador reconocerá en su Estado de Situación Financiera los activos que mantengan en arrendamientos financieros, y los presentará como una partida por cobrar, por un importe igual al de la **inversión neta en el arrendamiento**. La inversión neta en el arrendamiento es la **inversión bruta en el arrendamiento** del arrendador descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento. La inversión bruta en el arrendamiento es la suma de:
- (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendador por el arrendamiento financiero; y
 - (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.
- D6.18 Para arrendamientos financieros distintos de los que involucran a un fabricante o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales (costos que son incrementales y directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento) se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, y reducirán el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento.

Medición posterior

- D6.19 El **reconocimiento** de los ingresos financieros se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos al periodo, excluidos los costos por servicios, se aplicarán contra la inversión bruta en el arrendamiento, para reducir tanto el principal como los ingresos financieros no ganados. Si hubiera una indicación de que ha cambiado significativamente el valor residual no garantizado estimado, utilizado al calcular la inversión bruta del arrendador en el arrendamiento, se revisará la distribución del ingreso a lo largo del plazo del arrendamiento, y cualquier reducción respecto a los importes acumulados (devengados) se reconocerá inmediatamente en el **excedente o déficit del periodo**.

Fabricantes o distribuidores que son también arrendadores

- D6.20 Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. Un arrendamiento financiero de un activo, cuando el fabricante o distribuidor es también arrendador, dará lugar a dos tipos de resultados:
- (a) el excedente o déficit del periodo equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, reflejando cualesquiera descuentos aplicables por volumen o comerciales; y
 - (b) el ingreso financiero a lo largo del plazo del arrendamiento.
- D6.21 El **ingreso de actividades ordinarias** por venta registrado al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es igual al valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, descontados a una tasa de interés de mercado. El costo de ventas reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo, o el importe en libros si fuera diferente, del activo arrendado menos el valor presente del valor residual no garantizado. La diferencia entre el ingreso de actividades ordinarias y el costo de la venta es el excedente en la venta, que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la ESFL para las operaciones de venta directa.
- D6.22 Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el excedente por la venta se restringirá al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el excedente en la venta.

Información a revelar

- D6.23 Un arrendador revelará la siguiente información sobre los arrendamientos financieros:
- (a) Una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha. Además, el arrendador revelará, al final del periodo sobre el que se informa, la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha, para cada uno de los siguientes plazos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.
 - (b) Los ingresos financieros no acumulados (o no devengados).
 - (c) El importe de los valores residuales no garantizados descontados reconocidos a favor del arrendador.
 - (d) La estimación de incobrables acumulada relativa a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro.
 - (e) Las cuotas contingentes reconocidas como ingresos en el periodo.
 - (f) Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de escala, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendadores - arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

- D6.24 Un arrendador presentará en su Estado de Situación Financiera los activos sujetos a arrendamiento operativos de acuerdo con la naturaleza del activo.
- D6.25 Un arrendador reconocerá los ingresos por arrendamientos operativos (excluyendo los importes por servicios tales como seguros o mantenimiento) en el excedente o déficit del periodo sobre una base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, a menos que:
- (a) otra base sistemática sea representativa del patrón de tiempo de beneficios del arrendatario procedentes del activo arrendado, incluso si el cobro de los pagos no se realiza sobre esa base, o
 - (b) los pagos al arrendador se estructuren de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos del costo por inflación esperados del arrendador.
- Si los pagos al arrendador varían de acuerdo con factores distintos de la inflación, la condición (b) no se cumplirá.
- D6.26 Un arrendador reconocerá como un gasto los costos, incluyendo la **depreciación**, incurridos para la obtención de ingresos por arrendamiento. La política de depreciación de los activos depreciables arrendados será congruente con la política normal de depreciación del arrendador para activos similares.
- D6.27 Un arrendador añadirá al importe en libros del activo arrendado cualesquiera costos directos iniciales incurridos en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo y reconocerá estos costos como un gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.
- D6.28 Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, el arrendador aplicará la E5.
- D6.29 Un fabricante o distribuidor que sea también arrendador, no reconocerá ningún excedente por la venta en el momento de realizar un arrendamiento operativo, puesto que no es equivalente a una venta.

Información a revelar

- D6.30 Un arrendador revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos:
- (a) Los pagos futuros mínimos del arrendamiento en arrendamientos operativos no cancelables, para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.
 - (b) las cuotas contingentes totales reconocidas como ingreso; y
 - (c) Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador, incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

- D6.31 Además, los requerimientos de información a revelar sobre activos de acuerdo con las E2, E3, E5 y E6 aplican a los arrendadores de activos arrendados bajo arrendamientos operativos.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

- D6.32 Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de una venta con arrendamiento financiero posterior depende del tipo de arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento financiero

- D6.33 Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento financiero, el arrendatario vendedor no reconocerá inmediatamente como ingreso cualquier exceso del producto de la venta sobre el importe en libros. En su lugar, el arrendatario vendedor diferirá este exceso y lo amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento operativo

- D6.34 Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento operativo y está claro que la transacción se ha establecido a su valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier excedente o déficit del periodo inmediatamente. Si el precio de venta es inferior al valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier excedente o déficit del periodo inmediatamente, a menos que (ahorro o desahorro) del periodo se compense por pagos futuros de arrendamiento a precios inferiores de los de mercado. En ese caso el arrendatario vendedor diferirá y amortizará este resultado negativo en proporción a los pagos por arrendamiento, a lo largo del periodo en el que se espera utilizar el activo. Si el precio de venta es superior al valor razonable, el arrendatario vendedor diferirá el exceso y lo amortizará a lo largo del periodo durante el cual se espere utilizar el activo.

Información a revelar

- D6.35 Los requerimientos de información a revelar para arrendatarios y arrendadores se aplicarán igualmente a las ventas con arrendamiento posterior. La descripción requerida sobre los acuerdos sobre arrendamientos significativos incluye la descripción de las disposiciones únicas o no habituales de los acuerdos o términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

D7 - Costos por préstamos

Alcance de esta Sección

- D7.1 Esta Sección especifica la contabilidad de los **costos por préstamos**. Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que una ESFL incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Los costos por préstamos incluyen:
- (a) los **gastos** por intereses calculados utilizando el **método del interés efectivo** como se describe en la F1 *Instrumentos financieros*;
 - (b) las cargas financieras con respecto a los **arrendamientos financieros** reconocidos de acuerdo con la D6 *Arrendamientos*; y
 - (c) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses.

Reconocimiento

- D7.2 una ESFL reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en el **excedente o déficit del periodo** en el que se incurre en ellos.

Información a revelar

- D7.3 El párrafo B3.7(b) requiere que se revelen los costos financieros. El párrafo F1.51(b) requiere que se revele el gasto total por intereses (utilizando el método del interés efectivo) de los **pasivos financieros** que no están al **valor razonable** en el excedente o déficit del periodo. Esta Sección no requiere ninguna otra información adicional a revelar.

D8 - Impuesto a las ganancias

Alcance de esta Sección

- D8.1 Para los propósitos de esta Norma, el término **impuesto a las ganancias** incluye todos los impuestos, nacionales y extranjeros, que estén basados en **ganancias fiscales**. El impuesto a las ganancias incluye también impuestos, tales como retenciones de impuestos que una **entidad controlada, asociada o acuerdo conjunto** tienen que pagar por repartos a la **entidad que informa**. Una ESFL necesitará cumplir con el requerimiento de información de los impuestos nacionales y extranjeros que le sean aplicables.
- D8.2 Esta Sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una ESFL reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los **estados financieros**. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el **impuesto corriente** y el **impuesto diferido**. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la ESFL recupera o liquida sus **activos y pasivos** por su **importe en libros** actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.
- D8.3 Esta Sección no trata los métodos de contabilización de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de **subvenciones** y donaciones (véase C1 Parte I *Ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones y donaciones*). Sin embargo, esta Sección sí trata la contabilización de las implicaciones fiscales de las **diferencias temporales** que puedan surgir de dichas subvenciones y donaciones.
- D8.4 Esta Sección se aplica a los impuestos a las ganancias derivados de la legislación fiscal promulgada o sustancialmente promulgada para implementar las reglas del modelo del Segundo Pilar publicadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), incluida la legislación fiscal que aplica los impuestos mínimos nacionales complementarios calificados descritos en dichas reglas. Dicha legislación fiscal, y los impuestos a las ganancias que de ella se derivan, se denominarán en lo sucesivo “legislación del Segundo Pilar” e “impuestos a las ganancias del Segundo Pilar”. Como excepción a los requerimientos de esta Sección, una ESFL no reconocerá los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar, ni revelará la información que de otro modo requerirían los párrafos D8.47 y D8.48 sobre los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar.

Reconocimiento y medición del impuesto corriente

- D8.5 Una ESFL reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar sobre el excedente (en la medida en que el excedente esté sujeto a impuestos) para el periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la ESFL reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes.
- D8.6 Una ESFL reconocerá un activo por impuestos corrientes por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.

- D8.7 Una ESFL medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la **fecha de presentación**. Una ESFL considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado, ni sea probable que lo hagan ahora. Los párrafos D8.35 y D8.36 proporcionan una guía adicional de medición.

Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

- D8.8 Tras el **reconocimiento**, por parte de la ESFL que informa, de un activo o un pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea **probable** que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Sección requiere que la ESFL reconozca un **pasivo por impuestos diferidos (activo por impuestos diferidos)**, con algunas excepciones muy limitadas. Si la ESFL espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar las ganancias imponibles, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo.
- D8.9 Una ESFL reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la ESFL en el **Estado de Situación Financiera** y los importes atribuidos a ellos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan “diferencias temporarias”), y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Bases fiscales y diferencias temporarias

- D8.10 La **base fiscal** de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imponibles que, obtenga la ESFL en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no fueran imponibles, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.
- D8.11 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente respecto de ese pasivo en periodos futuros. En el caso de **ingresos de actividades ordinarias** que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.
- D8.12 Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el Estado de Situación Financiera. Por ejemplo, los costos de **investigación y desarrollo** se reconocen como un **gasto**, al determinar **el excedente contable** en el periodo en que se incurren, pero podría no permitirse su deducción, para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal, hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros de cero es una **diferencia temporal deducible** que produce un activo por impuestos diferidos.

- D8.13 Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el Estado de Situación Financiera y su base fiscal. En los **estados financieros consolidados**, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos incluidos en ellos con la base fiscal que resulte apropiada. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones en las que esta declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del **grupo** en particular.
- D8.14 Ejemplos de situaciones en las que surgen diferencias temporarias incluyen:
- (a) los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una **combinación de negocios** se reconocen a sus **valores razonables** de acuerdo con la G4 *Combinaciones de negocios y plusvalía*, pero no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales (por ejemplo, la base fiscal de un activo puede mantenerse al costo del propietario anterior). El activo o pasivo por impuestos diferidos resultante afecta al importe de la **plusvalía** que reconoce la ESFL;
 - (b) los activos que se miden nuevamente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales. Por ejemplo, esta Norma permite o requiere que ciertos activos se midan nuevamente a valor razonable o se revalúen (por ejemplo, la E3 *Propiedades de inversión* y la E2 *Propiedades, planta y equipo*);
 - (c) la plusvalía surge en una combinación de negocios, por ejemplo, la base fiscal de la plusvalía será cero si las autoridades fiscales no permiten la **amortización** o los **deterioros de valor** de la plusvalía como un gasto deducible cuando se determina la ganancia fiscal y no permiten que se trate el costo de la plusvalía como un gasto deducible en el momento de la disposición de la entidad controlada;
 - (d) la base fiscal de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su importe en libros inicial; y
 - (e) el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en acuerdos conjuntos, difiere de la base fiscal de la inversión o participación.

No todas estas diferencias temporarias darán lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos (véanse los párrafos D8.15 y D8.17).

Diferencias temporarias imponibles

- D8.15 Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por cualquier **diferencia temporaria imponible**, excepto en la medida en que éste haya surgido por:
- (a) el reconocimiento inicial de una plusvalía; o
 - (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y
 - (ii) en el momento en que fue realizada no afectó ni al excedente contable ni a la ganancia fiscal (pérdida fiscal).

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo D8.28, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades controladas, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos.

- D8.16 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los **ingresos** se registran un excedente contable en un periodo, pero se incluye en la ganancia fiscal de un periodo

diferente. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de **diferencias temporales**. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

- (a) ingresos por intereses, que se incluyen en el excedente contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunas jurisdicciones, incluirse en la ganancia fiscal en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar con respecto a este ingreso es cero porque dicho ingreso no afectará a la ganancia fiscal hasta que sea cobrados; y
- (b) la **depreciación** utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal puede ser diferente de la usada al determinar el excedente contable. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las autoridades fiscales, para determinar la ganancia fiscal del periodo actual y de los anteriores. Una diferencia temporaria imponible surge, y da lugar a un pasivo por impuestos diferidos cuando la depreciación fiscal es acelerada. Si la depreciación fiscal no es tan rápida como la depreciación contable, surge una diferencia temporaria deducible dando lugar a un activo por impuestos diferidos (véase el párrafo D8.17).

Diferencias temporarias deducibles

D8.17 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que utilizar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

- (a) no es una combinación de negocios; y
- (b) en el momento en que fue realizada no afectó ni al excedente contable ni a la ganancia fiscal (pérdida fiscal).

No obstante, para las diferencias temporarias deducibles relacionadas con inversiones en entidades controladas, sucursales y asociadas, así como con participaciones en acuerdos conjuntos, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo D8.29.

D8.18 Aplicando el párrafo D8.17, una ESFL considera si la legislación fiscal restringe las fuentes de beneficios imponibles contra las que se puede utilizar la diferencia temporal deducible.

D8.19 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:

- (a) Los costos por beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar el excedente contable, a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que se deducen al determinar la ganancia fiscal cuando la ESFL paga las aportaciones a un fondo, o cuando paga los beneficios por retiro. Existe una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal; la base fiscal del pasivo es habitualmente cero. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos fluyan a la ESFL, en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones.
- (b) Ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales. En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

D8.20 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar a deducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos futuros. Es probable que se disponga de ganancias fiscales, contra las que utilizar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal cuya reversión se espere:

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

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

D8.21 Cuando el importe de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:

- (a) cuando sea probable que la ESFL vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Para evaluar si habrá suficiente ganancia fiscal en periodos futuros, una ESFL:
 - (i) comparará las diferencias temporarias deducibles con ganancias fiscales futuras que excluyan las deducciones fiscales procedentes de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles. Esta comparación muestra la medida en que la ganancia fiscal futura es suficiente para que la ESFL deduzca los importes procedentes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles;
 - (ii) ignorará los importes imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se espera surjan en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de dichas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente.
- (b) cuando la ESFL tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos pertinentes.

D8.22 La estimación de la ganancia fiscal futura probable podría incluir la recuperación de algunos de los activos de una ESFL por un importe superior a su importe en libros si existe evidencia suficiente de que es probable que la ESFL logre esto.

D8.23 Cuando la ESFL tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las guías que se ofrecen en los párrafos D8.24 y D8.25.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

D8.24 Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra las cuales utilizar esas pérdidas o créditos fiscales no usados. Al evaluar la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la ESFL puede considerar los siguientes criterios:

- (a) si la ESFL tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;
- (b) si es probable que la ESFL tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;
- (c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable; y
- (d) si la ESFL dispone de oportunidades de planificación fiscal que vayan a generar ganancias fiscales en los periodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las cuales usar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos.

- D8.25 La existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia importante de que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una ESFL tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, solo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que utilizar dichas pérdidas o créditos.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

- D8.26 Al final del **periodo sobre el que se informa**, una ESFL evaluará nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos. En ese momento la entidad procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos.

Inversiones en entidades controladas, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos

- D8.27 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones en entidades controladas, sucursales y asociadas, y de las participaciones en acuerdos conjuntos (por ejemplo, en los estados financieros consolidados de una **ESFL controladora**, el importe en libros de la entidad controlada son los activos netos consolidados de esa entidad controlada, incluyendo el importe en libros de cualquier plusvalía relacionada) pase a ser diferente de la base fiscal (que a menudo coincide con el costo) de la inversión o participación. Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias. Por ejemplo:
- (a) por la existencia de excedentes no distribuidos en las entidades controladas, sucursales, asociadas o acuerdos conjuntos;
 - (b) por las tasas de diferencias de cambio, cuando la ESFL controladora y su entidad controlada estén situadas en diferentes países; y
 - (c) una reducción del valor contable de una inversión en una asociada hasta su **importe recuperable**.

Las inversiones pueden contabilizarse de forma diferente en los **estados financieros separados** de la ESFL controladora, en comparación con los estados financieros consolidados, en cuyo caso la diferencia temporaria asociada con esa inversión también puede diferir. Por ejemplo, en los estados financieros separados de la ESFL controladora el importe en libros de una entidad controlada dependerá de la política contable elegida del párrafo G1.47.

- D8.28 Una ESFL debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades controladas, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:
- (a) la ESFL controladora, inversor o parte de un acuerdo conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y
 - (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.
- D8.29 Una ESFL reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en entidades controladas, sucursales y asociadas, o de participaciones en acuerdos conjuntos, solo en la medida que sea probable que:
- (a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y
 - (b) se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse esas diferencias temporarias.

Medición del impuesto diferido

- D8.30 Una ESFL medirá un pasivo (o activo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación fiscal que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Una ESFL considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado, ni sea probable que lo hagan ahora.
- D8.31 Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de ganancia imponible, una ESFL medirá los pasivos (activos) por impuestos diferidos utilizando las tasas promedio aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera que sean aplicables a la ganancia (o pérdida) fiscal de los periodos en los que se espere que el pasivo por impuestos diferidos se liquide (el activo por impuestos diferidos se realice).
- D8.32 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la ESFL espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por consiguiente, una ESFL medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente. Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera sea gravable como una ganancia de capital en un periodo futuro, el **gasto por impuesto** diferido se mide utilizando la tasa impositiva de las ganancias de capital y la base fiscal que sea congruente con la recuperación del importe en libros mediante la venta.
- D8.33 Si un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de un activo no depreciable medido utilizando el modelo de revaluación de la E2, la medición del pasivo por impuestos diferidos o del activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del activo no depreciable mediante la venta. Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surge de **propiedades de inversión** que se miden a valor razonable, existe una presunción refutable de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta. Por consiguiente, a menos de que la presunción sea refutada, la medición del pasivo por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Esta presunción es refutada si la propiedad de inversión es depreciable y se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es

consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en dicha propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante su venta. Si la presunción es refutada, se observarán los requerimientos del párrafo D8.32.

- D8.34 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. Una ESFL reducirá el importe en libros de un activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal como para permitir que se utilice la totalidad o una parte del activo por impuestos diferidos reconocido. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, en la medida en que pase a ser probable que haya disponible suficiente ganancia fiscal.

Medición de impuestos corrientes y diferidos

- D8.35 Una ESFL no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.
- D8.36 En algunas jurisdicciones, se aplica al impuesto a las ganancias una tasa mayor o menor en función de si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En ambas circunstancias, una ESFL medirá los impuestos corrientes y diferidos a la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas hasta que la ESFL reconozca un pasivo para hacer una distribución de capital. Cuando la ESFL reconozca un pasivo para haber una distribución de capital, reconocerá el pasivo (activo) por impuestos corrientes o diferidos resultantes y el gasto (ingreso) relacionado.

Retenciones fiscales sobre distribuciones

- D8.37 Cuando una ESFL realiza una distribución de capital, se requiere que pague una parte de la distribución a las autoridades fiscales en nombre de los **tenedores de derechos sobre el patrimonio**. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan a los activos netos como parte de la distribución de capital.

La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias

- D8.38 Puede no quedar claro la forma en que se aplica la legislación fiscal a una transacción o circunstancia concreta. Un tratamiento fiscal incierto es un tratamiento fiscal cuya aceptabilidad por parte de la autoridad fiscal pertinente, en virtud de la legislación fiscal, es incierta.
- D8.39 Una ESFL determinará si considerar cada tratamiento impositivo incierto por separado o en conjunto con otro u otros tratamientos impositivos inciertos sobre la base del enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre.
- D8.40 Una ESFL asumirá que una autoridad fiscal examinará los importes que tiene derecho a examinar y tendrá pleno conocimiento de toda la información relacionada cuando realice esos exámenes. Si una ESFL concluye que es:
- (a) probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento fiscal incierto, la ESFL determinará la ganancia imponible (pérdida fiscal), las bases imponibles, las pérdidas fiscales no utilizadas, los créditos fiscales no utilizados o los tipos impositivos de manera congruente con el tratamiento fiscal utilizado o que se prevé utilizar en sus declaraciones del impuesto a las ganancias; o

- (b) no probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento fiscal incierto, la ESFL reflejará el efecto de la incertidumbre en la determinación del correspondiente beneficio imponible (pérdida fiscal), de las bases imponibles, de las pérdidas fiscales no utilizadas, de los créditos fiscales no utilizados o de las tasas impositivas, utilizando uno de los siguientes métodos, según el que prevea mejor la resolución de la incertidumbre:
 - (i) el importe más probable - el único importe más probable en un rango de posibles resultados; o
 - (ii) el valor esperado - la suma de los importes ponderados por su probabilidad en un rango de resultados posibles.
- D8.41 Una ESFL reflejará el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias relevantes, o de nueva información, sobre sus juicios o estimaciones acerca de tratamientos fiscales inciertos como un cambio en la **estimación contable** aplicando la B7 *Políticas contables, estimaciones y errores*.

Presentación

Asignación en ingresos y activos netos

- D8.42 Una ESFL reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente que la transacción u otro evento que dio lugar al gasto por impuestos (es decir, el excedente o déficit del periodo de las **operaciones** continuadas o **discontinuas**, o los impuestos a las ganancias y gastos reconocidos directamente en los activos netos).

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

- D8.43 Cuando una ESFL presenta activos corrientes y no corrientes, y pasivos corrientes y no corrientes, como **clasificaciones** separadas en su Estado de Situación Financiera, no se clasificarán los activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes.

Compensación

- D8.44 Una ESFL compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes, si, y solo si, tiene un derecho legalmente exigible de compensar los importes y la ESFL tiene la intención de liquidar sobre una base neta o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.
- D8.45 Una ESFL debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y solo si:
- (a) tiene un derecho legalmente exigible de compensar los activos fiscales corrientes con los pasivos fiscales corrientes; y
 - (b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se relacionan con impuestos a las ganancias gravados por la misma autoridad tributaria sobre:
 - (i) la misma entidad o sujeto fiscal; o
 - (ii) diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

Información a revelar

- D8.46 Una ESFL revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos (incluida la promulgación o promulgación sustantiva de tasas y leyes fiscales, como la legislación del Segundo Pilar).
- D8.47 Una ESFL revelará por separado los principales componentes del gasto (ingreso) por impuestos. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir:
- (a) el gasto (ingreso) por impuesto corriente;
 - (b) cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo para el impuesto corriente de periodos anteriores;
 - (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
 - (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
 - (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se hayan utilizado para reducir el gasto por impuestos;
 - (f) los ajustes en el gasto (ingreso) por impuestos diferidos que surgen de un cambio en la situación fiscal de la ESFL o de sus tenedores de derecho sobre el patrimonio;
 - (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo D8.34; y
 - (h) el importe del gasto (ingreso) fiscal, relacionado con los cambios en las **políticas contables** y los **errores** que se han incluido en la determinación del **excedente o déficit del periodo**, de acuerdo con la B7, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.
- D8.48 Una ESFL revelará la siguiente información por separado:
- (a) los impuestos corrientes y diferidos agregados relativos a las partidas que se reconocen directamente en activos netos;
 - (b) el importe agregado de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a activos netos;
 - (c) una explicación de cualquier diferencia significativa entre el gasto (ingreso) fiscal y la excedente contable multiplicada por la tasa impositiva aplicable. Por ejemplo, estas diferencias pueden surgir de transacciones tales como ingresos de actividades ordinarias que están exentas de impuestos o gastos que no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal);
 - (d) una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo anterior sobre el que se informa;
 - (e) para cada tipo de diferencia temporaria, y para cada tipo de pérdidas o créditos fiscales:
 - (i) el importe de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos al final del periodo sobre el que se informa; y
 - (ii) un desglose de los cambios en los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos durante el periodo.
 - (f) el importe (y fecha de caducidad, si la tuvieran) de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el Estado de Situación Financiera; y

- (g) en las circunstancias descritas en el párrafo D8.36, una explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse por realizar una distribución a los suministradores de capital aportado.

Reforma fiscal internacional - Reglas del modelo del Segundo Pilar

- D8.49 Una ESFL dentro del alcance de la legislación del segundo pilar informará que ha aplicado la excepción a reconocer y revelar información sobre activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar (véase el párrafo D8.4).
- D8.50 Una ESFL revelará por separado sus gastos (ingresos) por impuestos corrientes relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar.

Grupo E

Activos no financieros

E1 - Inventarios	188
E2 - Propiedades, planta y equipo	194
E3 - Propiedades de inversión.....	201
E4 - Activos intangibles distintos de la plusvalía.....	204
E5 - Deterioro del valor de los activos.....	209
E6 - Actividades especializadas	217

E1 – Inventarios

Alcance de esta Sección

- E1.1 Esta Sección establece los principios para el reconocimiento y medición de los **inventarios**. Los inventarios son **activos**:
- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de las operaciones;
 - (b) poseídos para ser distribuidos a los **receptores de servicios** en el curso normal de las operaciones;
 - (c) destinados al uso en la recaudación de fondos (o circunstancias de similitud cuando los artículos se transferirán a otra parte en el curso de las actividades de recaudación de fondos de la ESFL - por ejemplo, premios);
 - (d) en proceso de producción con vistas a esa venta o distribución; o
 - (e) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.
- E1.2 Esta Sección se aplica a todos los inventarios, excepto a:
- (a) **instrumentos financieros** (véase F1 *Instrumentos financieros*); y
 - (b) **activos biológicos** relacionados con la **actividad agrícola** y **productos agrícolas** en el punto de cosecha o recolección (véase la E6 *Actividades especializadas*).
- E1.3 Los requerimientos de información de esta Sección se aplican a los activos con derecho a devolución clasificados como inventarios [véase el párrafo AC1.21(c)]. Los activos con derecho a devolución se reconocen y miden de acuerdo con los párrafos AC1.20 a AC1.24 y no de acuerdo con esta Sección.
- E1.4 Esta Sección no se aplicarse a la medición de los inventarios en poder de los productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección y de minerales y productos minerales, en la medida en que se midan por su **valor razonable** menos el costo de venta con cambios en **el excedente o déficit del periodo**.

Reconocimiento de los inventarios

- E1.5 Una ESFL reconocerá todos los inventarios dentro del alcance de esta Sección, a menos que haya tenido la opción de aplicar una o más de las siguientes excepciones que se permiten con respecto a dichos inventarios:
- (a) partidas de bajo valor donadas a la ESFL para su reventa o para ser transferidas a otra parte en el curso de las actividades de recaudación de fondos de la ESFL, reconocidas como **ingresos de actividades ordinarias** cuándo se venden las partidas o cuándo tiene lugar la actividad de recaudación de fondos, acuerdo con el párrafo C1.64(a);
 - (b) partidas de bajo valor donadas a la ESFL para su distribución a los destinatarios de los servicios o para el uso propio de la ESFL, reconocidas como ingresos de actividades ordinarias y gastos cuándo se distribuyen o se usan, acuerdo con el párrafo C1.64(b);
 - (c) trabajos en proceso que comprenden servicios en especie donados a la ESFL que no se reconocen como ingresos de actividades ordinarias, un activo o un gasto de acuerdo con el párrafo C1.64(c); y
 - (d) trabajos en curso que comprenden servicios que se prestarán sin contraprestación o por una contraprestación simbólica y la ESFL opta por contabilizar los costos como gastos a medida que se incurren.

- E1.6 Cuándo se aplique una excepción que se permite, la ESFL aplicará esa excepción a todas las partidas dentro de una clase de los inventarios.

Medición de los inventarios

Principios de medición

- E1.7 Una ESFL medirá los inventarios al menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de finalización y de venta, excepto cuando se aplique el párrafo E1.8 o el párrafo E1.9.
- E1.8 Cuando los inventarios se adquieran mediante donación, su costo inicial se medirá al valor razonable de acuerdo con el párrafo C1.62.
- E1.9 Inventarios mantenidos:
- (a) para su distribución sin contraprestación o a cambio de una contraprestación simbólica; o
 - (b) para su uso por parte de la ESFL en el cumplimiento de sus objetivos
- se medirán al menor entre el costo (o el costo atribuido para los inventarios donados de acuerdo con el párrafo E1.8), ajustado por cualquier pérdida de **potencial de servicio** y el costo de reposición.

Costo de los inventarios

- E1.10 Una ESFL incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

- E1.11 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente por la ESFL de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.
- E1.12 Una ESFL puede adquirir inventarios con pago aplazado. En algunos casos, el acuerdo contiene de hecho un elemento de financiación implícito, por ejemplo, una diferencia entre el precio de compra para condiciones normales de crédito y el importe de pago aplazado. En estos casos, la diferencia se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación y no se añadirá al costo de los inventarios.

Costos de transformación

- E1.13 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una asignación sistemática, de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la **depreciación** y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

Distribución de los costos indirectos de producción

- E1.14 Una ESFL distribuirá los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

Producción conjunta y subproductos

- E1.15 El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de las materias primas o los costos de transformación de cada producto no sean identificables por separado, una ESFL los distribuirá entre los productos utilizando bases congruentes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de ventas relativo de cada producto ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor material o con importancia relativa. Cuando este sea el caso, la ESFL los medirá al precio de venta, menos el costo de terminación y venta, deduciendo este importe del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el **importe en libros** del producto principal no resultará **materialmente o con importancia relativa** diferente de su costo.

Otros costos incluidos en los inventarios

- E1.16 Una ESFL incluirá otros costos en el costo de los inventarios solo en la medida en que se haya incurrido en ellos para darles su condición y ubicación actuales.
- E1.17 Una ESFL que aplica el párrafo F1.68(b) ajusta el importe en libros de una materia prima cotizada (**partida cubierta**) mantenida por el cambio en el valor razonable de la partida cubierta relacionada con el riesgo cubierto.

Costos excluidos de los inventarios

- E1.18 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como **gastos** del periodo en el que se incurren, los siguientes:
- (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
 - (b) costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
 - (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
 - (d) los costos de venta.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

- E1.19 En caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

- E1.20 La E6 requiere que los inventarios que comprenden productos agrícolas, que una ESFL haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, deben medirse, en el momento de su **reconocimiento** inicial, por su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de su cosecha o recolección. Éste pasará a ser el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de esta Sección.

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

- E1.21 Una ESFL puede utilizar técnicas tales como el método del costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado. El método de los minoristas mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto.

Fórmulas de cálculo del costo

- E1.22 Una ESFL medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales.
- E1.23 Una ESFL medirá el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo E1.22, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una ESFL utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en la NIC-ESFL.

Deterioro del valor de los inventarios

- E1.24 Los párrafos E5.2 a E5.6 requieren que una ESFL evalúe al final de cada **periodo sobre el que se informa** si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente

recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes). Si un elemento (o grupo de elementos) del inventario se ha deteriorado, esos párrafos requieren que la ESFL mida el inventario a su precio de venta menos los costos de venta para completar y vender (o, en el caso de los inventarios mantenidos para su distribución a título gratuito o simbólico o para su uso por parte de la ESFL en la consecución de sus objetivos, el costo ajustado por cualquier pérdida de potencial de servicio o costo de reposición) y que reconozca una **pérdida por deterioro de valor**. Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior.

Reconocimiento como un gasto

- E1.25 Cuándo los inventarios se vendan, se distribuyan a los destinatarios de los servicios o sean usados por la ESFL, ésta reconocerá el importe en libros de esos inventarios como un gasto en el periodo en el que se reconozca el ingreso de actividades ordinarias relacionado.
- E1.26 El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo, los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios distribuidos a otro activo de esta forma se contabilizan posteriormente de acuerdo con la sección de la NIC-ESFL aplicable a ese tipo de activo.

Información a revelar

- E1.27 Una ESFL revelará la siguiente información:
- (a) las **políticas contables** adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizada;
 - (b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la **clasificación** apropiada para la ESFL;
 - (c) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;
 - (d) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el excedente de acuerdo con la E5; y
 - (e) el importe en libros total de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de **pasivos**.
- E1.28 Cuando una ESFL reciba los inventarios procedentes de donaciones en especie, pero no reconozca dichas donaciones en especie en el momento de su recepción, la ESFL revelará la información requerida en el párrafo C1.107.
- E1.29 Cuando una ESFL no reconoce como inventarios en curso de producción los servicios que se prestarán a título gratuito o por un precio simbólico, porque la ESFL opta por contabilizar el costo como gasto a medida que se incurren, la ESFL revelará una descripción de los servicios que se prestarán y su importancia para la ESFL.

La Guía de Aplicación E1 - Inventarios

Medición

Valor razonable

- AE1.1 Las guías para determinar el valor razonable se encuentran en A4 *Medición del valor razonable*. La Guía de Aplicación para A4 aborda la medición del valor razonable de las donaciones en

especie, que incluye los inventarios donados. Una ESFL aplicará la jerarquía del valor razonable establecida en A4 para determinar el valor razonable de los inventarios donados.

Pérdida del potencial de servicio

- AE1.2 Cuando una ESFL decida reconocer los inventarios mantenidos para su distribución sin contraprestación o por un valor simbólico, o para su uso por parte de la ESFL en la consecución de sus objetivos, tras el reconocimiento inicial, su medición deberá tener en cuenta cualquier pérdida de potencial de servicio.
- AE1.3 El potencial de servicio de los inventarios se tiene en cuenta la antigüedad, la funcionalidad y el estado actuales de los inventarios que posee la ESFL.
- AE1.4 A fin de reflejar la antigüedad, la funcionalidad y el estado actuales de los inventarios, se consideran los siguientes factores:
- (a) obsolescencia física: se refiere a cualquier pérdida de potencial de servicio debida al deterioro físico de los inventarios como consecuencia de daños físicos o de la antigüedad;
 - (b) la obsolescencia funcional se refiere a cualquier pérdida de potencial de servicio derivada de la ineficacia de los inventarios que se está valorando en comparación con su equivalente moderno; y
 - (c) la obsolescencia económica se refiere a cualquier pérdida de utilidad causada por factores económicos o de otro tipo fuera del control de la ESFL.

Medición fiable

- AE1.5 El párrafo A2.95 señala que, para que un activo sea reconocido, debe ser medido. Cuando un activo no puede ser medido de forma fiable, no se reconoce.
- AE1.6 Se espera que la mayoría de los inventarios donados puedan medirse de forma fiable. Pueden existir circunstancias excepcionales en las que una ESFL no pueda medir de forma fiable los inventarios, por ejemplo, cuando una ESFL que responde a una emergencia recibe grandes volúmenes de artículos donados, los distribuye casi inmediatamente y no tiene los sistemas o recursos necesarios para llevar registros precisos sin retrasar la respuesta a la emergencia.
- AE1.7 En estas circunstancias, la ESFL no podrá aplicarse una excepción que se permite (párrafo E1.5) a esos inventarios. Esto se debe a que no será posible medir de forma fiable el activo y los ingresos de actividades ordinarias y los gastos relacionados que deben reconocerse cuando los artículos se utilicen o distribuyan [véase el párrafo C1.64(b)]. En estas circunstancias, la ESFL no reconocerá los inventarios correspondientes a estos artículos donados. Su lugar, la ESFL realizará la información a revelar requerida en el párrafo E1.28.

E2 - Propiedades, planta y equipo

Alcance de esta Sección

- E2.1 Esta Sección se aplica a la contabilidad de las **propiedades, planta y equipo** y a la contabilidad de las **propiedades de inversión** cuyo **valor razonable** no puede medirse de forma continua, de una manera fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados. E3 *Propiedades de inversión* se aplicará a propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado. Esta Sección incluye las propiedades que, de otro modo, podrían considerarse propiedades de inversión, ya que el propósito principal del activo es cumplir los objetivos misionales de una ESFL (por ejemplo, viviendas sociales) en lugar de obtener beneficios comerciales.
- E2.2 Propiedades planta y equipo son **activos** tangibles que:
- (a) se mantienen para su uso en las actividades ordinarias de la ESFL, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y
 - (b) se esperan usar durante más de un periodo.
- E2.3 Las propiedades, planta y equipo no incluyen:
- (a) **activos biológicos** relacionados con la **actividad agrícola** (véase la E6 *Actividades especializadas*). Sin embargo, esta Sección se aplica a las **plantas productoras** que, en el **reconocimiento** inicial, pueden medirse, tanto inicialmente como de forma continuada, por separado del producto que contienen sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Esta Sección se aplica a dichas plantas productoras, pero no al producto que contienen; y
 - (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento

- E2.4 Una ESFL reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:
- (a) es **probable** que fluyan a la ESFL beneficios económicos o un **potencial de servicio** asociados con el elemento; y
 - (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.
- E2.5 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipos de reserva y equipos auxiliares se reconocerán de acuerdo con esta Sección cuando cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como **inventarios**.
- E2.6 Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares (por ejemplo, el techo de un edificio). Una ESFL añadirá el costo de reemplazar componentes de tales elementos al **importe en libros** de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando se incurra en ese costo, si se espera que el componente reemplazado proporcione beneficios futuros adicionales a la ESFL. El importe en libros de estos componentes sustituidos se dará de baja en cuentas de acuerdo con los párrafos E2.32 a E2.35, independientemente de si los elementos sustituidos han sido depreciados por separado o no. Si no fuera practicable para la ESFL determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido. El párrafo E2.21 establece que, si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y

equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos o potencial de servicio, una ESFL distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y **depreciará** estos componentes por separado a lo largo de su **vida útil**.

- E2.7 Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando, (por ejemplo, un autobús) puede ser la realización periódica de inspecciones generales en busca de defectos, independientemente de que algunas partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Se dará de baja cualquier importe en libros que se conserve del costo de una inspección previa importante (distinto de los componentes físicos). Esto se hará con independencia de que el costo de la inspección previa importante fuera identificado en la transacción en la cual se adquirió o se construyó el elemento. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida o construida.
- E2.8 Los terrenos y los edificios son activos separables, y una ESFL los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.

Medición en el reconocimiento inicial

- E2.9 Una ESFL medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.
- E2.10 Una ESFL medirá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo que haya sido donado a su valor razonable, de acuerdo con la guía de A4 *Medición del valor razonable*. La aplicación del valor razonable en el reconocimiento inicial será el costo atribuido del activo.

Componentes del costo

- E2.11 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente:
- (a) el precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas;
 - (b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente; y
 - (c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una ESFL cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.
- E2.12 Los siguientes costos no son costos de un elemento de propiedades, planta y equipo, de forma que una ESFL los reconocerá como **gastos** cuando se incurra en ellos:
- (a) costos de apertura de una nueva instalación;
 - (b) los costos de introducción de un nuevo servicio o producto (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);

- (c) los costos de apertura de las operaciones en una nueva localización o con una nueva clase de **receptor de servicios o clientela** (incluyendo los costos de formación del personal);
 - (d) los costos de administración y otros costos indirectos generales; y
 - (e) los **costos por préstamos** (véase la D7 *Costos por préstamos*).
- E2.13 Los **ingresos** y gastos asociados con las operaciones accesorias durante la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán en el **excedente o déficit del periodo** si esas operaciones no son necesarias para ubicar el activo en su lugar y condiciones de funcionamiento previstos.

Medición del costo

- E2.14 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el **valor presente** de todos los pagos futuros.

Permutas de activos

- E2.15 Un elemento de propiedades, planta y equipo puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una ESFL medirá el costo del activo adquirido por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

Medición posterior al reconocimiento inicial

- E2.16 Una ESFL elegirá como **política contable** el modelo del costo del párrafo E2.17 o el modelo de revaluación del párrafo E2.18, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo. Una ESFL aplicará el modelo del costo a propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado. Una ESFL reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados /(ahorro o desahorro) del periodo en el que incurra en dichos costos.

Modelo del costo

- E2.17 Una ESFL medirá un elemento de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la **depreciación** acumulada y cualesquiera **pérdidas por deterioro del valor** acumuladas.

Modelo de revaluación

- E2.18 Una ESFL medirá un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera de forma **material o con importancia relativa** del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del **periodo sobre el que se informa**. A4 proporciona guía sobre cómo determinar el valor razonable. Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, todos los elementos de propiedades, planta y equipo a los que pertenezca ese activo se revaluarán también.

- E2.19 Si el importe en libros de un activo aumenta como resultado de una revaluación, el aumento se reconocerá en el **Estado de Cambios en los Activos Netos** y se acumulará bajo el epígrafe de superávit de revaluación. No obstante, el incremento se reconocerá en el excedente o déficit del periodo en la medida en que suponga una reversión de una disminución por revaluación del mismo activo que fue reconocida previamente en el excedente o déficit del periodo.
- E2.20 Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el excedente o déficit del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en el Estado de Cambios en los Activos Netos en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en el Estado de Cambios en los Activos Netos reduce los importes acumulados en el encabezamiento de resultado de revaluación.

Depreciación

- E2.21 Si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos o potencial de servicio, una ESFL distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. Otros activos se depreciarán a lo largo de sus vidas útiles como activos individuales. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se deprecian.
- E2.22 El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el excedente o déficit del periodo, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo. Por ejemplo, la depreciación de una propiedad, planta y equipo de manufactura se incluirá en los costos de los inventarios (véase la E1 *Inventarios*).

Importe depreciable y periodo de depreciación

- E2.23 Una ESFL distribuirá el **importe depreciable** de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.
- E2.24 Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el **valor residual** o la vida útil de un activo desde la **fecha de presentación** anual más reciente. Si se dan estos indicadores, una ESFL revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil. La ESFL contabilizará el cambio en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de **estimación contable**, de acuerdo con la B7.18 a B7.21.
- E2.25 La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.
- E2.26 Para determinar la vida útil de un activo, una ESFL considerará todos los factores siguientes:
- (a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de él.

- (b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
- (c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en el uso, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un artículo que fue producido utilizando un activo podrían indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo.
- (d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de **arrendamiento** relacionados.

Método de depreciación

- E2.27 Una ESFL seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como, por ejemplo, el método de las unidades de producción. No es apropiado un método de depreciación que se base en los **ingresos de actividades ordinarias** que se generan por una actividad que incluye el uso de un activo.
- E2.28 Si existe alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo, desde la última fecha de presentación, en el patrón con arreglo al cual una ESFL espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo anual, dicha entidad revisará su método de depreciación presente y, si las expectativas actuales son diferentes, cambiará dicho método de depreciación para reflejar el nuevo patrón. La ESFL contabilizará este cambio como un cambio de estimación contable, de acuerdo con la B7.18 a B7.21.

Deterioro del valor

Medición y reconocimiento del deterioro del valor

- E2.29 En cada fecha sobre la que se informa, una ESFL aplicará la E5 *Deterioro del valor de los activos* para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor. En dicha Sección se explica cuándo y cómo ha de proceder una ESFL para revisar el importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el **importe recuperable** de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Compensación por deterioro del valor

- E2.30 Una ESFL incluirá en el excedente o déficit del periodo las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran experimentado un deterioro del valor, se hubieran perdido o abandonado, solo cuando tales compensaciones sean exigibles.

Propiedades, planta y equipo mantenidos para la venta

- E2.31 El párrafo E5.11(f) establece que un plan para la disposición de un activo antes de la fecha esperada anteriormente es un indicador de deterioro del valor que desencadena el cálculo del importe recuperable del activo a efectos de determinar si ha visto deteriorado su valor.

Baja en cuentas

- E2.32 Una ESFL dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo:
- (a) cuando disponga de éste; o
 - (b) cuando no se espere obtener ningún beneficio económico futuro o potencial de servicio por su uso o disposición.
- E2.33 Una ESFL reconocerá la ganancia o pérdida por la **baja en cuentas** de un elemento de propiedades, planta y equipo en el excedente o déficit del periodo en que el elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la D6 *Arrendamientos* requiera otra cosa en caso de venta con arrendamiento posterior). La ESFL no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias.
- E2.34 La fecha de disposición de una partida es la fecha en que el destinatario obtiene el control de esa partida de acuerdo con los requerimientos de los párrafos C1.168 a C1.172 para determinar cuándo se satisface un compromiso. La D6 se aplica a la disposición por venta con arrendamiento posterior.
- E2.35 Una ESFL determinará la ganancia o pérdida procedente de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, como la diferencia entre el producto neto de la disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del elemento.

Información a revelar

- E2.36 Una ESFL revelará la siguiente información para cada clase de propiedades, planta y equipo determinada de acuerdo con el párrafo B2.12(a) y de forma separada las propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación acumulada y deterioro de valor:
- (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe bruto en libros;
 - (b) los métodos de depreciación utilizados;
 - (c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
 - (d) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo sobre el que se informa; y
 - (e) una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) las disposiciones;
 - (iii) las adquisiciones realizadas mediante **combinaciones de negocios**;
 - (iv) los aumentos o disminuciones resultantes de las revaluaciones realizadas con arreglo a los párrafos E2.18 a E2.20 y de las pérdidas por deterioro de valor reconocidas o revertidas en el Estado de Cambios en los Activos Netos de acuerdo con E5;
 - (v) las transferencias hacia y desde las propiedades de inversión contabilizadas al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo (véase el párrafo E3.11);
 - (vi) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el excedente de acuerdo con la E5;
 - (vii) las depreciaciones; y
 - (viii) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

E2.37 Una ESFL revelará también la siguiente información:

- (a) la existencia y los importes en libros de las propiedades, planta y equipo sobre los que la ESFL tiene una titularidad restringida o que están pignorados como garantía de **pasivos**;
- (b) el importe de los compromisos contractuales de adquisición de propiedades, planta y equipo;
- (c) si una ESFL tiene propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado revelará ese hecho y las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado para los elementos de propiedades de inversión; y
- (d) el valor contable bruto agregado, la depreciación acumulada y el valor contable neto de las partidas de propiedades, planta y equipo cuyo uso está restringido por los donantes u **otorgantes** a actividades especificadas.

E2.38 Si los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilizan por sus importes revaluados, la ESFL revelará:

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

E3 - Propiedades de inversión

Alcance de esta Sección

- E3.1 Esta Sección se aplicará a la contabilidad de inversiones en terrenos o edificios que cumplen la definición de **propiedades de inversión** del párrafo E3.2, así como a ciertas participaciones en propiedades mantenidas por un arrendatario, dentro de un acuerdo de **arrendamiento operativo** (véase el párrafo E3.4), que se tratan como si fueran propiedades de inversión. Solo las propiedades de inversión cuyo **valor razonable** se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, se contabilizarán de acuerdo con esta Sección por su valor razonable con cambios en el **excedente o déficit del periodo**. Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán utilizando el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la E2 *Propiedades, planta y equipo*, y quedarán dentro del alcance de la E2, a menos que pase a estar disponible una **medida** fiable del valor razonable y se espere que dicho valor razonable será medible con fiabilidad en un contexto de negocio en marcha.

Definición y reconocimiento inicial de las propiedades de inversión

- E3.2 Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un **arrendamiento financiero** para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:
- (a) usar en las actividades ordinarias de la ESFL, o con propósitos administrativos de ésta, y
 - (b) venta cuando esta se realice en el curso normal de la actividad de la ESFL.
- E3.3 Una propiedad que una ESFL posea principalmente para actividades destinadas a cumplir sus objetivos misionales y que también genere entradas de efectivo - por ejemplo, viviendas sociales - no se clasificará como propiedades de inversión. En su lugar, se contabilizará como propiedades, planta y equipo de acuerdo con E2.
- E3.4 Una participación en una propiedad, que se mantenga por un arrendatario dentro de un acuerdo de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como propiedad de inversión utilizando esta Sección si, y solo si, la propiedad cumpliera, de otra forma, la definición de las propiedades de inversión, y el arrendatario pudiera medir el valor razonable de participación en la propiedad sin costo o esfuerzo desproporcionado, en un contexto de negocio en marcha. Esta **clasificación** alternativa estará disponible para cada una de las propiedades por separado.
- E3.5 Una ESFL utilizará su juicio para determinar si la adquisición de una propiedad de inversión es la adquisición de un **activo** o de un grupo de activos, o una **combinación de negocios** dentro del alcance de la G4 *Combinaciones de negocios y plusvalía*. La determinación de si una transacción específica cumple la definición de una combinación de negocios como se define en la G4 e incluye una propiedad de inversión como se define en esta Sección requiere la aplicación separada de ambas secciones.
- E3.6 En las propiedades de uso mixto se separará entre propiedades de inversión y **propiedades, planta y equipo**. Sin embargo, si el valor razonable del componente de propiedades de inversión no se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se contabilizará la propiedad en su totalidad como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la E2.

Medición en el reconocimiento inicial

- E3.7 Una ESFL medirá las propiedades de inversión por su costo en el **reconocimiento** inicial. El costo de una propiedad de inversión comprada comprende su precio de compra y cualquier gasto directamente atribuible, tal como honorarios legales y de intermediación, impuestos por la transferencia de propiedad y otros **costos de transacción**. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el **valor presente** de todos los pagos futuros. Una ESFL determinará el costo de las propiedades de inversión construidas por ella misma de acuerdo con los párrafos E2.11 a E2.15.
- E3.8 Una ESFL medirá las propiedades de inversión donadas a su valor razonable de acuerdo con *A4 Medición del valor razonable*. El valor razonable determinado en el reconocimiento inicial será el costo atribuido de la propiedad de inversión.
- E3.9 El costo inicial de la participación en una propiedad, mantenida en régimen de **arrendamiento** y clasificada como propiedades de inversión, será el establecido para los arrendamientos financieros en el párrafo D6.9, incluso si el arrendamiento se clasificaría en otro caso como un arrendamiento operativo en caso de que estuviese dentro del alcance de la D6 *Arrendamientos*. En otras palabras, el activo se reconoce por el importe menor entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los **pagos mínimos por arrendamiento**. Un importe equivalente se reconoce como **pasivo** de acuerdo con el párrafo D6.9.

Medición posterior al reconocimiento inicial

- E3.10 Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada **fecha de presentación**, reconociendo en el excedente o déficit del periodo los cambios en el valor razonable. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. A4 proporciona guía sobre cómo determinar el valor razonable. Una ESFL contabilizará todas las demás propiedades de inversión utilizando el modelo de costos de la E2.

Transferencias

- E3.11 Cuando ya no esté disponible una medición fiable del valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, para un elemento de propiedades de inversión que se mide utilizando el modelo del valor razonable, la ESFL contabilizará a partir de ese momento esa partida de acuerdo con la E2, hasta que vuelva a estar disponible una medición fiable del valor razonable. Según la E2, el **importe en libros** de la propiedad de inversión en dicha fecha se convierte en su costo. El párrafo E3.13(d)(iii) requiere revelar información sobre este cambio. Se trata de un cambio de circunstancias y no de un cambio de política contable.
- E3.12 Aparte de lo requerido en el párrafo E3.11, una ESFL transferirá una propiedad a, o desde, la categoría de propiedad de inversión solo cuando haya un cambio de uso. Un cambio de uso ocurre cuando la propiedad cumple, o deja de cumplir, la definición de propiedades de inversión y existe evidencia del cambio de uso.

Información a revelar

- E3.13 Una ESFL revelará la siguiente información para todas las propiedades de inversión contabilizadas por el valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo (párrafo E3.10):

- (a) la medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (tal como han sido medidas o reveladas en los **estados financieros**) está basado en una tasación hecha por un perito independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y clase de las propiedades de inversión objeto de la valoración. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho;
- (b) la existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los **ingresos** derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su disposición;
- (c) las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras de las mismas; y
- (d) una conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que muestre por separado lo siguiente:
 - (i) adiciones, revelando por separado las adiciones resultantes de las adquisiciones mediante combinaciones de negocios;
 - (ii) pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable;
 - (iii) las transferencias hacia y desde las propiedades de inversión contabilizadas al costo menos la **depreciación** acumulada y **deterioro de valor** (véase el párrafo E3.11);
 - (iv) traspasos de propiedades de inversión hacia o desde **inventarios**, o bien hacia o desde propiedades ocupadas por el propietario; y
 - (v) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

- E3.14 De acuerdo con la D6, el dueño de propiedades de inversión proporcionará información a revelar del arrendador sobre arrendamientos en los que haya participado. Una ESFL que mantenga propiedades de inversión en arrendamiento financiero u operativo proporcionará la información a revelar del arrendatario para los arrendamientos financieros, así como la información a revelar del arrendador para los arrendamientos operativos en los que haya participado.

E4 - Activos intangibles distintos de la plusvalía

Alcance de esta Sección

- E4.1 Esta Sección se aplica a la contabilidad de todos los **activos intangibles** distintos de la **plusvalía** (véase la G4 *Combinaciones de negocios y plusvalía*) y los activos intangibles que posee una ESFL para su venta en el curso ordinario de los negocios (véase la E1 *Inventarios* y la C1 *Ingresos de actividades ordinarias*).
- E4.2 Un activo intangible es un **activo** identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando:
- (a) es separable - es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la ESFL y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un **pasivo** relacionado, o
 - (b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la ESFL o de otros derechos y obligaciones.
- E4.3 Esta Sección no se aplica a lo siguiente:
- (a) los **activos financieros**, o
 - (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento

Principio general para el reconocimiento de activos intangibles

- E4.4 Una ESFL reconocerá un activo intangible como activo si, y solo si:
- (a) es **probable** que los beneficios económicos o **potencial de servicio** futuros esperados que se le han atribuido fluyan a la ESFL;
 - (b) el costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad; y
 - (c) el activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible⁵.
- E4.5 Una ESFL evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio utilizando suposiciones razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la **vida útil** del activo.
- E4.6 una ESFL utilizará el juicio profesional para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del **reconocimiento** inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.
- E4.7 El criterio de reconocimiento de probabilidad del párrafo E4.4(a) siempre se considera satisfecho para los activos intangibles que se adquieren por separado.

⁵ Esta Sección utiliza el término activo de una manera que difiere en algunos aspectos de la definición de activo del párrafo A2.58 y del Glosario. A efectos de esta Sección, un activo es un recurso controlado por la ESFL como resultado de sucesos pasados, del que la ESFL espera obtener, en el futuro, beneficios económicos o potencial de servicio.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- E4.8 Un activo intangible adquirido en una **combinación de negocios** se reconocerá a menos que su **valor razonable** no pueda medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado en la fecha de adquisición.

Medición inicial

- E4.9 Una ESFL medirá inicialmente un activo intangible al costo.

Adquisición separada

- E4.10 El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:
- (a) el precio de adquisición, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas, y
 - (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- E4.11 Si un activo intangible se adquiere en una combinación de negocios, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha de adquisición.

Adquisición mediante subvención o donación

- E4.12 Si un activo intangible se adquiere mediante **subvención** o donación, el costo se determinará de acuerdo con A4 *Medición del valor razonable*. El valor razonable en el momento del reconocimiento inicial será el costo atribuido del activo.

Permutas de activos

- E4.13 Un activo intangible puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una ESFL medirá el costo de este activo intangible por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no puedan medirse con fiabilidad el valor razonable ni del activo recibido ni del activo entregado. En tales casos, el costo del activo se medirá por el **importe en libros** del activo entregado.

Activos generados internamente

- E4.14 Una ESFL reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de **investigación y desarrollo**, como un **gasto** cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma.
- E4.15 Como ejemplos de la aplicación del párrafo anterior, una ESFL reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto, y no como un activo intangible:
- (a) generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares;
 - (b) actividades de establecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento), que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad (es decir costos de preapertura) y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir costos previos a la operación);

- (c) actividades de formación;
- (d) publicidad y otras actividades promocionales;
- (e) reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una ESFL; y
- (f) plusvalía generada internamente.

E4.16 El párrafo E4.15 no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios.

Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo

E4.17 Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos no se reconocerán en una fecha posterior como parte del costo de un activo.

Medición posterior al reconocimiento

E4.18 Una ESFL medirá los activos intangibles al costo menos cualquier **amortización** acumulada y cualquier **pérdida por deterioro de valor** acumulada. Los requerimientos para la amortización se establecen en esta Sección. Los requerimientos para el reconocimiento del deterioro del valor se establecen en la E5 *Deterioro del valor de los activos*.

Vida útil

E4.19 A efectos de esta Norma, se considera que todos los activos intangibles tienen una vida útil finita. La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la ESFL espera utilizar el activo. Si el derecho contractual o legal de otro tipo se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la ESFL sin un costo significativo.

E4.20 Si la vida útil de un activo intangible no puede establecerse de forma fiable, se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia, pero no superará los diez años.

Periodo y método de amortización

E4.21 Una ESFL distribuirá el **importe depreciable** de un activo intangible de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tal como **inventarios** o **propiedades, planta y equipo**.

E4.22 La amortización comenzará cuando el activo intangible esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que se pueda usar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesa cuando el activo se da de baja en cuentas. La ESFL elegirá un método de amortización que refleje el patrón en el que espera consumir el beneficio económico o el potencial de servicio del activo. Si la ESFL no puede determinar ese patrón de forma fiable, utilizará el método lineal de amortización.

E4.23 Existe una presunción de que es inapropiado un método de amortización basado en los **ingresos de actividades ordinarias** generadas por una actividad que incluye el uso de un activo intangible. Sin embargo, una ESFL puede refutar esta presunción y utilizar un método

de amortización basado en los ingresos de actividades ordinarias que incluyan el uso de un activo intangible solo en circunstancias limitadas:

- (a) en el que el activo intangible se expresa como una **medida** de ingresos de actividades ordinarias (es decir, cuando los derechos sobre el uso de un activo intangible se especifican como una cantidad total fija de ingresos de actividades ordinarias a generar); o
- (b) cuando se pueda demostrar que los ingresos de actividades ordinarias y el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio del activo intangible están altamente correlacionados.

Valor residual

E4.24 Una ESFL supondrá que el **valor residual** de un activo intangible es cero a menos que:

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

Revisión del periodo y método de amortización

E4.25 Factores tales como un cambio en cómo se usa un activo intangible, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo intangible desde la **fecha de presentación** correspondiente al periodo anual más reciente. Si se dan estos indicadores, una ESFL revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de amortización o la vida útil. La ESFL contabilizará el cambio en el valor residual, el método de amortización o la vida útil como un cambio de **estimación contable**, de acuerdo con la B7 *Políticas contables, estimaciones y errores*.

Recuperación del importe en libros - pérdidas por deterioro del valor

E4.26 Para determinar si se ha deteriorado el valor de un activo intangible, una ESFL aplicará la E5. En dicha Sección se explica cuándo y cómo ha de proceder una ESFL para revisar el importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el **importe recuperable** de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

E4.27 Una ESFL dará de baja un activo intangible y reconocerá una ganancia o pérdida en el **excedente o déficit del periodo**:

- (a) cuando disponga de éste; o
- (b) cuando no se espere obtener ningún beneficio futuro o potencial de servicio por su uso o disposición.

Información a revelar

E4.28 Una ESFL revelará, para cada clase de activos intangibles, lo siguiente:

- (a) las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;

- (b) los métodos de amortización utilizados;
- (c) el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada **periodo sobre el que se informa**;
- (d) las partidas de los **Estado de Ingresos y Gastos** en las que se incluye cualquier amortización de activos intangibles; y
- (e) una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) las disposiciones;
 - (iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;
 - (iv) la amortización;
 - (v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el excedente de acuerdo con la E5; y
 - (vi) todos los demás cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

E4.29 Una ESFL también revelará:

- (a) una descripción, el importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea **material o con importancia relativa** en los **estados financieros** de la ESFL;
- (b) para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención, y que hayan sido reconocidos inicialmente al valor razonable (véase el párrafo E4.12):
 - (i) el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos; y
 - (ii) sus importes en libros.
- (c) la existencia y los importes en libros de los activos intangibles sobre los que la ESFL tiene una titularidad restringida o que están pignorados como garantía de pasivos; y
- (d) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.

E4.30 Una ESFL revelará el importe agregado de los desembolsos en investigación y desarrollo reconocido como un gasto durante el periodo (es decir, el importe de los desembolsos incurridos internamente en investigación y desarrollo que no se ha capitalizado como parte del costo de otro activo que cumple los criterios de reconocimiento de esta Norma).

E5 - Deterioro del valor de los activos

Objetivo y alcance

- E5.1 Una **pérdida por deterioro de valor** tiene lugar cuando el **importe en libros** de un activo supera su **importe recuperable**. Esta Sección se aplicará a la contabilización de los deterioros de valor de todos los activos distintos de los siguientes, para los que establecen requerimientos de deterioro de valor otras secciones de esta Norma:
- (a) **activos por impuestos diferidos** (véase la D8 *Impuesto a las ganancias*);
 - (b) activos procedentes de **beneficios a los empleados** (véase la D4 *Beneficios a los empleados*);
 - (c) **activos financieros** dentro del alcance de la F1 *Instrumentos financieros*;
 - (d) **propiedades de inversión** medidas al **valor razonable** (véase la E3 *Propiedades de Inversión*);
 - (e) **activos biológicos** relacionados con la **actividad agrícola**, medidos a su valor razonable menos los costos estimados de venta (véase la E6 *Actividades especializadas*); y
 - (f) **activos del contrato** y activos que surgen de los costos para cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con el párrafo C1.181.

Deterioro del valor de los inventarios

Base de medición

- E5.2 Una ESFL evaluará en cada **fecha de presentación** si ha habido un deterioro del valor de los **inventarios**. La ESFL realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares - véase el párrafo E5.5) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida del inventario (o grupo de partidas similares) ha deteriorado su valor, la ESFL reducirá el importe en libros del inventario (o grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en el **excedente o déficit del periodo**.
- E5.3 En el caso de los inventarios mantenidos para su distribución sin contraprestación o con una contraprestación simbólica, se utilizará el costo ajustado por cualquier pérdida de **potencial de servicio** (costo ajustado) en su lugar de su precio de venta menos los costos de finalización y venta. Una ESFL puede hacer referencia al costo de reposición de un artículo para determinar si se ha producido una pérdida de potencial de servicio. Si los inventarios mantenidos para su distribución sin contraprestación o con una contraprestación simbólica se deterioran, la ESFL reducirá el importe en libros a su costo ajustado.
- E5.4 Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en el excedente o déficit del periodo.
- E5.5 Si es **impracticable** determinar individualmente el precio de venta menos el costo de finalización y venta (en el caso de los inventarios mantenidos para la venta) o el costo ajustado (en el caso de los inventarios mantenidos para su distribución a título gratuito o por una contraprestación simbólica), la ESFL podrá agrupar los inventarios relacionados con la misma línea de productos que tengan fines o usos finales similares y que se produzcan y, en su caso, se comercialicen en la misma zona geográfica a efectos de la evaluación del deterioro.

Reversión del deterioro del valor

- E5.6 Una ESFL realizará una nueva evaluación del precio de venta menos los costos de finalización y venta, o para los inventarios mantenidos para su distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica, el costo ajustado en cada fecha de presentación posterior. Cuando las circunstancias que anteriormente provocaron el deterioro de los inventarios ya no existan o cuando haya pruebas claras de un aumento en el precio de venta menos los costos de finalización y de venta o el costo ajustado debido a un cambio en las circunstancias económicas, la ESFL revertirá los importes del deterioro (es decir, la reversión se limitará a los importes de la pérdida por deterioro de valor original), de modo que el nuevo importe en libros sea el menor entre el costo y el precio de venta revisado menos los costos de finalización y de venta o el costo ajustado.

Deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios

Principios generales

- E5.7 La ESFL reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor. Los párrafos E5.13 a E5.22 proporcionan una guía sobre la medición del importe recuperable.
- E5.8 Una ESFL reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en el excedente o déficit del periodo, a menos que el activo se registre a un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación de la E2 *Propiedades, planta y equipo*. Cualquier pérdida por deterioro del valor en los activos revaluados se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con el párrafo E2.20.
- E5.9 Una ESFL evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio del deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la ESFL estimará el importe recuperable del activo. Si no existen indicios de deterioro del valor, no será necesario estimar el importe recuperable.

Indicadores del deterioro de valor

- E5.10 Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, una ESFL estimará el importe recuperable de la **unidad operativa** a la que el activo pertenece. Este caso podría ser porque medir el importe recuperable requiere una previsión de los **flujos de efectivo**, y algunas veces los activos individuales no generan este tipo de flujos por sí mismos. La unidad operativa de un activo es el grupo de identificación más pequeño de activos que incluye el activo y que se opera de forma prácticamente independiente de otros activos o grupos de activos.
- E5.11 Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una ESFL considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

- (a) durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más de lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal;
- (b) durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto adverso sobre la ESFL referentes al entorno legal, económico,

- tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien, en las actividades al que está destinado el activo;
- (c) durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, se han incrementado y esos incrementos van probablemente a afectar **materialmente o con importancia relativa** a la tasa de descuento utilizada para calcular el **valor en uso** y disminuya el razonable menos los costos de venta;
 - (d) el importe en libros de los activos netos de la ESFL es superior al valor razonable estimado de la ESFL en conjunto (esta estimación se puede haber calculado, por ejemplo, para una venta potencial total o parcial de la ESFL);

Fuentes internas de información

- (e) se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo;
 - (f) durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la ESFL. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista;
 - (g) se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico de un activo es, o va a ser, peor que el esperado. En este contexto, el rendimiento económico incluye los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo.
- E5.12 Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que la ESFL debería revisar la **vida útil** restante, el método de **depreciación (amortización)** o el **valor residual** del activo, y ajustarlos de acuerdo con la sección de esta Norma aplicable a ese activo (por ejemplo, la E2 y la E4 *Activos intangibles distintos a la plusvalía*), incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo.

Medición del importe recuperable

- E5.13 Importe recuperable de un activo o de una unidad operativa es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de un activo individual, las referencias contenidas en los párrafos E5.14 a E5.22 con relación a un activo también deberían entenderse como referencias a la unidad operativa del activo.
- E5.14 No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.
- E5.15 Si no hay motivos para creer que el valor de uso de un activo excede de forma material o con importancia relativa su valor razonable menos los costos de venta, el valor razonable menos los costos de venta del activo puede utilizarse como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición.

Valor razonable menos costos de venta

- E5.16 Al medir el valor razonable menos los costos de venta, una entidad aplicará la guía sobre la medición del valor razonable en la A4 *Medición del valor razonable* y deducirá los costos de disposición.

Valor en uso

- E5.17 Valor en uso es el **valor presente** de los flujos futuros de efectivo, distintos de los beneficios económicos o potencial de servicio que se espera obtener de un activo. El cálculo del valor presente involucra las siguientes fases:
- (a) estimación de las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final;
 - (b) estimación del beneficio económico o del potencial de servicio que la ESFL espera obtener del activo; y
 - (c) aplicación de la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.
- E5.18 Los siguientes elementos deberán reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:
- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros, distintos de los beneficios económicos o potencial de servicio que la ESFL espera obtener del activo;
 - (b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos beneficios futuros;
 - (c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
 - (d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y
 - (e) otros factores, tales como la falta de liquidez, que los **participantes en el mercado** reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la ESFL espera que se deriven del activo.
- E5.19 Al medir el valor en uso, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:
- (a) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
 - (b) proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y
 - (c) flujos netos de efectivo que, si los hubiera, se espera recibir (o pagar) por la disposición del activo, al final de su vida útil, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.
- La ESFL puede desear utilizar cualquier previsión o presupuestos financieros recientes, si dispone de ellos, para estimar los flujos de efectivo. Para estimar las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, una ESFL puede desear extrapolar las proyecciones basadas en ellos, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, a menos que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente.
- E5.20 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:
- (a) entradas o salidas de efectivo por **actividades de financiación**; ni
 - (b) cobros o pagos por el **impuesto a las ganancias**.
- E5.21 Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras estimadas que se espera que surjan de:
- (a) una reestructuración futura a la que una ESFL no se ha comprometido todavía; o
 - (b) mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.
- E5.22 La tasa (o tasas) de descuento a utilizar en el cálculo del valor presente será la tasa (o tasas) antes de impuestos, que refleje las evaluaciones actuales del mercado:

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

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

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

- E5.23 Una pérdida por deterioro del valor de una unidad operativa se reconocerá si, y solo si, el importe recuperable de la unidad es inferior a su importe en libros. La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos de la unidad, en el siguiente orden:
- (a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier **plusvalía** distribuida a la unidad operativa; y
 - (b) a continuación, se distribuirá entre los demás activos de la unidad, de forma proporcional sobre la base del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad operativa.
- E5.24 Sin embargo, una ESFL no reducirá el importe en libros de ningún activo de la unidad operativa que esté por debajo del mayor de:
- (a) su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);
 - (b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y
 - (c) cero.
- E5.25 Cualquier importe en exceso de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del párrafo E5.24, se distribuirá entre los demás activos de la unidad de forma proporcional sobre la base del importe en libros de esos otros activos.

Requerimientos adicionales para el deterioro del valor de la plusvalía

- E5.26 La plusvalía, por sí sola, no puede venderse. Tampoco genera flujos de efectivo a una entidad que sean independientes de los flujos de efectivo de otros activos. Como consecuencia, el valor razonable de la plusvalía no puede medirse directamente. Por lo tanto, el valor razonable de la plusvalía debe derivarse de la medición del valor razonable de las unidades operativas de las que la plusvalía es una parte.
- E5.27 Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una **combinación de negocios** se distribuirá, desde la fecha de la adquisición, entre cada una de las unidades operativas de la **ESFL adquirente**, que se espere se beneficiarán de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de si se asignan o no otros activos o pasivos de la entidad **adquirida** a esas unidades.
- E5.28 Parte del importe recuperable de una unidad operativa es atribuible a las **participaciones no controladoras** en la plusvalía. Con el propósito de comprobar el deterioro del valor de una unidad operativa con plusvalía de la que no se tiene la propiedad total, el importe en libros de la unidad se ajustará a efectos prácticos, antes de compararse con el importe recuperable correspondiente, incrementando el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad para incluir la plusvalía atribuible a la participación no controladora. Este importe en libros

ajustado a efectos prácticos se comparará después con el importe recuperable de la unidad operativa para determinar si el valor de ésta se ha deteriorado o no.

- E5.29 Si la plusvalía no se puede distribuir a unidades operativas individuales (o grupos de unidades operativas) sobre una base no arbitraria, entonces, a efectos de comprobar la plusvalía, la ESFL comprobará el deterioro del valor de la plusvalía determinando el importe recuperable de (a) o de (b):
- (a) la entidad adquirida en su totalidad, si la plusvalía se refiere a una entidad adquirida que no ha sido integrada (integrada significa que la operación adquirida ha sido reestructurado o disuelto en la **ESFL que informa** o en otras **entidades controladas**); o
 - (b) todo el grupo de entidades, excluyendo cualesquiera entidades que no hayan sido integradas, si la plusvalía está relacionada con una entidad que ha sido integrada.

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

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

- E5.30 Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores.
- E5.31 Para todos los activos distintos a la plusvalía, una ESFL evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio de que una pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores pueda haber desaparecido o disminuido. Los indicios de que una pérdida por deterioro del valor ya no existe o puede haber disminuido son generalmente los opuestos a los establecidos en el párrafo E5.11. Si existen cualesquiera de estos indicios, la ESFL determinará si se debería revertir o no la anterior pérdida por deterioro del valor de forma total o parcial. El procedimiento para realizar esa determinación dependerá de si la anterior pérdida por deterioro del valor del activo se basó en lo siguiente:
- (a) el importe recuperable de ese activo individual (véase el párrafo E5.32); o
 - (b) el importe recuperable de la unidad operativa a la que pertenece el activo (véase el párrafo E5.33).

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

- E5.32 Cuando la anterior pérdida por deterioro del valor se basó en el importe recuperable del activo individual con deterioro de valor, se aplican los siguientes requerimientos:
- (a) La ESFL estimará el importe recuperable del activo en la fecha actual sobre la que se informa.
 - (b) Si el importe recuperable estimado del activo excede su importe en libros, la ESFL incrementará el importe en libros al importe recuperable, sujeto a las limitaciones descritas en el apartado (c). Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La ESFL reconocerá la reversión de inmediato en el excedente o déficit del periodo, a menos que el activo se registre a un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación del párrafo E2.18. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con el párrafo E2.19.

- (c) La reversión de una pérdida por deterioro del valor no incrementará el importe en libros del activo por encima del importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para el activo en años anteriores.
- (d) Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, la ESFL ajustará el cargo por depreciación (amortización) del activo para los periodos futuros para distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para una unidad operativa

E5.33 Cuando la pérdida por deterioro del valor original se basó en el importe recuperable de la unidad operativa a la que pertenece el activo, se aplicarán los siguientes requerimientos:

- (a) La ESFL estimará el importe recuperable de esa unidad operativa en la fecha actual sobre la que se informa.
- (b) Si el importe recuperable estimado de la unidad operativa excede su importe en libros, ese exceso constituye una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La ESFL distribuirá el importe de esa reversión a los activos de la unidad, excepto a la plusvalía, de forma proporcional con los importes en libros de esos activos, sujeto a las limitaciones que se describen en el apartado (c). Esos incrementos del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales, y se reconocerán de inmediato en el excedente o déficit del periodo, a menos que el activo se registre por un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación del párrafo E2.18. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con el párrafo E2.19.
- (c) Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor a una unidad operativa, la reversión no incrementará el importe en libros de ningún activo por encima del menor de:
 - (i) su importe recuperable; y
 - (ii) el importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.
- (d) Cualquier importe en exceso de la reversión de la pérdida por deterioro que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del apartado (c), se distribuirá de forma proporcional entre los demás activos de la unidad operativa, excepto la plusvalía.
- (e) Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, si procede, la ESFL ajustará los cargos por depreciación (amortización) de cada activo de la unidad operativa para los periodos futuros, para distribuir el importe en libros revisado del activo menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Información a revelar

E5.34 Una ESFL revelará, para cada **clase de activos** indicada en el párrafo E5.35, la siguiente información:

- (a) el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el excedente o déficit durante el periodo, así como la partida o partidas del **Estado de Ingresos y Gastos** en las que esas pérdidas por deterioro de valor están incluidas; y

- (b) el importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en el excedente o déficit del periodo durante el periodo, así como la partida o partidas del Estado de Ingresos y Gastos en que tales reversiones están incluidas.

E5.35 Una ESFL revelará la información requerida en el párrafo E5.34 para cada una de las siguientes clases de activos:

- (a) inventarios;
- (b) **propiedades, plantas y equipos** (incluidas las propiedades de inversión contabilizadas mediante el método del costo);
- (c) plusvalía;
- (d) **activos intangibles** distintos de la plusvalía;
- (e) inversiones en **asociadas**; e
- (f) inversiones en entidades controladas de forma conjunta.

E6 - Actividades especializadas

Alcance de esta Sección

- E6.1 Esta Sección proporciona una guía sobre la información financiera de una ESFL involucradas en tres tipos de actividades especiales - actividades agrícolas, actividades de extracción y concesión de servicios.

Agricultura

- E6.2 Una ESFL que aplique utilizando esta Norma y que se dedique a la **actividad agrícola**, determinará su política contable para cada clase de sus **activos biológicos**, excepto para las **plantas productoras** que puedan medirse por separado de los productos de éstas sin costos o esfuerzos desproporcionados (véase el párrafo E6.3), como se indica a continuación:
- (a) la entidad utilizará el modelo del **valor razonable**, de los párrafos E6.6 a E6.9, para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado; y
 - (b) la ESFL usará el modelo del costo de los párrafos E6.10 a E6.12 para todos los demás activos biológicos.
- E6.3 Esta sección no se aplica a las plantas productoras que, en el momento del **reconocimiento** inicial, pueden medirse, tanto inicialmente como de forma continua, por separado de los productos que contienen, sin costos o esfuerzos desproporcionados (véase la E2, *Propiedades, planta y equipo*). Sin embargo, esta Sección se aplicará a los productos de esas plantas productoras. Si, en el momento del reconocimiento inicial, una ESFL determina que las plantas productoras no pueden medirse por separado de los productos que contienen sin costos o esfuerzos desproporcionados inicialmente o de forma continuada, esta Sección se aplica a toda la planta.
- E6.4 Ejemplos de plantas que no son plantas productoras:
- (a) las plantas cultivadas para ser cosechadas como **productos agrícolas** (por ejemplo, los árboles cultivados para ser utilizados como madera o los árboles que se cultivan tanto por sus frutos como por su madera); y
 - (b) cultivos anuales (por ejemplo, el maíz y el trigo).

Reconocimiento

- E6.5 Una ESFL reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:
- (a) la ESFL controle el **activo** como resultado de sucesos pasados;
 - (b) es **probable** que los beneficios económicos futuros asociados al activo fluirán hacia la ESFL; y
 - (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Medición - modelo del valor razonable

- E6.6 Una ESFL **medirá** un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial, y en cada **fecha de presentación**, a su valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocerán en el **excedente o déficit del periodo**.

- E6.7 Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una ESFL se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la E1 *Inventarios* u otra sección de esta Norma que sea de aplicación.
- E6.8 A4 *Medición del valor razonable* proporciona una guía sobre la medición del valor razonable.

Información a revelar - modelo del valor razonable

- E6.9 Una ESFL revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable:
- (a) una descripción de cada clase de activos biológicos; y
 - (b) una conciliación de los cambios en el **importe en libros** de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:
 - (i) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta;
 - (ii) los aumentos resultantes de las compras;
 - (iii) las disminuciones resultantes de la cosecha;
 - (iv) los incrementos que procedan de **combinaciones de negocios**;
 - (v) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los **estados financieros** a una **moneda de presentación** diferente así como las que se derivan de la conversión de un **negocio en el extranjero** a la moneda de presentación de la **entidad que informa**; y
 - (vi) todos los demás cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Medición– Modelo del costo

- E6.10 La ESFL medirá al costo menos cualquier **depreciación** acumulada y cualquier pérdida por **deterioro del valor** acumulada aquellos activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
- E6.11 La ESFL medirá los productos agrícolas, cosechados o recolectados de sus activos biológicos, a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la E1 u otras secciones de esta Norma.

Información a revelar - modelo del costo

- E6.12 Una ESFL revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:
- (a) una descripción de cada clase de activos biológicos;
 - (b) una explicación de por qué el valor razonable no se puede medir con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado;
 - (c) el método de depreciación utilizado;
 - (d) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y
 - (e) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.

Exploración y evaluación de recursos minerales

- E6.13 Una ESFL que utilice esta Norma y que se dedique a la exploración o evaluación de recursos minerales, determinará una política contable que especifique qué desembolsos se reconocen

como activos para exploración y evaluación de acuerdo con el párrafo B7.4 y aplicará dicha política de forma congruente. Una ESFL estará exenta de aplicar el párrafo B7.5 a sus **políticas contables** para el reconocimiento y medición de los activos de exploración y evaluación.

E6.14 Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):

- (a) adquisición de derechos de exploración;
- (b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;
- (c) perforaciones exploratorias;
- (d) la excavación de zanjas;
- (e) muestreo; y
- (f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación.

E6.15 Los activos para exploración y evaluación se medirán en su reconocimiento inicial por su costo. Después del reconocimiento inicial, una ESFL aplicará la E2, y la E4 *Activos intangibles distintos a la plusvalía* a los activos para exploración y evaluación de acuerdo con la naturaleza de los activos adquiridos sujeto a los párrafos E6.17 a E6.19. Cuando una ESFL tenga una obligación de dismantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la E2 y la D5 *Provisiones y contingencias*.

E6.16 Se evaluará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar a su **importe recuperable**. Una ESFL medirá, presentará y revelará las pérdidas por deterioro de valor resultantes de acuerdo con la E5 *Deterioro del valor de los activos*, excepto por lo previsto en el párrafo E6.19.

E6.17 Al identificar si se ha deteriorado un activo para exploración o evaluación, y sólo para este tipo de activos, se aplicará el párrafo E6.18 en lugar de los párrafos E5.9 a E5.12. El párrafo E6.18 emplea el término “activos”, pero es aplicable por igual tanto a los activos para exploración y evaluación separados como a una **unidad operativa**.

E6.18 Uno o más de los siguientes hechos y circunstancias indican que la ESFL debería comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):

- (a) el periodo para el que la ESFL tiene el derecho de exploración en el área específica ha expirado durante el periodo, o expirará en un futuro próximo, y no se espera que se renueve;
- (b) no se han presupuestado ni planeado desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales en esa área específica;
- (c) la exploración y evaluación de recursos minerales en un área específica no han conducido al descubrimiento de cantidades comercialmente viables de recursos minerales, y la ESFL ha decidido interrumpir dichas actividades en ésta; o
- (d) existen datos suficientes para indicar que, aunque es probable que se produzca un desarrollo en un área determinada, resulta improbable que el importe en libros del activo para exploración y evaluación pueda ser recuperado por completo a través del desarrollo exitoso o a través de su venta.

La entidad realizará pruebas de deterioro de valor, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor, de acuerdo con la E5.

- E6.19 Una ESFL establecerá una política contable para asignar los activos para exploración y evaluación a unidades operativas o grupos de unidades operativas, con la finalidad de comprobar si tales activos han sufrido un deterioro en su valor.
- E6.20 Una ESFL tratará los activos para exploración y evaluación como una **clase de activos** separada y revelará la información requerida por la E2 o la E4 de forma congruente con la forma en que se clasifican los activos.

Acuerdos de concesión de servicios

- E6.21 Un acuerdo de concesión de servicios es un acuerdo mediante el cual un **gobierno** u otro organismo del sector público (la concedente) **contrata** con un operador privado para desarrollar (o actualizar), operar y mantener los activos de infraestructura de la **concedente**, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales. En esos acuerdos, la concedente controla o regula qué servicios debe prestar el operador utilizando los activos, a quién debe proporcionarlos y a qué precio, y también controla cualquier participación residual significativa en los activos al final del plazo del acuerdo.
- E6.22 Existen dos categorías principales de acuerdos de concesión de servicios:
- (a) En una, el operador recibe un **activo financiero** - un derecho por contrato incondicional a recibir un importe de **efectivo** específico o determinable u otro activo financiero por parte del gobierno, a cambio de la construcción o actualización de un activo del sector público, y posteriormente de operar y mantener el activo durante un periodo de tiempo determinado. Esta categoría incluye las garantías del gobierno de pagar cualquier diferencia negativa entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables.
 - (b) En la otra, el operador recibe un **activo intangible** - un derecho de cobrar por el uso de un activo del sector público que construye o actualiza, y posteriormente opera y mantiene por un determinado periodo de tiempo. Un derecho a cobrar a los usuarios no es un derecho incondicional de recibir efectivo, porque los importes están condicionados al grado de uso que el público haga del servicio.

A veces, un mismo contrato puede contener ambos tipos: en la medida en que el gobierno haya otorgado una garantía incondicional de pago por la construcción del activo del sector público, el operador tiene un activo financiero; en la medida en que el operador tenga que depender del uso del servicio por parte del público para obtener el pago, el operador tiene un activo intangible.

Contabilización - modelo del activo financiero

- E6.23 El operador reconocerá un activo financiero en la medida en que tenga un derecho contractual incondicional de recibir efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción de la concedente o de una entidad bajo la supervisión de ella. El operador medirá el activo financiero a su valor razonable. A partir de entonces, seguirá la F1 *Instrumentos financieros* en la contabilización del activo financiero.

Contabilización - modelo del activo intangible

- E6.24 El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) de cobrar a los usuarios del servicio público. El operador medirá inicialmente el activo intangible a su valor razonable. Posteriormente, para contabilizar el activo intangible, seguirá lo dispuesto en la E4.

Ingresos de actividades ordinarias de operación

- E6.25 El operador de un acuerdo de concesión de servicios reconocerá, medirá y revelará los **ingresos de actividades ordinarias** por los servicios que preste de acuerdo con la C1 *Ingresos de actividades ordinarias* para los servicios que realice.

Grupo F

Activos y pasivos financieros

F1 - Instrumentos financieros	223
F2 - Pasivos y derechos sobre el patrimonio.....	241

F1 – Instrumentos financieros

Alcance de esta Sección

- F1.1 F1 *Instrumentos financieros* trata del reconocimiento, baja en cuentas, medición e información a revelar de los **instrumentos financieros (activos financieros y pasivos financieros)**. La Parte I de la F1 se aplica a los instrumentos financieros básicos y es aplicable a todas las ESFL. La Parte II de la F1 se aplica a otros instrumentos financieros y transacciones más complejos. Si una entidad solo realiza transacciones de instrumentos financieros básicos, la Parte II de la F1 no le será de aplicación. Sin embargo, todas las ESFL considerarán el alcance de la Parte II de la F1 para asegurarse de que están exentas.

Parte I de la F1 – Instrumentos financieros básicos

Introducción a la Parte I de la F1

- F1.2 Un instrumento financiero es un **contrato** que da lugar a un activo financiero de una entidad y a un pasivo financiero o a un **instrumento de patrimonio** o a un **derecho sobre el patrimonio** de otra.
- F1.3 La Parte I de la F1 requiere un modelo de costo amortizado para todos los instrumentos financieros básicos excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta que **cotizan en bolsa** o cuyo **valor razonable** puede medirse de otro modo de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados.
- F1.4 Los instrumentos financieros básicos dentro del alcance de la Parte I de la F1 son aquellos que satisfacen las condiciones del párrafo F1.8. Son ejemplos de instrumentos financieros que normalmente cumplen dichas condiciones:
- (a) **efectivo**;
 - (b) depósitos a la vista y depósitos a plazo fijo cuando la ESFL es la depositante, por ejemplo, cuentas bancarias;
 - (c) obligaciones negociables y facturas comerciales mantenidas;
 - (d) cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar;
 - (e) bonos e instrumentos de deuda similares;
 - (f) inversiones en acciones preferentes no convertibles y en acciones ordinarias y preferentes sin opción de venta; y
 - (g) compromisos de recibir un préstamo si el compromiso no se puede liquidar por el importe neto en efectivo.
- F1.5 Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen normalmente las condiciones del párrafo F1.8 y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Parte II de la F1:
- (a) títulos respaldados por activos, tales como obligaciones hipotecarias garantizadas, acuerdos de recompra y paquetes titulizados de cuentas por cobrar;
 - (b) opciones, derechos, certificados para la compra de acciones (warrants), contratos de futuros, contratos a término y permutas financieras de tasas de interés que pueden liquidarse en efectivo o mediante el intercambio de otro instrumento financiero;
 - (c) instrumentos financieros que cumplen las condiciones y, por ello, se designan como **instrumentos de cobertura** de acuerdo con los requerimientos de la Parte II de la F1;

- (d) compromisos de conceder un préstamo a otra entidad;
- (e) compromisos de recibir un préstamo si el compromiso se puede liquidar por el importe neto en efectivo;
- (f) **contraprestación contingente** reconocida por una **adquirente** en una **combinación de negocios**; y
- (g) **contratos de garantía financiera** emitidos - sin embargo, los contratos de garantía financiera emitidos sin contraprestación cuando el deudor especificado es otra ESFL del **grupo** están dentro del alcance de la D51 *Provisiones y contingencias* (véase el párrafo D5.2).

Alcance de la Parte I de la F1

F1.6 Parte I de la F1 se aplicará a todos los instrumentos financieros que cumplen las condiciones del párrafo F1.8 excepto por:

- (a) las participaciones en **entidades controladas, y asociadas y acuerdos conjuntos** que se contabilicen de acuerdo con la G1 *Estados financieros consolidados y separados*, la G2 *Inversiones en asociadas* o la G3 *Acuerdos conjuntos*;
- (b) instrumentos financieros que cumplan la definición de derechos sobre el patrimonio propio de la ESFL, incluyendo el componente de patrimonio de **instrumentos financieros compuestos** emitidos por la entidad (véase la F2 *Pasivos y derechos sobre el patrimonio*);
- (c) **arrendamientos**, a los que se aplica la D6 *Arrendamientos* o el párrafo F1.52(f). Sin embargo, los requerimientos para la **baja en cuentas** de los párrafos F1.34 a F1.39 se aplicarán a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar de los arrendamientos reconocidos por un arrendador y de las cuentas por pagar por arrendamiento reconocidas por un arrendatario y los requerimientos de deterioro de valor de los párrafos F1.28 a F1.33 se aplicarán a las cuentas por cobrar de arrendamientos reconocidas por un arrendador;
- (d) los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de **beneficios a los empleados**, a los que se aplique la D4 *Beneficios a los empleados*;
- (e) los **activos** que se reembolsan contabilizados de acuerdo con la D5 (véase el párrafo D5.12); y
- (f) derechos y obligaciones dentro del alcance de la C1 *Ingresos de actividades ordinarias* que son instrumentos financieros, excepto las cuentas por cobrar que reúnen las condiciones del párrafo F1.8(b).

F1.7 Los requerimientos de deterioro de valor en los párrafos F1.28 a F1.33 se aplican a los **activos de contratos**.

Instrumentos financieros básicos

F1.8 Una ESFL contabilizará los siguientes instrumentos financieros como instrumentos financieros básicos de acuerdo con lo establecido en la Parte I de la F1:

- (a) efectivo;
- (b) un instrumento de deuda (como una cuenta, pagaré o préstamo por cobrar o pagar) que cumpla las condiciones del párrafo F1.9 o el párrafo F1.10;
- (c) un compromiso de recibir un préstamo que:
 - (i) no pueda liquidarse por el importe neto en efectivo, y
 - (ii) cuando se ejecute el compromiso, se espera que cumpla las condiciones del párrafo F1.9; y
- (d) una inversión en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias o preferentes sin opción.

F1.9 Un instrumento de deuda que satisfaga todas las condiciones de (a) a (d) siguientes deberá contabilizarse de acuerdo con la Parte I de la F1:

- (a) Los rendimientos para el tenedor (el prestamista/acreedor) evaluados en la moneda en la que se denomina el instrumento de deuda son:
- (i) un importe fijo;
 - (ii) una tasa fija de rendimiento sobre la vida del instrumento;
 - (iii) un rendimiento variable que, a lo largo de la vida del instrumento, se iguala a la aplicación de una referencia única cotizada o una tasa de interés observable [como el promedio indexado a un día de la libra esterlina (SONIA)]; o
 - (iv) alguna combinación de dichas tasas fijas y variables siempre que tanto la tasa fija como la variable sean positivas (por ejemplo, una permuta financiera de tasa de interés con una tasa fija positiva y una tasa variable negativa no cumpliría este criterio).

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

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

F1.10 Un instrumento de deuda que no cumpla todas las condiciones del párrafo F1.9(a) a (d) se contabilizará, no obstante, de acuerdo con la Parte I de la F1 si las condiciones contractuales del instrumento dan lugar, en fechas determinadas, a **flujos de efectivo** que son únicamente pagos de principal e intereses sobre el importe principal pendiente. Es poco probable que un instrumento de deuda con condiciones contractuales que introduzcan una exposición a riesgos no relacionados o a la volatilidad - por ejemplo, cambios en los precios del patrimonio o de las materias primas - cumpla este requerimiento. Para el propósito de los requerimientos en este párrafo el "interés" incluye una compensación razonable por el valor temporal del dinero, el riesgo de crédito y otros riesgos y costos básicos de los préstamos - por ejemplo, el riesgo de liquidez, los costos administrativos asociados a la tenencia del instrumento y el margen de beneficio del prestamista - congruentes con un acuerdo básico de préstamo.

F1.11 Ejemplos de instrumentos de deuda que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo F1.9(a)(iv) incluyen:

- (a) un préstamo bancario que tiene una tasa de interés fija para un periodo inicial, que después se convierte a una tasa de interés variable observable o cotizada con posterioridad a ese periodo; y
 - (b) un préstamo bancario con interés pagadero a una tasa de interés variable observable o cotizada más una tasa fija a lo largo de la vida del préstamo, por ejemplo, la SONIA más 200 puntos básicos.
- F1.12 Un ejemplo de un instrumento de deuda que satisfaría normalmente las condiciones establecidas en el párrafo F1.9(b) y (c) sería un préstamo bancario que permite que el prestatario liquide el acuerdo anticipadamente, aun cuando se pueda requerir que el prestatario pague una penalización para compensar al banco por sus costos de cancelación por el prestatario del acuerdo de forma anticipada.
- F1.13 Otros ejemplos de instrumentos financieros que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo F1.9:
- (a) cuentas de origen comercial y pagarés por cobrar y pagar y préstamos de bancos o terceros;
 - (b) cuentas por pagar en una moneda extranjera. Sin embargo, cualquier cambio en la cuenta por pagar debido a un cambio en la tasa de cambio se reconoce en el **excedente o déficit del periodo** como requiere el párrafo A5.12;
 - (c) préstamos a, o de, entidades controladas o asociadas que se deben pagar cuando son reclamados; y
 - (d) un instrumento de deuda que podría convertirse inmediatamente en una cuenta por cobrar si el emisor incumpliese el pago de un interés o del principal (esta condición no viola las condiciones del párrafo F1.9).
- F1.14 Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen normalmente las condiciones del párrafo F1.9 o F1.10 (y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Parte II de la F1):
- (a) una inversión en instrumentos de patrimonio de otra entidad distintos de acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes u ordinarias sin opción de venta [véase el párrafo F1.8(d)];
 - (b) una permuta financiera de tasas de interés que da lugar a un flujo de efectivo positivo o negativo o un compromiso a plazo para comprar materias primas cotizadas o instrumentos financieros que se pueden liquidar en efectivo o que, a su liquidación, pueden tener un flujo de efectivo positivo o negativo, porque estas permutas financieras y contratos a término no cumplen la condición del párrafo F1.9(a);
 - (c) opciones y contratos de futuros, porque los rendimientos a los tenedores no son fijos y no se cumple la condición del párrafo F1.9(a); e
 - (d) inversiones en deuda convertible, porque el rendimiento para los tenedores puede variar con el precio de las acciones del emisor y no solo con las tasas de interés de mercado.
- F1.15 Una ESFL no evaluará de nuevo la **clasificación** de un instrumento financiero después del **reconocimiento** inicial.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

- F1.16 Una ESFL solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las cláusulas contractuales del instrumento.

Medición inicial

- F1.17 Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una ESFL lo medirá al precio de la transacción (incluyendo los **costos de transacción** excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden posteriormente al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo excepto si:
- (a) el activo financiero es una cuenta por cobrar (véase el párrafo F1.18); o
 - (b) el acuerdo constituye, en efecto, una transacción de financiación para la entidad (para un pasivo financiero) o la contraparte (para un activo financiero) del acuerdo (véase el párrafo F1.19).
- F1.18 Una cuenta por cobrar comercial se reconocerá inicialmente por el importe determinado por la aplicación de la C1, a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación y la entidad no aplique la opción del párrafo C1.149. Para tales acuerdos, la ESFL medirá la cuenta por cobrar comercial de acuerdo con el párrafo F1.19.
- F1.19 Un acuerdo constituye una transacción de financiación si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales, por ejemplo, proporcionando crédito sin interés a un comprador por la venta de bienes, o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado, por ejemplo, un préstamo sin interés o a una tasa de interés por debajo del mercado realizado a un empleado. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la ESFL medirá el activo financiero o pasivo financiero al **valor presente** de los pagos futuros, descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar determinado en el reconocimiento inicial.

Medición posterior

- F1.20 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una ESFL medirá los instrumentos financieros de la siguiente forma, sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición:
- (a) Los instrumentos de deuda que cumplan las condiciones del párrafo F1.8(b) se medirán al costo amortizado utilizando el **método del interés efectivo**. Los párrafos F1.22 a F1.27 proporcionan una guía para determinar el costo amortizado utilizando el método del interés efectivo. Los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir (por ejemplo, el neto del deterioro de valor - véanse los párrafos F1.28 a F1.33) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación (véanse los párrafos F1.17 a F1.19). Las cuentas operativas por cobrar que se clasifiquen como activos corrientes se medirán por el importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espere recibir (es decir, neto de deterioro), a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación y la ESFL no aplique la opción del párrafo C1.149.
 - (b) Los compromisos para recibir un préstamo que cumplan las condiciones del F1.8(c) se medirán al costo (que en ocasiones es cero) menos el deterioro del valor.
 - (c) Las inversiones en acciones preferentes no convertibles y en acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta se medirán de la siguiente manera (la A4 *Medición del valor razonable* proporciona una guía sobre el valor razonable):
 - (i) si las acciones cotizan en bolsa o su valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad, sin esfuerzo o costo desproporcionado, la inversión se medirá al valor razonable, reconociendo los cambios en ese valor razonable en el excedente o déficit del periodo; y

- (ii) todas las demás inversiones se medirán al costo menos el deterioro del valor.

Para los activos financieros de (a), (b) y (c)(ii), debe evaluarse el deterioro del valor o la improbable recuperación. Los párrafos F1.28 y F1.33 proporcionan una guía.

- F1.21 Los **dividendos** se reconocerán en el excedente o déficit del periodo solo cuando:
- (a) se establezca el derecho de la ESFL a recibir el pago;
 - (b) sea **probable** que la ESFL reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y
 - (c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

Costo amortizado y método del interés efectivo

- F1.22 El **costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero** en cada **fecha de presentación** es el neto de los siguientes importes:

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

Los activos financieros y los pasivos financieros que no tengan establecida una tasa de interés, que no estén relacionados con un acuerdo que constituye una transacción de financiación y que se clasifiquen como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán inicialmente a un importe no descontado de acuerdo con el párrafo F1.17. Por lo tanto, el apartado (c) no se aplica a estos.

- F1.23 El método del interés efectivo es un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de distribución del **ingreso** por intereses o **gasto** por intereses a lo largo del periodo correspondiente. La **tasa de interés efectiva** es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o cuando sea adecuado, en un periodo más corto, con el **importe en libros** del activo financiero o pasivo financiero. La tasa de interés efectiva se determina sobre la base del importe en libros del activo financiero o pasivo financiero en el momento del reconocimiento inicial. Según el método del interés efectivo:

- (a) el costo amortizado de un activo financiero (pasivo) es el valor presente de los flujos de efectivo por cobrar futuros (pagos) descontados a la tasa de interés efectiva; y
- (b) el gasto (ingreso) por intereses en un periodo es igual al importe en libros del pasivo (activo) financiero al principio de un periodo multiplicado por la tasa de interés efectiva para el periodo.

- F1.24 Al calcular la tasa de interés efectiva, una ESFL estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, opciones de compra y similares) y pérdidas crediticias conocidas en las que se haya incurrido, pero no tendrá en cuenta las posibles pérdidas crediticias esperadas futuras en las que no se haya incurrido todavía.

- F1.25 Al calcular la tasa de interés efectiva, una ESFL amortizará cualquier comisión relacionada, cargas financieras pagadas o recibidas (por ejemplo, “puntos”), costos de transacción y otras primas o descuentos a lo largo de la vida esperada del instrumento, excepto en los casos que siguen. La ESFL utilizará un periodo más corto si ese es el periodo al que se refieren las comisiones, cargas financieras pagadas o recibidas, costos de transacción, primas o descuentos. Este será el caso cuando la variable con la que se relacionan las comisiones, las cargas financieras pagadas o recibidas, los costos de transacción, las primas o los descuentos, se ajuste a las tasas del mercado antes del vencimiento esperado del instrumento. En este caso, el periodo de amortización adecuado es el periodo hasta la siguiente fecha de revisión.
- F1.26 Para activos y pasivos financieros a tasa de interés variable, la nueva estimación periódica de los flujos de efectivo para reflejar cambios en las tasas de interés de mercado altera la tasa de interés efectiva. Si se reconoce inicialmente un activo o un pasivo financiero a tasa de interés variable por un importe igual al principal por cobrar o por pagar al vencimiento, la nueva estimación de los pagos por intereses futuros no tiene, normalmente, efecto significativo en el importe en libros del activo o pasivo.
- F1.27 Si una ESFL revisa sus estimaciones de pagos o cobros, ajustará el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero (o grupos de instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo reales y estimados ya revisados. La ESFL volverá a calcular el importe en libros computando el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, utilizando la tasa de interés efectiva original del instrumento financiero. La ESFL reconocerá el ajuste como ingreso o gasto en el excedente o déficit del periodo en la fecha de la revisión.

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

Reconocimiento

- F1.28 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una ESFL evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro de valor cualquier activo financiero que se mida al costo o al costo amortizado. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la ESFL reconocerá inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en el excedente o déficit del periodo.
- F1.29 La evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de activos está deteriorado incluye información observable que requiera la atención del tenedor del activo respecto a los siguientes sucesos que causan la pérdida:
- (a) dificultades financieras significativas del emisor o del obligado;
 - (b) infracciones del contrato, tales como incumplimientos o moras en el pago de los intereses o del principal;
 - (c) el acreedor, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del deudor, otorga a éste concesiones que no le habría otorgado en otras circunstancias;
 - (d) pase a ser **probable** que el deudor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera; o
 - (e) los datos observables que indican que ha habido una disminución medible en los flujos futuros estimados de efectivo de un grupo de activos financieros desde su reconocimiento inicial, aunque la disminución no pueda todavía identificarse con activos financieros individuales incluidos en el grupo, tales como condiciones económicas adversas nacionales o locales o cambios adversos en las condiciones del sector industrial.

F1.30 Otros factores también pueden constituir una evidencia de deterioro de valor, como los cambios significativos con un efecto adverso que hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opera el deudor o el emisor.

F1.31 Una ESFL evaluará el deterioro del valor de los siguientes activos financieros de forma individual:

- (a) todos los instrumentos de patrimonio con independencia de su significatividad; y
- (b) otros activos financieros que son significativos individualmente.

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

Medición

F1.32 Una ESFL medirá una pérdida por deterioro del valor de los siguientes activos financieros medidos al costo o costo amortizado de la siguiente forma:

- (a) Para un activo financiero medido al costo amortizado de acuerdo con el párrafo F1.20(a), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados utilizando la tasa de interés efectivo original del activo. Si este activo financiero tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro de valor será la tasa de interés efectiva actual, determinada según el contrato.
- (b) Para un activo financiero medido al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con los párrafos F1.20(b) y F1.20(c)(ii), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del importe (que podría ser cero) que la entidad recibiría por el activo si se vendiera en la fecha sobre la que se informa.

Reversión

F1.33 Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuye y la disminución puede relacionarse objetivamente con un hecho ocurrido con posterioridad al reconocimiento del deterioro (tal como una mejora en la calificación crediticia del deudor), la ESFL revertirá la pérdida por deterioro reconocida con anterioridad, ya sea directamente o mediante el ajuste de una cuenta correctora. La reversión no dará lugar a un importe en libros del activo financiero (neto de cualquier cuenta correctora) que exceda al importe en libros que habría tenido si anteriormente no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro del valor. La entidad reconocerá el importe de la reversión en los excedentes inmediatamente.

Baja en cuentas de un activo financiero

F1.34 Una ESFL dará de baja en cuentas un activo financiero solo cuando:

- (a) expiren o se liquiden los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero;
- (b) la ESFL transfiera sustancialmente a terceros todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero; o
- (c) la ESFL, a pesar de haber conservado algunos riesgos y ventajas inherentes a la propiedad significativos, ha transferido el control del activo a otra parte, y éste tiene la capacidad práctica de vender el activo en su integridad a una tercera parte no relacionada y es capaz de ejercer esa capacidad unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia-en este caso, la entidad:

- (i) dará de baja en cuentas el activo; y
- (ii) reconocerá por separado cualesquiera derechos y obligaciones conservados o creados en la transferencia.

El importe en libros del activo transferido deberá distribuirse entre los derechos u obligaciones conservados y transferidos sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la transferencia. Los derechos y obligaciones de nueva creación deberán medirse al valor razonable en esa fecha. Cualquier diferencia entre la contraprestación recibida y el importe reconocido y dado de baja en cuentas de acuerdo con este párrafo deberá ser reconocido en el excedente o déficit en el periodo de la transferencia.

- F1.35 Si una transferencia no da lugar a una baja en cuentas porque la entidad ha conservado riesgos y ventajas significativos inherentes a la propiedad del activo transferido, la entidad continuará reconociendo el activo transferido en su integridad, y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida. El activo y pasivo no deberá compensarse. En periodos posteriores, la ESFL reconocerá cualquier ingreso por el activo transferido y cualquier gasto incurrido por el pasivo financiero.
- F1.36 Si un transferidor otorgase garantías colaterales no monetarias (tales como instrumentos de deuda o de patrimonio) al receptor de la transferencia, la contabilización de la garantía por ambas partes dependerá de si la segunda tiene el derecho a vender o volver a pignorar la garantía y de si la primera ha incurrido en incumplimiento. Ambos contabilizarán la garantía colateral de la siguiente forma:
- (a) si el receptor de la transferencia tiene, por contrato o costumbre, el derecho de vender o volver a pignorar la garantía colateral, el transferidor reclasificará ese activo en su **Estado de Situación Financiera** (por ejemplo, como un activo prestado, un instrumento de patrimonio pignorado o una cuenta por cobrar recomprada) de forma separadamente de otros activos;
 - (b) si el receptor de la transferencia vendiese la garantía colateral pignorada, reconocerá los ingresos procedentes de la venta y un pasivo medido a su valor razonable por su obligación de devolver la garantía colateral;
 - (c) si el transferidor incumpliese de acuerdo con los términos del contrato y dejase de estar capacitado para rescatar la garantía colateral, la dará de baja en cuentas y el receptor de la transferencia la reconocerá como su activo medido inicialmente al valor razonable, o, si ya la hubiese vendido, dará de baja su obligación de devolver la garantía; y
 - (d) excepto por lo dispuesto en el apartado (c), el transferidor continuará registrando la garantía colateral como su activo y el receptor de la transferencia no reconocerá la garantía colateral como un activo.

Baja en cuentas de un pasivo financiero

- F1.37 Una ESFL solo dará de baja en cuentas un pasivo financiero (o una parte de un pasivo financiero) cuando se haya extinguido - esto es, cuando la obligación especificada en el contrato haya sido pagada, cancelada o haya expirado.
- F1.38 Si un prestamista y un prestatario intercambian instrumentos financieros con condiciones sustancialmente diferentes, las entidades contabilizarán la transacción como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo. Similarmente, una ESFL contabilizará una modificación sustancial de las condiciones de un pasivo financiero existente o de una parte de él (sea atribuible o no a las dificultades financieras del deudor) como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo.

- F1.39 La ESFL reconocerá en el excedente o déficit del periodo cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o de una parte de pasivo financiero) cancelado o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido que sea no monetario o el pasivo asumido.

Información a revelar

- F1.40 La siguiente información a revelar hace referencia a la información a revelar para pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo. Las entidades que solo tienen instrumentos financieros básicos (y, por lo tanto, no aplican la Parte II de la F1) no tendrán ningún pasivo financiero medido al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo y, por lo tanto, no necesitarán revelar esta información.

Información a revelar sobre las políticas contables de instrumentos financieros

- F1.41 De acuerdo con el párrafo B6.5, una ESFL revelará la información **material o con importancia relativa** sobre la política contable. La información sobre la **base (o bases) de medición** de los instrumentos financieros utilizada al preparar los estados financieros se espera que sea información sobre políticas contables material o con importancia relativa.

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

- F1.42 Una ESFL revelará los importes en libros de cada una de las siguientes categorías de activos financieros y pasivos financieros en la fecha sobre la que se informa, en total, en el Estado de Situación Financiera o en las **notas**:
- (a) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo (párrafo F1.20(c)(i) y párrafo F1.57);
 - (b) activos financieros que son instrumentos de deuda medidos al costo amortizado [párrafo F1.20(a)];
 - (c) activos financieros que son instrumentos de patrimonio medidos al costo menos deterioro del valor (párrafo F1.20(c)(ii) y párrafo 1F1.57);
 - (d) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo (párrafo F1.57);
 - (e) pasivos financieros medidos al costo amortizado [párrafo F1.20(a)]; y
 - (f) compromisos de préstamo medidos al costo menos deterioro del valor [párrafo 1F1.204(b)].
- F1.43 Una ESFL revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la significatividad que los instrumentos financieros suponen para su **situación financiera** y actividades en el periodo sobre el que se informa. Por ejemplo, para las deudas a largo plazo, esta información normalmente incluiría los plazos y condiciones del instrumento de deuda (tal como la tasa de interés, vencimiento, plazos de reembolso y restricciones que el instrumento de deuda impone a la ESFL).
- F1.44 Una ESFL revelará un desglose de la antigüedad, por referencia a la fecha de vencimiento, de las cuentas por cobrar operativas y otros activos financieros medidos al costo amortizado en la fecha de presentación, mostrando por separado:

- (a) el costo amortizado de los activos financieros antes de ajustar cualquier reducción (directa o mediante una cuenta correctora) por deterioro o incobrabilidad [véase el párrafo F1.225(d); y
 - (b) cualquier reducción (directa o mediante una cuenta correctora) por deterioro o incobrabilidad [véase el párrafo F1.22(d)].
- F1.45 Una ESFL revelará un análisis de vencimiento para los pasivos financieros por categoría [véase el párrafo F1.42(d) y F1.42(e)]. El desglose de vencimiento incluirá los vencimientos contractuales restantes. Los importes contractuales revelados en el desglose de vencimiento son los flujos de efectivo contractuales no descontados.
- F1.46 Al preparar la información a revelar en los párrafos F1.44 a F1.45, una ESFL utilizará los intervalos de tiempo que considere más útiles. Por ejemplo, para el párrafo F1.44 los intervalos de tiempo podrían ser:
- (a) hasta un mes;
 - (b) más de un mes y no más de tres meses;
 - (c) más de tres meses y no más de un año;
 - (d) entre uno y cinco años; y
 - (e) más de cinco años.
- F1.47 Si una **medida** fiable del valor razonable deja de estar disponible, o no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención para los instrumentos financieros que se requeriría en otro caso que se midiera a valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo de acuerdo con esta Norma, la ESFL revelará ese hecho, el importe en libros de los instrumentos financieros, y, si se ha usado la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, las razones por las que una medición fiable del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

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

- F1.48 Si una ESFL ha transferido activos financieros a una tercera parte en una transacción que no cumple las condiciones para la baja en cuentas (véanse los párrafos F1.34 a F1.36), la ESFL revelará para cada clase de estos activos financieros:
- (a) la naturaleza de los activos;
 - (b) la naturaleza de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad a los que la ESFL permanece expuesta; y
 - (c) los importes en libros de los activos y de los pasivos asociados que la ESFL sigue reconociendo.

Garantía colateral

- F1.49 Cuando una ESFL haya pignorado activos financieros como garantía colateral por pasivos o **pasivos contingentes**, revelará lo siguiente:
- (a) el importe en libros de los activos financieros pignorados como garantía; y
 - (b) los términos y condiciones relacionadas con su pignoración.

Incumplimientos y otras infracciones de préstamos por pagar

- F1.50 En el caso de los **préstamos por pagar** reconocidos en la fecha de presentación para los que exista una infracción de los términos o un incumplimiento de las condiciones del principal, los intereses, el fondo de amortización para cancelación de deudas o el reembolso que no se haya subsanado en la fecha de presentación, la ESFL revelará lo siguiente:

- (a) detalles de esa infracción o incumplimiento;
- (b) el importe en libros de los correspondientes préstamos por pagar en la fecha de presentación; y
- (c) si la infracción o el incumplimiento ha sido corregido o si se han renegociado los términos de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para emisión de los estados financieros.

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

F1.51 Una ESFL revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas:

- (a) los ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, incluyendo los cambios en el valor razonable, reconocidos en:
 - (i) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo;
 - (ii) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo;
 - (iii) activos financieros medidos al costo amortizado; y
 - (iv) pasivos financieros medidos al costo amortizado.
- (b) ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) por activos financieros y pasivos financieros que no se miden al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo; y
- (c) el importe de cualquier pérdida por deterioro de valor para cada clase de activo financiero.

Parte II de F1-Otras emisiones de instrumentos financieros

Alcance de la Parte II de la F1

F1.52 Parte II de la F1 se aplica a todos los instrumentos financieros excepto a los siguientes:

- (a) los cubiertos por la Parte I de la F1;
- (b) las inversiones en **entidades controladas y asociadas y acuerdos conjuntos** que se contabilizan de acuerdo con G1, G2 o G3;
- (c) los derechos y obligaciones de los empleadores procedentes de planes de **beneficios a los empleados** (véase la D4);
- (d) los derechos procedentes **contratos de seguro** a menos que el contrato de seguro pudiera dar lugar a una pérdida a cualquiera de las partes como consecuencia de condiciones contractuales que no tienen relación con:
 - (i) cambios en el riesgo asegurado;
 - (ii) cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera; o
 - (iii) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes;
- (e) instrumentos financieros que cumplan la definición de derechos sobre el patrimonio propio de la ESFL, incluyendo el componente de patrimonio de instrumentos financieros compuestos emitidos por la ESFL (véase la F2);
- (f) **arrendamientos** dentro del alcance de la D6. Por lo tanto, la Parte II de la F1 se aplica a los arrendamientos que podrían dar lugar a una pérdida para el arrendador o el arrendatario como resultado de los términos contractuales que no están relacionados:
 - (i) cambios en el precio de los **activos** arrendados;

- (ii) cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera;
 - (iii) cambios en los pagos de arrendamiento basados en las tasas de interés variables del mercado; o
 - (iv) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes;
- (g) los requerimientos de medición no se aplican a contratos de contraprestación contingente en una combinación de negocios (véase la G4 *Combinaciones de negocios y plusvalía*) cuyo valor razonable no pueda ser medido de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición (véase el párrafo G4.29);
 - (h) los activos que se reembolsan contabilizados de acuerdo con la D5 (véase el párrafo D5.12);
 - (i) derechos y obligaciones dentro del alcance de la C1 que son instrumentos financieros, excepto para las cuentas comerciales por cobrar que no se contabilizan de acuerdo con la Parte I de la F1; y
 - (j) contratos de garantía financiera emitidos sin contraprestación cuando el deudor especificado es otra entidad del grupo (véase el párrafo D5.2). La Parte II de la F1 es de aplicación a otros contratos de garantía financiera emitidos.
- F1.53 La mayoría de los contratos para la compra o venta de una partida no financiera, tales como materias primas cotizadas, **inventarios, propiedades, planta y equipo** se excluyen de esta Sección porque no son activos financieros. Sin embargo, la Parte II de la F1 esta sección se aplica a todos los contratos que imponen riesgos al comprador o vendedor que no son típicos de los contratos de compra o venta de elementos no financieros. Por ejemplo, la Parte II de la F1 esta sección se aplica a todos los contratos que puedan dar lugar a una pérdida para el comprador o el vendedor como consecuencia de las condiciones del contrato que no están relacionadas con cambios en el precio de partidas no financieras, cambios en tasas de cambio en moneda extranjera, o un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.
- F1.54 Además de los contratos descritos en el párrafo F1.53, la Parte II de la F1 se aplica a los contratos de compra o venta de elementos no financieros si el contrato puede liquidarse por su importe neto en efectivo u otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros como si se tratara de instrumentos financieros, con la siguiente excepción: los contratos que se celebraron y se mantienen con el fin de recibir o entregar un elemento no financiero de acuerdo con los requerimientos de compra, venta o utilización previstos por la ESFL no son instrumentos financieros a efectos de la F1.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

- F1.55 Una ESFL solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento.

Medición inicial

- F1.56 Cuando se reconoce inicialmente un activo financiero o pasivo financiero, una ESFL lo medirá por su valor razonable, que es normalmente el precio de transacción.

Medición posterior

- F1.57 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una ESFL medirá todos los instrumentos financieros que queden dentro del alcance de la Parte II de la F1 al valor razonable y reconocerá los cambios en el valor razonable en el excedente o déficit del periodo, excepto en el caso de:

- (a) que algunos cambios en el valor razonable de los instrumentos de cobertura en una relación de cobertura designada deban reconocerse inicialmente en **el Estado de Cambios en los Activos Netos** según el párrafo F1.72; y
 - (b) instrumentos de patrimonio sin **cotización pública** y cuyo valor razonable no pueda medirse de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, así como los contratos vinculados con tales instrumentos que, en el caso de ejercerse, darán lugar a la entrega de tales instrumentos, los cuales deberán medirse al costo menos deterioros de valor.
- F1.58 Los dividendos se reconocerán en el excedente o déficit del periodo solo cuando:
- (a) se establezca el derecho de la ESFL a recibir el pago;
 - (b) sea probable que la ESFL reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y
 - (c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.
- F1.59 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado para un instrumento de patrimonio, o contrato vinculado a este instrumento que si se ejerciera daría lugar a la entrega de esos instrumentos sin cotización pública pero medidos al valor razonable con cambios en el excedente o déficit del periodo, su valor razonable en la última fecha en la que se midió el instrumento con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado se tratará como el costo del instrumento. La ESFL medirá el instrumento a este importe de costo menos deterioro de valor, hasta que sea capaz de determinar una medida fiable del valor razonable sin esfuerzo o costo desproporcionado.

Valor razonable

- F1.60 Una ESFL aplicará la guía sobre el valor razonable de la A4 a las mediciones del valor razonable de acuerdo con la F1.
- F1.61 El valor razonable de un pasivo financiero que es exigible a la vista no es inferior al importe pagadero a la vista, descontado desde la primera fecha en que se podría requerir el pago del importe.

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

- F1.62 Una ESFL aplicará las guías sobre deterioro del valor de los párrafos F1.28 a F1.33 a los activos financieros medidos al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con la Parte II de la F1.

Baja en cuentas de un activo financiero o un pasivo financiero

- F1.63 Una ESFL aplicará los requerimientos para la baja en cuentas de los párrafos F1.34 a F1.39 a los activos financieros y los pasivos financieros a los que se aplica la F1.

Contabilidad de coberturas

- F1.64 Si se cumplen los criterios especificados, una ESFL puede designar una relación de cobertura entre un instrumento de cobertura y una **partida cubierta** de forma que se cumplan las condiciones para la contabilidad de coberturas. La contabilidad de coberturas permite que se reconozcan en el excedente o déficit del periodo al mismo tiempo la ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura y en la partida cubierta.
- F1.65 Para cumplir las condiciones para la contabilidad de coberturas, una ESFL cumplirá todas las condiciones siguientes:

- (a) la ESFL designará y documentará las relaciones de cobertura de forma que el riesgo que se cubre, la partida cubierta y el instrumento de cobertura estén claramente identificados y el riesgo en la partida cubierta es el riesgo que se cubre con el instrumento de cobertura;
- (b) el riesgo cubierto es uno de los riesgos especificados en el párrafo F1.66;
- (c) el instrumento de cobertura es como se especifica en el párrafo F1.67; y
- (d) la ESFL espera que el instrumento de cobertura sea altamente efectivo en compensar el riesgo cubierto designado. La **eficacia de una cobertura** es el grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que son directamente atribuibles al riesgo cubierto se compensen con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

F1.66 Esta Norma permite la contabilidad de coberturas solo para los siguientes riesgos:

- (a) riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado;
- (b) riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un **compromiso en firme** o en una transacción prevista **altamente probable**;
- (c) riesgo de precio de una materia prima cotizada que una ESFL mantiene o en un compromiso firme o una **transacción prevista** altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; y
- (d) riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un **negocio en el extranjero**.

El riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento de deuda medido al costo amortizado no se ha incluido en la lista porque la contabilidad de coberturas no tendría ningún efecto significativo sobre los **estados financieros**. Las cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar básicos se miden habitualmente al costo amortizado [véase el párrafo F1.4(d)]. Esto incluiría las cuentas por pagar denominadas en una moneda extranjera. El párrafo A5.12 requiere que cualquier cambio en el importe en libros de la cuenta por pagar debido a un cambio en la tasa de cambio se reconozca en el excedente o déficit del periodo. Por lo tanto, el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura (la permuta financiera de divisas) como el cambio en el importe en libros de la cuenta por pagar relativa al cambio en la tasa de cambio se reconocerían en el excedente o déficit del periodo y deberían compensarse entre sí, excepto en lo que respecta a la diferencia entre la tasa de contado (a la que se mide el **pasivo**) y la tasa a plazo (a la que se mide la permuta).

F1.67 Esta Norma solo permite la contabilidad de coberturas si el instrumento de cobertura cumple todos los plazos y condiciones siguientes:

- (a) es una permuta de tasa de interés, una permuta financiera de diferencias de cambio, contrato de intercambio a término de moneda extranjera o un contrato a término de cambio de materia prima cotizada que se espera que sea altamente efectivo para compensar un riesgo identificado en el párrafo F1.66 que se designa como riesgo cubierto;
- (b) involucra una parte externa a la **ESFL que informa** (es decir, externa al **grupo**, segmento u ESFL individual que informa);
- (c) su **importe nominal** es igual al importe designado del principal o al importe nominal de la partida cubierta;
- (d) tiene una fecha de vencimiento especificada no posterior a:
 - (i) el vencimiento del instrumento financiero cubierto;
 - (ii) la liquidación esperada del compromiso de compra o venta de la materia prima cotizada; o
 - (iii) la ocurrencia de la altamente probable transacción de moneda extranjera prevista o de la transacción con una materia prima cotizada que se cubre.
- (e) no tiene pago anticipado, terminación anticipada o características ampliadas.

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

- F1.68 Si se cumplen las condiciones del párrafo F1.65 y el riesgo cubierto es la exposición a una tasa de interés fija de un instrumento de deuda medido al costo amortizado o el riesgo de precio de la materia prima cotizada que se posee, la ESFL:
- (a) reconocerá el instrumento de cobertura como un activo o pasivo y el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura en el excedente o déficit del periodo; y
 - (b) reconocerá el cambio en el valor razonable de la partida cubierta relacionada con el riesgo cubierto en el excedente o déficit del periodo y como un ajuste al importe en libros de la partida cubierta.
- F1.69 Si el riesgo cubierto es el riesgo de la tasa de interés fijo de un instrumento de deuda medido al costo amortizado, la ESFL reconocerá la liquidación neta en efectivo periódica sobre la permuta de tasa de interés que es el instrumento de cobertura en el excedente o déficit en el periodo en que se acumula (o devenga) la liquidación neta.
- F1.70 Normalmente, la entidad interrumpirá la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo F1.68 si:
- (a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
 - (b) la cobertura dejase de cumplir las condiciones especificadas en el párrafo F1.65 para la contabilidad de coberturas; o
 - (c) la ESFL revocase la designación.
- F1.71 Si la contabilidad de coberturas se interrumpe y la partida cubierta es un activo o un pasivo registrado al costo amortizado que no ha sido dado de baja en cuentas, cualesquiera ganancias o pérdidas reconocidas como ajustes en el importe en libros de la partida cubierta se amortizará en el excedente o déficit del periodo utilizando el método del interés efectivo a lo largo de la vida restante de la partida cubierta.

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

- F1.72 Si las condiciones del párrafo F1.65 se cumplen y el riesgo cubierto es:
- (a) el riesgo de tasa de interés variable de un instrumento de deuda medido a costo amortizado;
 - (b) el riesgo de moneda extranjera en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;
 - (c) el riesgo de precio de materias primas cotizadas en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable; o
 - (d) el riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero,

la ESFL reconocerá en el Estado de Cambios en los Activos Netos la parte del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que fue eficaz en la compensación del cambio en el valor razonable o flujos de efectivo esperados de la partida cubierta. La ESFL reconocerá en

el excedente o déficit del periodo en cada periodo cualquier exceso (en términos absolutos) del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados de la partida cubierta desde el comienzo de la cobertura (denominada algunas veces ineficacia de cobertura). La ganancia o pérdida en la cobertura reconocida en el Estado de Cambios en los Activos Netos se reclasificará en el excedente o déficit del periodo cuando la partida cubierta se reconozca en el excedente o déficit del periodo, sujeto a los requerimientos del párrafo F1.74. Sin embargo, el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio que esté relacionada con una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero reconocida en el Estado de Cambios en los Activos Netos no se reclasificará al excedente o déficit del periodo en el momento de la disposición o disposición parcial del negocio en el extranjero.

- F1.73 Si el riesgo cubierto es el riesgo de la tasa de interés variable de un instrumento de deuda medido al costo amortizado, la ESFL reconocerá posteriormente en el excedente o déficit del periodo a liquidación neta en efectivo periódica de la permuta de tasa de interés que es el instrumento de cobertura en el periodo en que se acumula (o devenga) la liquidación neta.
- F1.74 Normalmente, la entidad interrumpirá prospectivamente la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo F1.72 si:
- (a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
 - (b) la cobertura deja de cumplir los criterios establecidos en el párrafo F1.65 para la contabilidad de coberturas;
 - (c) en una cobertura de una transacción prevista, ésta dejase de ser altamente probable; o
 - (d) la ESFL revocase la designación.

Si ya no se espera que ocurra la transacción prevista o si el instrumento de deuda cubierto medido al costo amortizado se da de baja en cuentas, cualquier ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura que haya sido reconocida directamente en el Estado de Cambios en los Activos Netos se reclasificará al excedente o déficit del periodo.

Información a revelar

- F1.75 Una ESFL que aplique la Parte II de la F1 hará todas las revelaciones requeridas en la Parte I de la F1 incorporando en esa información a revelar los instrumentos financieros que están dentro del alcance de la Parte II de la F1, así como los que están dentro del alcance de la Parte I de la F1. Además, si la ESFL utiliza contabilidad de coberturas, revelará la información adicional de los párrafos F1.76 a F1.78.
- F1.76 Una ESFL revelará la siguiente información de forma separada para coberturas de cada uno de los cuatro tipos de riesgo descritos en el párrafo F1.66:
- (a) una descripción de la cobertura;
 - (b) una descripción de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de sus valores razonables en la **fecha de presentación**; y
 - (c) la naturaleza de los riesgos cubiertos, incluyendo una descripción de la partida cubierta.
- F1.77 Si una ESFL utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés fijo o de precio de una materia prima cotizada que posea (párrafos F1.68 a F1.71), revelará lo siguiente:
- (a) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura reconocido en el excedente o déficit del periodo; y

- (b) el importe del cambio en el valor razonable de la partida cubierta reconocido en el excedente o déficit del periodo.

F1.78 Si una ESFL utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés variable, riesgo de tasa de cambio, riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso en firme o transacción prevista altamente probable, o inversión neta en un negocio en el extranjero (párrafos F1.72 a F1.74), revelará lo siguiente:

- (a) los periodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo, así como en los que se espera que afecten al excedente o déficit del periodo;
- (b) una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado anteriormente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espere;
- (c) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que se reconoció en el Estado de Cambios en los Activos Netos durante el periodo (párrafo F1.72);
- (d) el importe reclasificado al excedente o déficit del periodo (párrafo F1.72 a F1.74); y
- (e) el importe de cualquier exceso del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados que se reconoció en el excedente o déficit del periodo (párrafo F1.72).

La Guía de Aplicación F1 - Instrumentos financieros

Alcance (pagos basados en acciones)

- AF1.1 No se espera que una ESFL tenga derechos sobre el patrimonio que se negocien por su valor comercial. Por consiguiente, no se espera que los pagos basados en acciones sean relevantes. En el caso excepcional de que una ESFL tenga un instrumento financiero, contrato u obligación que sea un pago basado en acciones, la ESFL cumplirá los requerimientos de la Sección 26 *Pagos basados en acciones* de la **Norma de Contabilidad NIIF para PYMES**.
- AF1.2 Si las guías de AF1.1 no abordan una transacción específica, de acuerdo con P28, se deben consultar primero las **Normas NIIF de Contabilidad completas** antes de considerar las **NICSP** y, a continuación, las guías emitidas por los organismos nacionales de normalización.

Instrumentos financieros básicos

- AF1.3 F1 se refiere a los instrumentos de deuda. Los instrumentos de deuda se utilizan para recaudar fondos y contienen un contrato que especifica las condiciones para el reembolso del importe proporcionado. Incluyen tarjetas de crédito, préstamos, bonos y títulos de deuda. Los instrumentos de deuda de muchas ESFL consistirán en préstamos concedidos a una ESFL o por una ESFL.
- AF1.4 F1.8 incluye el efectivo como instrumento financiero básico. Según los ejemplos de F1.4, a los efectos de esta Sección, el efectivo también incluye los **equivalentes de efectivo**.

F2 - Pasivos y derechos sobre el patrimonio

Alcance de esta Sección

- F2.1 Esta Sección establece los principios para clasificar los **instrumentos financieros** como pasivos o como **derechos sobre el patrimonio**, y trata la contabilización de los **instrumentos de patrimonio** emitidos para individuos u otras partes que actúan en capacidad de inversores en instrumentos de patrimonio (es decir, en calidad de tenedores de derechos sobre el patrimonio).
- F2.2 Esta Sección se aplicará cuando se clasifiquen todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:
- (a) Las participaciones en **entidades controladas, asociadas y acuerdos conjuntos** que se contabilicen de acuerdo con la G1 *Estados financieros consolidados y separados*, la G2 *Inversiones en asociadas* o la G3 *Acuerdos conjuntos*.
 - (b) Los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de **beneficios a los empleados**, a los que se aplique la D4 *Beneficios a los empleados*.

Clasificación de un instrumento financiero como pasivo o derecho sobre el patrimonio

- F2.3 A efectos de esta Sección, un **pasivo** es una obligación presente de la ESFL, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la ESFL espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. Los derechos sobre el patrimonio son la participación financiera en los activos netos de una ESFL. Los derechos sobre el patrimonio incluyen las inversiones de los tenedores de dichos derechos, más o menos los cambios en esas inversiones obtenidos a través de su participación en los excedentes retenidos, menos las reducciones resultantes de los déficits y las distribuciones.
- F2.4 Una ESFL clasificará un instrumento financiero como un **pasivo financiero** o como patrimonio de acuerdo con la esencia del acuerdo contractual, no simplemente por su forma legal, y de acuerdo con las definiciones de un pasivo financiero y de un instrumento de patrimonio. A menos que una ESFL tenga un derecho incondicional a evitar la entrega de **efectivo** u otro **activo financiero** para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, y se clasificará como tal, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con el párrafo F2.5.
- F2.5 Algunos instrumentos financieros que cumplen la definición de pasivo se clasifican como derechos sobre el patrimonio porque representan el interés residual de los activos netos de la ESFL:
- (a) Un instrumento con opción de venta es un instrumento financiero que proporciona al tenedor el derecho a volver a vender el instrumento al emisor a cambio de efectivo o de otro activo financiero o que el emisor vuelve a rescatar o recomprar automáticamente en el momento en que tenga lugar un suceso futuro incierto o la muerte o retiro del tenedor de dicho instrumento. Un instrumento con opción de venta se clasificará como un instrumento de patrimonio si tiene todas las características siguientes:
 - (i) otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional de los activos netos de la ESFL en caso de su liquidación;

- (ii) el instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos;
 - (iii) todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos tienen características idénticas; y
 - (iv) además de la obligación contractual para el emisor de recomprar o rescatar el instrumento a cambio de efectivo o de otro activo financiero, el instrumento no incluye ninguna obligación contractual de entregar a otra entidad efectivo u otro activo financiero, ni de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la ESFL, y no constituye un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la ESFL.
- (b) Los instrumentos, o componentes de instrumentos, que están subordinados a todas las demás clases de instrumentos se clasifican como patrimonio si imponen a la ESFL una obligación de entregar a terceros una participación en los activos netos de la ESFL solo en el momento de la liquidación o en el de dejar de ser una ESFL.

F2.6 Los siguientes son ejemplos de instrumentos que se clasifican como pasivos en lugar de como derechos sobre el patrimonio:

- (a) Un instrumento se clasifica como pasivo si la distribución de activos netos en el momento de la liquidación o en el de dejar de ser una ESFL está sujeta a un importe máximo (techo). Por ejemplo, si los tenedores del instrumento reciben una participación proporcional de los activos netos, pero este importe está sujeto a un techo y los activos netos en exceso se distribuyen a otra ESFL o al gobierno, el instrumento no se clasifica como derechos sobre el patrimonio.
- (b) Un instrumento se clasifica como pasivo si solo puede rescatarse a la par o a un importe indexado al importe pagado originalmente. En otras palabras, el tenedor del instrumento de patrimonio no tiene una participación financiera en los activos netos de la ESFL.
- (c) Un instrumento con opción de venta se clasifica como un derecho sobre el patrimonio si, cuando se ejerce la opción de venta, el tenedor recibe una participación financiera en los activos netos de la ESFL, tal y como se establece en el acuerdo sobre derechos sobre el patrimonio, medido de acuerdo con esta Norma. Sin embargo, si el tenedor tiene derecho a un importe medido sobre alguna otra base (tal como los PCGA locales), el instrumento se clasifica como pasivo.
- (d) Un instrumento se clasificará como un pasivo si obliga a la ESFL a realizar pagos al tenedor antes de la liquidación o de dejar de ser una ESFL, tales como una distribución obligatoria.
- (e) Un instrumento con opción de venta que se clasifique como **patrimonio** o como un derecho sobre el patrimonio en los **estados financieros** de una entidad controlada se clasificará como un pasivo en **los estados financieros consolidados de la ESFL controladora**.
- (f) Una acción preferente que estipula un rescate obligatorio por el emisor por un importe fijo o determinable en una fecha futura fija o determinable, o que da al tenedor el derecho de requerir al emisor el rescate de instrumento en o después de una fecha en particular por un importe fijo o determinable es un pasivo financiero.

F2.7 Las aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares son derecho sobre el patrimonio si:

- (a) la ESFL tiene un derecho incondicional para rechazar el rescate de las aportaciones de los socios; o

- (b) el rescate está incondicionalmente prohibido por la ley local, por el reglamento o por los estatutos de la ESFL.

Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio

- F2.8 Una ESFL reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la ESFL a cambio de éstos:
- (a) si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u otros recursos, la entidad presentará el importe a cobrar como una compensación del patrimonio en su **Estado de Situación Financiera**, a menos que las leyes o regulaciones locales prohíban dicha presentación (en cuyo caso la entidad cumplirá con los requerimientos de presentación de las leyes o regulaciones locales);
 - (b) si la ESFL recibe el efectivo u otros recursos antes de que se emitan los instrumentos de patrimonio, y no se puede requerir a la ESFL el reembolso del efectivo o de los otros recursos recibidos, la ESFL reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio en la medida de la contraprestación recibida; y
 - (c) en la medida en que los instrumentos de patrimonio hayan sido suscritos, pero no emitidos y la ESFL no haya todavía recibido el efectivo o los otros recursos, la ESFL no reconocerá un incremento en los derechos sobre el patrimonio.
- F2.9 Una ESFL medirá los instrumentos de patrimonio, distintos a los emitidos como parte de una **combinación de negocios** o los contabilizados de acuerdo con los párrafos F2.13 a F2.15, al **valor razonable** del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de **costos de transacción**. Si se aplaza el pago y el valor del dinero en el tiempo es **material o tiene importancia relativa**, la medición inicial se hará sobre la base del **valor presente**.
- F2.10 Una ESFL contabilizará los costos de transacción de una transacción de patrimonio como una deducción de los derechos sobre el patrimonio. El **impuesto a las ganancias** relacionado con los costos de transacción se contabilizará de acuerdo con la D8 *Impuesto a las ganancias*.
- F2.11 La forma en que se presenta en el Estado de Situación Financiera el aumento de los derechos sobre el patrimonio derivados de la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio viene determinada por la legislación aplicable. Por ejemplo, puede requerirse que el valor a la par (u otro valor nominal) de las acciones y el importe pagado en exceso del valor a la par se presenten de forma separada.

Capitalización de ganancias o emisiones gratuitas y división de acciones

- F2.12 Una capitalización de ganancias o una emisión gratuita (conocida algunas veces como dividendo en forma de acciones) consiste en la entrega de nuevas acciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio en proporción a sus participaciones actuales. Por ejemplo, una ESFL puede dar a sus tenedores de derechos sobre el patrimonio un dividendo de una acción por cada cinco acciones antiguas que tengan. Una división de acciones (conocido algunas veces como una subdivisión de acciones) es el fraccionamiento de cada una las acciones existentes de una ESFL en múltiples acciones. Por ejemplo, en una división de acciones, cada tenedor de derechos sobre el patrimonio puede recibir una acción adicional por cada acción poseída. En

algunos casos, las acciones previamente en circulación se cancelan y son reemplazadas por nuevas acciones. La capitalización de ganancias y emisiones gratuitas, así como las divisiones de acciones no cambian los derechos sobre el patrimonio totales. Una ESFL reclasificará los importes de los derechos sobre el patrimonio como lo requiera la legislación aplicable.

Deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares

- F2.13 En la emisión de deuda convertible o de **instrumentos financieros compuestos** similares que contengan un componente de pasivo y un componente de patrimonio, una ESFL distribuirá el producto entre el componente de pasivo y el componente de patrimonio. Para realizar la distribución, la ESFL determinará primero el importe del componente de pasivo como el valor razonable de un pasivo similar que no tenga un componente de conversión o un componente de patrimonio asociado similar. La ESFL distribuirá el importe residual como el componente de patrimonio. Los costos de la transacción se distribuirán entre el componente de deuda y el componente de patrimonio sobre la base de sus valores razonables relativos.
- F2.14 La ESFL no revisará la distribución en un periodo posterior.
- F2.15 En periodos posteriores a la emisión de los instrumentos, la ESFL contabilizará el componente de pasivo de la forma siguiente:
- (a) de acuerdo con la Parte I de la F1 *Instrumentos financieros básicos* si el componente de pasivo cumple las condiciones del párrafo F1.9 a F1.10. En estos casos la ESFL reconocerá sistemáticamente cualquier diferencia entre el componente de pasivo y el importe principal por pagar al vencimiento como un **gasto** por intereses adicional utilizando el **método del interés efectivo** (véanse los párrafos F1.22 a F1.27); o
 - (b) de acuerdo con la Parte II de la F1 *Instrumentos financieros* si el componente de pasivo cumple las condiciones del párrafo F1.9 o F1.10.

Distribución a los tenedores de derechos sobre el patrimonio

- F2.16 Una ESFL reducirá los derechos sobre el patrimonio por el importe de las distribuciones a los tenedores de los derechos sobre el patrimonio (tenedores de sus instrumentos de patrimonio). El impuesto a las ganancias relacionado con las **distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio** se contabilizará de acuerdo con el apartado D8.
- F2.17 En ocasiones, una ESFL distribuye activos distintos al efectivo a los tenedores de los derechos sobre el patrimonio ("distribuciones distintas al efectivo"). Cuando una ESFL declare este tipo de distribución y tenga obligación de distribuir activos distintos al efectivo a los tenedores de los derechos sobre el patrimonio, reconocerá un pasivo. Medirá el pasivo al valor razonable de los activos a distribuir a menos que cumpla las condiciones del párrafo F2.18. Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, así como en la fecha de liquidación, la ESFL revisará y ajustará el **importe en libros** de la distribución de capital por pagar para reflejar los cambios en el valor razonable de los activos a distribuir, reconociendo cualquier variación en los derechos sobre el patrimonio como ajuste al importe de la distribución. Cuando una ESFL liquide la distribución de capital por pagar, reconocerá en el **excedente o déficit del periodo** la diferencia, si la hubiera, entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros de la distribución de capital por pagar.
- F2.18 Si el valor razonable de los activos distribuidos no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, el pasivo se medirá al importe en libros de los activos a distribuir. Si con anterioridad a la determinación el valor razonable de los activos a distribuir puede medirse

con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, el pasivo se medirá nuevamente a valor razonable con el ajuste correspondiente realizado al importe de la distribución contabilizada de acuerdo con el párrafo F2.17.

- F2.19 Los párrafos F2.17 a F2.18 no se aplicarán a las distribuciones de activos no monetarios que estén controlados en última instancia por la misma parte o partes antes y después de la distribución. Esta exclusión se aplicará a los estados financieros separados, individuales y consolidados de la ESFL que realice la distribución.

Información a revelar

- F2.20 Si el valor razonable de los activos a distribuir, como se describe en los párrafos F2.17 y F2.18, no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la ESFL revelará ese hecho y las razones por las que una medición del valor razonable fiable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Grupo G

Límites de consolidación e información

G1 - Estados financieros consolidados y separados	247
G2 - Inversiones en asociadas.....	261
G3 - Acuerdos conjuntos.....	265
G4 - Combinaciones de negocios y plusvalía	269

G1 - Estados financieros consolidados y separados

Alcance de esta Sección

- G1.1 Esta Sección define las circunstancias en las que una ESFL que aplica esta Norma presenta **estados financieros consolidados** y los procedimientos para la preparación de esos estados, de acuerdo con esta Norma. También incluye una guía sobre **estados financieros separados** y **estados financieros combinados**, si se preparan de acuerdo con esta Norma. Si una **ESFL controladora** por sí misma puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con esta Norma, incluso si presenta sus estados financieros consolidados de acuerdo con las **Normas NIIF de Contabilidad completas** u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).

Requerimientos para presentar estados financieros consolidados

- G1.2 Excepto por lo permitido o requerido en por los párrafos G1.3 y G1.6, una ESFL controladora presentará estados financieros consolidados. Los estados financieros consolidados incluirán todas las entidades controladas de la ESFL controladora, excepto las entidades controladas a las que se aplica el párrafo G1.4.
- G1.3 Una ESFL controladora no necesita presentar estados financieros consolidados si se cumplen las dos condiciones siguientes:
- (a) la ESFL controladora es a su vez una **entidad controlada**; y
 - (b) su **entidad controladora** última (o cualquier entidad controladora intermedia) elabora **informes financieros consolidados con propósito general** que cumplen con un marco de información financiera internacional o nacional o con esta Norma.
- G1.4 Sujeta al párrafo G1.5, una entidad controlada no se consolidará si se adquiere y mantiene con la intención de venderla o disponer de ella dentro de un año desde su fecha de adquisición (véase el párrafo G4.12). Esta entidad controlada se contabilizará de acuerdo con los requerimientos de la F1 *Instrumentos financieros* como las inversiones a que se refiere el párrafo F1.8(d), en lugar de acuerdo con esta Sección. La ESFL controladora proporcionará también la información a revelar del párrafo G1.42.
- G1.5 Si no se dispone de una entidad controlada, que anteriormente fue excluida de la consolidación de acuerdo con el párrafo G1.4, dentro de un año desde su fecha de adquisición:
- (a) La ESFL controladora consolidará la entidad controlada desde la fecha de adquisición a menos que cumpla la condición en (b). Por consiguiente, si la fecha de adquisición fuera en un periodo anterior, se reexpresarán los periodos anteriores correspondientes.
 - (b) Si el retraso es causado por sucesos o circunstancias fuera del control de la ESFL controladora y existe evidencia suficiente en la **fecha de presentación** de que la ESFL controladora mantiene su compromiso con el plan de vender o disponer de la entidad controlada, la ESFL controladora continuará contabilizando la entidad controlada de acuerdo con el párrafo G1.4.

- G1.6 Si una ESFL controladora no tiene entidades controladas distintas de aquellas que no se consolidan de acuerdo con los párrafos G1.4 y G1.5, no presentará estados financieros consolidados. Sin embargo, la ESFL controladora proporcionará la información a revelar del párrafo G1.42.
- G1.7 Una entidad controlada no se excluye de la consolidación porque:
- (a) Sus **actividades de operación** son diferentes a las de las otras entidades dentro de la consolidación. Se proporciona información relevante mediante la consolidación de este tipo de entidades controladas, y revelando información adicional, en los estados financieros consolidados, acerca de las diferentes actividades de operación de las entidades controladas.
 - (b) Opere en una jurisdicción que imponga restricciones a la transferencia de **efectivo** u otros **activos** fuera de la jurisdicción.

Control

- G1.8 Una entidad controlada es aquella que está controlada por una ESFL (la ESFL controladora). Una ESFL, independientemente de la naturaleza de su implicación en otra entidad, determinará si es una ESFL controladora mediante la evaluación de si controla a la otra entidad.
- G1.9 Una ESFL controla una entidad cuando está expuesta o tiene derechos a rendimientos variables derivados de su participación en la entidad y tiene la capacidad de influir en dichos rendimientos a través de su poder sobre la entidad.
- G1.10 Por ello, una ESFL controla una entidad si, la ESFL reúne todos los elementos siguientes:
- (a) poder sobre la entidad;
 - (b) exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la entidad; y
 - (c) capacidad de utilizar su poder sobre la entidad para influir en el importe de sus rendimientos.
- G1.11 Una ESFL considerará todos los hechos y circunstancias al evaluar si controla una entidad. Una ESFL evaluará nuevamente si controla una entidad siempre que los hechos y circunstancias indiquen que existen cambios en uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo G1.10.
- G1.12 Se presume que existe control cuando la ESFL posee, directa o indirectamente a través de entidades controladas, la mayoría de los derechos de voto de una entidad. Una ESFL que posea, directa o indirectamente a través de entidades controladas, la mayoría de los derechos de voto de una entidad no está obligada a evaluar si reúne los elementos de control enumerados en el párrafo G1.10.
- G1.13 Existirá control si se poseen derechos de voto, no como resultado de la propiedad, sino debido a un acuerdo de gobernanza establecido para alcanzar los objetivos o fines de una ESFL. También se presume que existe control cuando la ESFL posee la mitad o menos de los derechos de voto de una entidad, pero tiene:
- (a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversores;
 - (b) facultad para dirigir las políticas financieras y operativas de la entidad en virtud de una ley, como consecuencia de un **contrato** u otro acuerdo;

- (c) facultad para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del consejo de administración o del órgano de gobierno equivalente, cuando el control de la entidad sea ejercido por dicho consejo u órgano; o
- (d) facultad para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración o del órgano de gobierno equivalente, y el control de la entidad sea ejercido por dicho consejo u órgano.

G1.14 Sin embargo, las presunciones de los párrafos G1.12 y G1.13 pueden refutarse si se demuestra claramente que la ESFL no tiene uno o varios de los elementos de control enumerados en el párrafo G1.10 - por ejemplo, si la ESFL posee o tiene poder sobre la mayoría de los derechos de voto de una entidad, pero otra entidad tiene derechos existentes que le dan a esa otra entidad la capacidad actual de dirigir las **actividades pertinentes** a través de acuerdos contractuales.

Poder

G1.15 Una ESFL tiene poder sobre una entidad cuando la ESFL tiene derechos existentes que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan significativamente a los rendimientos de la entidad. Los derechos que permiten a la ESFL:

- (a) dirigir las políticas del órgano de gobierno de otra entidad;
- (b) modificar significativamente o vetar los presupuestos de servicios o de capital relacionados con las actividades pertinentes de otra entidad; o
- (c) dirigir las transacciones de otra entidad relacionadas con las actividades pertinentes de dicha entidad

pueden, individualmente o en combinación, o junto con otros factores, dar a la ESFL controladora la capacidad de dirigir las actividades pertinentes de otra entidad.

G1.16 Dependiendo de las circunstancias, las actividades relevantes pueden incluir:

- (a) venta y compra de bienes y servicios;
- (b) selección, adquisición o disposición de activos;
- (c) prestar servicios acordes con los objetivos de la ESFL; y
- (d) recaudación de fondos.

G1.17 Una ESFL con capacidad actual para dirigir las actividades relevantes tiene poder incluso si sus derechos a dirigir todavía no se han ejercido. La evidencia de que la ESFL ha estado dirigiendo actividades relevantes puede ayudar a determinar si esa ESFL tiene poder, pero no es, en sí misma, concluyente para determinar si dicha ESFL tiene poder sobre una entidad.

G1.18 Si dos o más entidades controladoras (que pueden ser o no ESFL) tienen derechos existentes que les otorgan la capacidad unilateral de dirigir diferentes actividades relevantes, la entidad que tiene la capacidad actual de dirigir las actividades que afectan de manera más significativa a los rendimientos de la entidad controlada tiene poder sobre la entidad controlada.

G1.19 Al determinar si tiene poder, una ESFL considerará sus derechos de voto potenciales, así como los derechos de voto potenciales mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales son derechos para obtener los derechos de voto de una entidad, tales como los que surgen de instrumentos u opciones convertibles, incluyendo contratos a término. Esos derechos de voto potenciales se consideran solo si el titular del derecho tiene la capacidad práctica de ejercerlo. Por lo general, para que el tenedor del derecho tenga la capacidad práctica de ejercer ese derecho, el derecho necesita ser ejercitable actualmente.

- G1.20 Si una ESFL también tiene derechos de voto u otros derechos de toma de decisiones relacionados con las actividades relevantes de otra entidad (como los identificados en los párrafos G1.15 y G1.16), la ESFL evalúa si esos derechos, en combinación con los derechos de voto potenciales, le otorgan poder.

Rendimientos

- G1.21 Una ESFL está expuesta o tiene derechos a rendimientos variables o beneficios variables para el público y los beneficiarios de los servicios derivados de su implicación con la otra entidad cuando los rendimientos de la ESFL derivados de su implicación pueden variar como resultado del rendimiento de la otra entidad. Los rendimientos de la ESFL pueden ser solo positivos, solo negativos o tanto positivos como negativos.

Vinculación entre poder y rendimiento

- G1.22 Para que una ESFL controle una entidad, la ESFL no solo debe tener poder sobre la entidad y exposición o derechos a rendimientos variables derivados de su involucración con la entidad, sino también la capacidad de utilizar su poder para afectar los rendimientos derivados de su involucración con la otra entidad.
- G1.23 Cuando una ESFL con derechos de toma de decisiones (quien toma decisiones) evalúa si controla una entidad, determinará si es un principal o un agente. Una ESFL también determinará si otra entidad con derechos de toma de decisiones está actuando como un agente de la ESFL. Un agente es una parte dedicada principalmente a actuar en nombre y a beneficio, de otra parte o partes (el principal o principales) y, por ello, no controla la entidad bajo evaluación cuando ejerce su autoridad para tomar decisiones. Por ello, algunas veces el poder de un principal puede mantenerse y ejercerse por un agente, pero en nombre del principal. Quien toma decisiones no es un agente solo por el hecho de que otras partes puedan beneficiarse de las decisiones que toma.

Determinación de si es apropiada la consolidación de todas las entidades

- G1.24 Una ESFL controladora considerará las características fundamentales de la **representación fiel** y la **relevancia**. Si, excepcionalmente, la exclusión de una entidad de la consolidación proporcionara la información más relevante disponible sobre una ESFL controladora y sus entidades controladas, entonces la ESFL no deberá consolidar dicha entidad.
- G1.25 Cuando una ESFL no consolide una entidad controlada, revelará:
- (a) por qué la consolidación afectaría a la representación fiel o a la relevancia;
 - (b) la relación entre las entidades, incluyendo cómo colaboran las entidades con el fin de cumplir la misión de la ESFL controladora y la relación económica entre las entidades;
 - (c) los acuerdos de gobernanza existentes entre las entidades; y
 - (d) la información sobre **partes relacionadas** requerida por H1 *Información a revelar sobre partes relacionadas*.

Procedimientos de consolidación

- G1.26 Los estados financieros consolidados presentan información financiera sobre el **grupo** como una única entidad que informa u otro conjunto completo de actividades relacionadas con los fines de una ESFL. Al preparar los estados financieros consolidados, una ESFL:

- (a) combinará los **estados financieros** de la ESFL controladora y sus entidades controladas línea por línea, sumando las partidas similares de activos, **pasivos, derechos sobre el patrimonio, ingresos y gastos**; y
 - (b) eliminará el **importe en libros** de la inversión o **participación beneficiaria** de la ESFL controladora en cada entidad controlada y la parte de los fondos o el **patrimonio** de cada entidad controlada que corresponde a la ESFL controladora.
- G1.27 Si alguna entidad controlada tiene una **participación no controladora**, una ESFL:
- (a) medirá y presentará la participación no controladora en el **excedente o déficit del periodo** de las entidades controladas consolidadas para el **periodo sobre el que se informa**, separadamente de los tenedores de **derechos sobre el patrimonio** de la ESFL controladora; y
 - (b) medirá y presentará la participación no controladora en el activo neto de las entidades controladas consolidadas, separadamente de la participación de la ESFL controladora en las mismas. Las participaciones no controladoras en los activos netos están compuestas por:
 - (i) el importe de la participación no controladora en la fecha de la combinación inicial, calculado de acuerdo con la G4 *Combinaciones de negocios y plusvalía*; y
 - (ii) la porción de la participación no controladora en los cambios en los activos netos desde la fecha de la combinación.
- G1.28 Si una ESFL controladora necesita asignar importes entre participaciones no controladoras y otras participaciones, las proporciones del excedente o déficit del periodo y los cambios en las partidas de patrimonio y fondos con y sin restricciones de la ESFL controladora y de las participaciones no controladoras se determinan sobre la base de las participaciones de control existentes y no reflejan el posible ejercicio o conversión de derechos de voto potenciales, ni otras opciones o instrumentos convertibles.

Transacciones y saldos intragrupo

- G1.29 Las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo ingresos, gastos y **dividendos**, se eliminarán en su totalidad. El excedente o déficit procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en activos, tales como **inventarios y propiedades, planta y equipo**, se eliminarán en su totalidad. Los déficits intragrupo pueden indicar un **deterioro en el valor**, que requiera su **reconocimiento** en los estados financieros consolidados (véase la E5 *Deterioro del valor de los activos*). La D8 *Impuesto a las ganancias* se aplicará a **las diferencias temporarias** que surjan de la eliminación del excedente o déficit del periodo procedentes de transacciones intragrupo.

Fecha de presentación uniforme

- G1.30 Los estados financieros de la ESFL controladora y de sus entidades controladas, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deberán estar referidos a la misma fecha de presentación, a menos que sea **impracticable** hacerlo. Si no es posible preparar los estados financieros de una entidad controlada en la misma fecha de presentación que la ESFL controladora, esta última consolidará la información financiera de la entidad controlada utilizando los estados financieros más recientes de esta última, ajustados por los efectos de las transacciones o acontecimientos significativos que se produzcan entre la fecha de dichos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados.

Políticas contables uniformes

- G1.31 Los estados financieros consolidados se prepararán utilizando **políticas contables** uniformes para transacciones similares y para otros sucesos y condiciones que se hayan producido en circunstancias parecidas. Si una entidad controlada utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares que se hayan producido en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en sus estados financieros al elaborar los estados financieros consolidados.

Adquisición y disposición de entidades controladas

- G1.32 Los ingresos y gastos de una entidad controlada se incluyen en los estados financieros consolidados desde la fecha de adquisición hasta la fecha en que la ESFL controladora pierde el control de la entidad controlada.
- G1.33 Si una ESFL controladora pierde el control de una entidad controlada, la ESFL controladora:
- (a) dará de baja:
 - (i) los activos (incluyendo cualquier **plusvalía**) y los pasivos a sus importes en libros en la fecha en que se pierde el control en la antigua entidad controlada; y
 - (ii) el importe en libros de cualquier participación no controladora en la antigua entidad controlada en la fecha en que se pierde el control (incluidos los componentes reconocidos en el excedente o déficit del periodo o en el **Estado de Cambios en los Activos Netos** atribuibles a ellos);
 - (b) reconocerá:
 - (i) el **valor razonable** de la contraprestación recibida, si la hubiera, de la transacción o evento que dio lugar a la pérdida de control; y
 - (ii) cualquier participación retenida en la antigua entidad controlada a su valor razonable en la fecha en que se pierde el control; y
 - (c) reconocerá la ganancia o pérdida asociada a la pérdida de control atribuible a la antigua participación de control en el excedente o déficit del periodo.
- G1.34 Si una ESFL controladora pierde el control de una entidad controlada, la ESFL controladora contabilizará todos los importes previamente reconocidos en el Estado de Cambios en los Activos Netos de esa entidad controlada, excepto el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio relacionada con una entidad controlada extranjera, de la misma manera que se requeriría si la ESFL controladora hubiera enajenado directamente los activos o pasivos relacionados. El importe acumulado de las diferencias de cambio relacionadas con una entidad controlada extranjera reconocidas en el Estado de Cambios en los Activos Netos de acuerdo con A5 *Conversión de moneda extranjera* no se reclasifica como excedente o déficit del periodo al disponer de la entidad controlada.
- G1.35 Si una ESFL controladora pierde el control de una entidad controlada, pero sigue manteniendo una inversión o un interés beneficioso en la antigua entidad controlada, dicha inversión o interés beneficioso se contabilizará de acuerdo con otras secciones de la presente Norma. Si la participación retenida es un **activo financiero**, se aplicará F1; si es una asociada, se aplicará G2 *Inversiones en asociadas*; si es una **entidad controlada conjuntamente**, se aplicará G3 *Acuerdos conjuntos*. El valor razonable en la fecha en que se pierde el control se considerará el valor razonable en el reconocimiento inicial de un activo financiero o el costo en el reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o entidad controlada conjuntamente, si procede.

Participaciones no controladoras en entidades controladas

- G1.36 Se espera que sea poco común que una ESFL tenga participaciones no controladoras. Cuando una ESFL tenga participaciones controladoras, aplicará los párrafos G1.37 y G1.38.
- G1.37 Una ESFL presentará la participación no controladora en el **Estado de Situación Financiera** consolidado dentro de los activos netos, separadamente de las participaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio de la ESFL controladora, tal como lo requiere el párrafo B2.2(r).
- G1.38 Una ESFL tratará los cambios en la participación controladora de una ESFL controladora en una entidad controlada que no den lugar a una pérdida de control como transacciones con los propietarios en su calidad de tales. En consecuencia, el importe en libros de la participación no controladora se ajustará para reflejar el cambio en la participación de la ESFL controladora en los activos netos de la entidad controlada. Cualquier diferencia entre el importe por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida, si existiese, se reconocerá directamente en los activos netos y se atribuirá a los propietarios de la ESFL controladora. Una ESFL no reconocerá ganancia ni pérdida por estos cambios. Asimismo, una ESFL no reconocerá ningún cambio en el importe en libros de los activos (incluyendo la plusvalía) o de los pasivos como resultado de estas transacciones.
- G1.39 Una ESFL revelará la participación no controladora en el excedente o déficit del periodo del grupo por separado en el **Estado de Ingresos y Gastos**, tal como se requiere en el párrafo B3.8.
- G1.40 El excedente o déficit del periodo se atribuirá a las participaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y a la participación no controladora, incluso si ello da lugar a que la participación no controladora tenga un saldo negativo.

Información a revelar en los estados financieros consolidados

- G1.41 En los estados financieros consolidados deberá revelarse la siguiente información:
- (a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros consolidados;
 - (b) la base para concluir que existe control cuando la ESFL controladora no posee, directa o indirectamente a través de entidades controladas, la mayoría de los derechos de voto sobre la otra entidad;
 - (c) cualquier diferencia en la fecha de presentación de los estados financieros de la ESFL controladora y de sus entidades controladas utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados; y
 - (d) la naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa, (por ejemplo, como las procedentes de acuerdos de fondos tomados en préstamo o requerimientos de los reguladores) sobre la capacidad de las entidades controladas para transferir fondos a la ESFL controladora en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos de préstamos.
- G1.42 Si procede, además de los requerimientos de información a revelar de la F1, una ESFL controladora revelará el importe en libros de su inversión o participación beneficiaria en entidades controladas que no estén consolidadas (véanse los párrafos G1.3 a G1.5) en la fecha de presentación de la información, en total, ya sea en el Estado de Situación Financiera o en las **notas**.
- G1.43 Si procede, una ESFL revelará la ganancia o pérdida, si la hubiera, calculada de acuerdo con los párrafos G1.32 a G1.34, y:

- (a) la parte de esa ganancia o pérdida atribuible a la medición de cualquier inversión retenida en la antigua entidad controlada a su valor razonable en la fecha en que se pierde el control; y
- (b) las partidas en el excedente o déficit del periodo en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presentan por separado).

Estados financieros separados

Presentación de los estados financieros separados

- G1.44 Esta Norma no requiere la presentación de estados financieros separados para la ESFL controladora o para las entidades controladas individuales.
- G1.45 Los estados financieros separados se presentan por una ESFL, además de cualquiera de los siguientes:
- (a) estados financieros consolidados preparados por una ESFL controladora;
 - (b) estados financieros preparados por una ESFL controladora exenta de presentar estados financieros consolidados por el párrafo G1.6; o
 - (c) los estados financieros elaborados por una ESFL que sea inversora en una asociada o que tenga control conjunto en una entidad controlada conjuntamente.
- G1.46 Una ESFL controladora que esté exenta de preparar estados financieros consolidados de acuerdo con el párrafo G1.3, puede presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

Elección de política contable

- G1.47 Cuando una ESFL prepare estados financieros separados y los describa como conformes a la NIC-ESFL, dichos estados deberán cumplir con todos los requerimientos de esta Norma, excepto en los siguientes casos. La ESFL adoptará una política de contabilización de sus inversiones o participaciones en entidades controladas, asociadas y controladas conjuntamente en sus estados financieros separados, ya sea:
- (a) al costo menos el deterioro del valor;
 - (b) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en el excedente o déficit del periodo; o
 - (c) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo G2.8.

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

Información a revelar en los estados financieros separados

- G1.48 Cuando una ESFL prepare estados financieros separados, dichos estados financieros separados revelarán:
- (a) que los estados son estados financieros separados;
 - (b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar la inversión o la participación beneficiaria en las entidades controladas, las entidades controladas conjuntamente y las asociadas; y
 - (c) bien

- (i) los estados financieros consolidados u otros estados financieros con los que se relacionan; o
- (ii) el nombre y el domicilio social principal (y el país de constitución, si es diferente) de la entidad cuyos estados financieros consolidados cumplen con las Normas NIIF de Contabilidad, otro conjunto de PCGA nacionales o con la NIC-ESFL, si la ESFL ha optado por no preparar estados financieros consolidados de acuerdo con el párrafo G1.3.

Estados financieros combinados

- G1.49 Los estados financieros combinados son los estados financieros de una **entidad que informa** que comprende dos o más entidades que no están todas vinculadas por una relación de ESFL controladora-entidad controlada. Esta Norma no requiere que se preparen estados financieros combinados.
- G1.50 Cuando una ESFL controladora prepare estados financieros combinados y los describa como conformes a la NIC-ESFL, dichos estados deberán cumplir con todos los requerimientos de esta Norma. Las transacciones y saldos inter entidades deberán eliminarse; el excedente o déficit del periodo procedentes de transacciones inter entidades que estén reconocidos en activos tales como inventarios y propiedades, planta y equipo deberán eliminarse; los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados deberán prepararse en la misma fecha sobre la que se informa a menos que sea impracticable hacerlo; y deberán seguirse políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas.

Información a revelar en los estados financieros combinados

- G1.51 Los estados financieros combinados revelarán la siguiente información:
- (a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros combinados;
 - (b) la razón por la que se preparan estados financieros combinados;
 - (c) la base para determinar qué entidades se incluyen en los estados financieros combinados;
 - (d) la base para la preparación de los estados financieros combinados; y
 - (e) la información sobre **partes relacionadas** requerida por H1.

Guía de Aplicación G1 - Estados financieros consolidados y separados

Control

- AG1.1 Una ESFL controla otras entidades por diversas razones. Una ESFL puede controlar otras entidades (incluidas ESFL y entidades no ESFL) específicamente para prestar servicios al público. También puede crear entidades comerciales o invertir en entidades que no son ESFL con la intención de generar un excedente, que se utilizará para apoyar actividades en beneficio del público. A diferencia de las entidades con fines de lucro, el objetivo de adquirir el control de otra entidad o de establecer otra entidad como parte de un grupo económico de empresas no es generar un rendimiento financiero para distribuirlo entre los proveedores de capital de riesgo.

- AG1.2 Los párrafos G1.8 a G1.23 establecen las bases del control. Esta base de control, que incluye el poder, los rendimientos y la relación entre el poder y los rendimientos, tiene aspectos y matices para una ESFL. El control, el poder y el rendimiento deben interpretarse en el contexto del beneficio para el público y las actividades que promueven los fines de la ESFL controladora en beneficio del público. Estas consideraciones más amplias se explican a continuación y se proporcionan guías específicas sobre cada una de ellas.

Poder

- AG1.3 El párrafo G1.15 establece que una ESFL controladora (ESFL controladora) tiene poder sobre una entidad cuando la ESFL controladora tiene derechos existentes que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades de la entidad o dirigir el uso de los fondos de la entidad.
- AG1.4 Cuando la otra entidad es una entidad con fines de lucro constituida como sociedad, es probable que el poder se ejerza principalmente a través de los derechos de voto, ya que la entidad habrá emitido capital social o instrumentos de capital que dan lugar a derechos de voto. Se presume que existe poder cuando la ESFL controladora posee, directamente o a través de otras entidades controladas, la mayoría de los derechos de voto relacionados con la entidad. También se presumirá que existe poder cuando la ESFL controladora no posea la mayoría de los derechos de voto, pero pueda ejercer los derechos de voto que poseen otros, o pueda ejercer otros derechos de toma de decisiones, que pueden incluir:
- (a) la capacidad de ejercer la mayoría de los derechos de voto (a través de los derechos de voto que posee la entidad y de acuerdos contractuales con otros titulares de votos); o
 - (b) el derecho a nombrar a la mayoría de los miembros del consejo; o
 - (c) el derecho a nombrar a la mayoría del personal clave de la gerencia; o
 - (d) el derecho a rechazar cualquiera o todas las actividades que la entidad pueda decidir emprender; o
 - (e) el derecho a rechazar cualquiera o todos los usos que se puedan dar a los fondos de la entidad.
- AG1.5 Cuando la otra entidad es una ESFL (incluida una entidad del sector público), es menos probable que el poder dependa de los derechos de voto. La capacidad de dirigir las actividades de la entidad o el uso de los fondos de la entidad es más probable que dé lugar a poder que los derechos de voto. Por lo tanto, se presume que existe poder cuando la ESFL que ejerce el control tiene:
- (a) el derecho a nombrar directamente a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad; o
 - (b) el derecho a nombrar a la mayoría del personal clave de la gerencia; o
 - (c) el derecho a rechazar cualquiera o todas las actividades que la entidad pueda decidir emprender; o
 - (d) el derecho a rechazar cualquiera o todos los usos que se puedan dar a los fondos de la entidad; o
 - (e) la capacidad de ejercer la mayoría de los derechos de voto cuando estos existan separadamente del órgano de gobierno; o
 - (f) el derecho a lograr cualquiera de los anteriores mediante una combinación de los derechos propios de la ESFL controladora y los derechos de otras entidades que controla la ESFL controladora.
- AG1.6 Algunos derechos para dirigir el uso de los fondos pueden no dar lugar al nivel de poder necesario para ejercer el control. Por ejemplo, cuando una ESFL concede subvenciones a otras entidades, los acuerdos de subvención pueden establecer condiciones para que un

receptor de la subvención utilice los fondos proporcionados únicamente para llevar a cabo las actividades para las que se concedió la subvención y para ningún otro fin. El acuerdo solo se refiere a un aspecto de los fines y actividades de la entidad receptora. Por lo general, no otorga al **otorgante** el derecho a dirigir todas las actividades de la entidad receptora de la subvención. En esta situación, se espera que el receptor no sea, en esencia, una entidad controlada por el otorgante.

Rendimientos

- AG1.7 Para una ESFL que realiza actividades en beneficio del público, incluida la realización de inversiones sociales en entidades para proporcionar beneficios al público, el concepto de rendimiento financiero a veces es relevante, pero en otros casos simplemente no es apropiado. En lugar del rendimiento financiero, al considerar el rendimiento se presta atención a los beneficios que recibe la ESFL controladora. Este enfoque permite obtener beneficios tanto financieros como no financieros.
- AG1.8 Una ESFL controladora está expuesta o tiene derechos a beneficios variables derivados de su participación en una entidad controlada cuando, como resultado de su participación, la ESFL controladora está expuesta tanto a los efectos positivos como a los negativos de las actividades y el rendimiento de la entidad controlada. Estos efectos se refieren al impacto y la capacidad de la ESFL controladora para promover sus fines.
- AG1.9 Por lo tanto, el rendimiento de una participación en otra entidad no consiste necesariamente en obtener fondos o un rendimiento financiero de la entidad. Más bien, el rendimiento puede ser un beneficio no financiero que la ESFL controladora obtiene de las actividades de la entidad. Estos beneficios no financieros existen cuando conducen al cumplimiento directo o parcial de uno o más de los objetivos de la ESFL controladora. Por ejemplo, la ESFL A proporciona acceso a agua potable y tiene una relación con la ESFL B, que investiga las enfermedades transmitidas por el agua. El tipo de investigación realizada por la ESFL podría tener una influencia directa en los objetivos de la ESFL. Para que exista una relación de control, además de tener poder sobre la ESFL, la ESFL tendría que verse directamente afectada por las actividades de la ESFL en el día a día (estar expuesta de forma continua) y no, por ejemplo, ser beneficiaria de una investigación específica puntual.
- AG1.10 Una ESFL controladora puede tener una participación en una entidad con fines de lucro para promover un objetivo social en beneficio del público. La participación de una ESFL controladora en esta situación no se mantiene principalmente para obtener un rendimiento financiero, sino para beneficiarse de la promoción de sus objetivos.

Vinculación entre poder y rendimientos

- AG1.11 Tal y como se establece en el párrafo G1.22, para que una ESFL controladora tenga control sobre una entidad, debe tener poder, estar expuesta a rendimientos variables y poder utilizar su poder sobre la otra entidad para influir en el importe de los rendimientos de la ESFL controladora. Por lo tanto, el poder y los rendimientos deben estar vinculados. Las entidades que proporcionan un rendimiento a una ESFL controladora, pero en las que esta no tiene participación alguna o tiene una participación minoritaria, no son entidades controladas según esta Norma. Sería inusual que una ESFL controladora tuviera poder sobre otras entidades que no proporcionan un rendimiento relevante (ya sea financiero o no financiero). Sin embargo, cuando este es el caso, estas entidades no son entidades controladas.
- AG1.12 Las ESFL pueden tener una participación en actividades conjuntas o poseer una participación minoritaria en una entidad. En general, estas participaciones y participaciones minoritarias no confieren el poder necesario para dirigir los rendimientos y, por lo tanto, no confieren control.

AG1.13 Una ESFL suele colaborar con otras ESFL de forma cooperativa y no contractual para promover sus respectivos fines. Si bien el efecto de la colaboración con entidades que tienen objetivos alineados o sustancialmente iguales puede dar lugar a rendimientos similares a los que se obtendrían mediante el control, esos acuerdos voluntarios no representan control a menos que existan otros factores que tengan el efecto de conferir poder.

AG1.14 Por lo tanto, no existe una relación de control cuando:

- (a) una ESFL tiene un acuerdo de colaboración voluntaria con otra entidad; o
- (b) existe una coincidencia de actividades con otra entidad; o
- (c) existe un acuerdo conjunto con otra entidad en el que esta última tiene discreción en cuanto a la naturaleza y el alcance de cualquier beneficio que pueda obtener la ESFL controladora.

Esto se debe a que la ESFL no ejercería poder sobre ninguna de las entidades para obtener beneficios. El control surge cuando se utiliza el poder para beneficiar directamente a una ESFL controladora.

Determinación de si es apropiada la consolidación de todas las entidades

AG1.15 La consolidación completa de todas las entidades controladas proporciona una base congruente para la presentación de informes y ofrece una medida congruente del volumen económico de las transacciones y los saldos del grupo. Estos factores pueden ser importantes para algunos lectores de los estados financieros de las ESFL, incluidos los financiadores institucionales.

AG1.16 La consolidación global puede dar lugar a estados financieros menos comprensibles. Esto puede deberse a que hay información que los estados no proporcionan, o tal vez a que proporcionan más información de la necesaria, hasta el punto de que la información clave queda oculta.

AG1.17 Excepcionalmente, el párrafo G1.24 permite excluir a una entidad de la consolidación cuando ello permita proporcionar la información más relevante disponible sobre una ESFL controladora y sus entidades controladas. Al tomar esa decisión, la ESFL controladora debe tener en cuenta tanto las características fundamentales de la **relevancia** de la información financiera proporcionada por los estados financieros consolidados como la medida en que estos logran una **representación fiel**.

AG1.18 Una representación fiel significa que la descripción de los fenómenos económicos u otros fenómenos relevantes es suficientemente completa, neutral y libre de errores. En el contexto de los estados financieros consolidados, se espera que la consolidación proporcione una descripción completa y libre de errores. Aunque la consolidación no suele introducir sesgos, una ESFL puede desear examinar si la consolidación daría lugar a una descripción que no sea neutral.

AG1.19 La información financiera es relevante si puede influir en las decisiones que toman los usuarios; es decir, si tiene valor predictivo, lo que ayuda a los usuarios a considerar los resultados probables, o valor confirmatorio, lo que proporciona información sobre consideraciones anteriores. Una ESFL considerará las ventajas de proporcionar información financiera consolidada, la forma en que presenta la información financiera consolidada en sus estados financieros para promover la **comprensibilidad** y las pruebas que respaldan las necesidades de información de los usuarios de sus estados financieros.

- AG1.20 Por lo tanto, al decidir si una entidad controlada debe excluirse de la consolidación, una ESFL deberá tener en cuenta el efecto que ello tendrá en la legibilidad general de los informes financieros para los usuarios de sus estados financieros. Las decisiones sobre la exclusión de una entidad de la consolidación no deben basarse en la conveniencia y deben estar respaldadas por pruebas que justifiquen el criterio de la gerencia.
- AG1.21 Cuando una ESFL no consolida una entidad controlada, debe proporcionar la información a revelar que se indica en el párrafo G1.25. Para determinar la información que debe revelarse, la ESFL controladora debe basarse en su análisis de las necesidades de los usuarios de los estados financieros que informaron su juicio para excluir a una entidad. Se espera que este análisis proporcione detalles de los juicios que la ESFL ha hecho sobre la información que los usuarios requieren para satisfacer sus necesidades. Estas necesidades de información deben satisfacerse mediante la información a revelar.

Procedimientos de consolidación

- AG1.22 El párrafo G1.26 establece los procedimientos que deben seguirse al elaborar los estados financieros consolidados. Estos procedimientos se aplican a la consolidación de los fondos acumulados de cualquier entidad controlada. Cuando la entidad a consolidar es una entidad con ánimo de lucro los fondos acumulados se incluirán en un **fondo no restringido**. Cuando la entidad a consolidar es una ESFL sus **fondos restringidos** se consolidarán en los fondos restringidos de la ESFL controladora, y sus fondos no restringidos se consolidarán en los fondos no restringidos de la ESFL controladora. Las notas a los estados financieros revelarán las restricciones de los fondos restringidos y no restringidos que pertenecen a la ESFL controladora por separado de las entidades controladas.
- AG1.23 Se espera que los derechos sobre el patrimonio en el contexto de la ESFL sean poco frecuentes. En las raras ocasiones en que una ESFL controladora emite instrumentos de patrimonio, estos se mostrarán como derechos sobre el patrimonio en el Estado de Situación Financiera. Una situación más habitual será aquella en la que una ESFL controladora posea instrumentos de patrimonio en entidades con ánimo de lucro, ya sea para obtener un rendimiento financiero o para ayudar a respaldar los objetivos de la ESFL controladora; con mucha menos frecuencia, una ESFL controladora puede controlar una ESFL a través de una participación en el patrimonio. En cualquiera de los dos casos, la inversión o la participación beneficiaria de la ESFL controladora se eliminará en la consolidación con las participaciones en el patrimonio de la entidad controlada. Cuando la entidad controlada sea propiedad al 100 por ciento o esté controlada por la ESFL controladora, estos se equilibrarán exactamente. Cuando existan otras participaciones en el patrimonio de la entidad controlada, habrá una participación residual no controladora.
- AG1.24 Cuando una ESFL controladora consolide una entidad con ánimo de lucro, se deberán tener en cuenta todas las partidas que, en un conjunto de estados financieros con ánimo de lucro, aparezcan en **Otro Resultado integral (ORI)**. La NIC-ESFL cubre las mismas transacciones, pero requiere que determinadas ganancias y pérdidas no realizadas se muestren en el Estado de Cambios en los Activos Netos. Una ESFL controladora deberá asignar cualquier partida de ORI de los estados financieros con fines de lucro al estado financiero correcto. Esto no afectará ni al importe en libros ni a la elección de la política contable del elemento asignado, solo a su ubicación en los estados financieros.

- AG1.25 Los párrafos AG1.37 a AG1.40 establecen que, si procede, los resultados del grupo deben asignarse proporcionalmente entre las participaciones que controlan y las que no controlan. Con ello se pretende separar los resultados de la ESFL controladora y de las entidades controladas, de los resultados de cualquier participación que la ESFL controladora pueda tener en una entidad que no controla. Dado que las ESFL se centran en promover sus objetivos de beneficio público, es menos probable que tengan participaciones no controladoras en otras entidades, ya que no podrían influir en los rendimientos (beneficios no financieros) de una manera que satisfaga sus objetivos. Es posible que una ESFL mantenga una participación no controladora con fines puramente financieros, pero no se prevé que esto ocurra con frecuencia. En consecuencia, es posible que no sea necesario aplicar con frecuencia los requerimientos de los párrafos G1.36 a G1.40.

G2 - Inversiones en asociadas

Alcance de esta Sección

- G2.1 Esta Sección se aplicará a la contabilización de las **asociadas** en **estados financieros consolidados** y en los **estados financieros** de una ESFL inversora que no es una **controladora** pero tiene una **participación beneficiaria** en una o más asociadas. El párrafo G1.27 establece los requerimientos para la contabilización de asociadas en **estados financieros separados**.

Definición de asociadas

- G2.2 Una entidad asociada es una entidad, incluida aquella como por ejemplo una fórmula societaria o fiduciaria, sobre la que la ESFL inversora tiene una influencia significativa y que no es ni una **entidad controlada** ni una participación en un **acuerdo conjunto**.
- G2.3 Influencia significativa es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin llegar a tener el **control** ni el **control conjunto** de ésta:
- (a) si una ESFL inversora posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de entidades controladas), el 20 por ciento o más de los derechos de voto de la asociada, se presume que ésta tiene una influencia significativa, a menos que se pueda demostrar claramente que no es así;
 - (b) por el contrario, si la ESFL inversora posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de entidades controladas), menos del 20 por ciento de los derechos de voto de la asociada, se presume que no tiene influencia significativa, a menos que se pueda demostrar claramente dicha influencia; y
 - (c) la existencia de otro inversor que posea una participación mayoritaria o sustancial no impide que una ESFL inversora tenga influencia significativa.

Medición - elección de política contable

- G2.4 Una ESFL inversora contabilizará todas sus participaciones beneficiarias en asociadas utilizando uno de los siguientes métodos:
- (a) el modelo de costo del párrafo G2.5;
 - (b) el método de la participación del párrafo G2.8; o
 - (c) el modelo del **valor razonable** del párrafo G2.9.

Modelo del costo

- G2.5 Una ESFL inversora medirá sus participaciones en entidades asociadas, salvo aquellas para las que exista una cotización pública (véase el párrafo G2.7), al costo menos cualquier **pérdida por deterioro de valor** acumulada reconocida de acuerdo con E5 *Deterioro del valor de los activos*.
- G2.6 La ESFL inversora reconocerá los **dividendos** y otras distribuciones recibidas de la **participación beneficiaria** como ingresos, independientemente de si las distribuciones proceden de excedentes acumulados de la asociada surgidos antes o después de la fecha de adquisición.
- G2.7 Una ESFL inversora medirá sus participaciones beneficiarias en asociadas para las que exista una cotización pública utilizando el modelo del valor razonable (véase el párrafo G2.9).

Método de la participación

G2.8 Según el método de la participación, una inversión en patrimonio se reconoce inicialmente al precio de la transacción (incluidos los **costos de transacción**) y posteriormente se ajusta para reflejar la participación de la ESFL inversora en el **excedente o déficit del periodo** y en los **cambios en los activos netos** de la asociada:

- (a) *Distribuciones y otros ajustes al importe en libros.* Las distribuciones recibidas de la asociada reducirán el **importe en libros** de la inversión. También pueden ser necesarios ajustes en el importe en libros como consecuencia de cambios en el patrimonio o los activos netos de la asociada, según corresponda, derivados de partidas que den lugar a cambios en los activos netos.
- (b) *Derechos de voto potenciales.* Aunque los derechos de voto potenciales se tienen en cuenta a la hora de decidir si existe una influencia significativa, una ESFL inversora medirá su participación en el excedente o déficit y en los cambios en los activos netos de la asociada, así como su participación en los cambios en el patrimonio o los activos netos de la asociada, según corresponda, sobre la base de las participaciones beneficiarias actuales. Esas mediciones no reflejarán el posible ejercicio o facultad de conversión de los derechos de voto potenciales.
- (c) *Plusvalía implícita y ajustes del valor razonable.* Al adquirir la participación beneficiaria en una asociada, una ESFL inversora contabilizará cualquier diferencia (ya sea positiva o negativa) entre el costo de adquisición y la participación de la ESFL inversora en el valor razonable de los **activos** netos identificables de la asociada, de conformidad con los párrafos G4.23 a G4.26 y G4.37. Una ESFL inversora ajustará su participación en el excedente o déficit del periodo de la asociada después de la adquisición, para contabilizar la **depreciación** o **amortización** adicional de los activos depreciables o amortizables (incluyendo la **plusvalía**) de la asociada, calculadas sobre la base del exceso de sus valores razonables con respecto a sus importes en libros en el momento de adquirir la inversión.
- (d) *Deterioro de valor.* Si existen indicios de que la inversión en una asociada puede haberse deteriorado, la ESFL inversora comprobará el deterioro de valor de todo el importe en libros de la inversión, incluidos los **instrumentos financieros** que, en esencia, formen parte de la inversión neta de la ESFL inversora en la asociada de acuerdo con la E5, como un único activo. Un instrumento financiero cuya liquidación no está prevista ni es probable que se produzca en un futuro previsible es, en esencia, parte de la inversión neta de la ESFL inversora (por ejemplo, puede incluir acciones preferentes o cuentas por cobrar o préstamos a largo plazo). Una ESFL inversora aplicará la F1 *Instrumentos financieros* a cualquier instrumento financiero de este tipo antes de aplicar el presente apartado o el apartado G2.8(h). No se comprobará por separado el deterioro del valor de cualquier plusvalía que se haya incluido como parte del importe en libros de la inversión en la asociada, sino que formará parte de la comprobación de deterioro del valor de la inversión en su conjunto.
- (e) *Transacciones de la ESFL Inversora con asociadas.* La ESFL inversora eliminará el excedente o déficit del periodo no realizado que se derive de transacciones ascendentes (de la ESFL asociada a la ESFL inversora) y descendentes (de la ESFL inversora a la ESFL asociada) en la medida de la participación de la ESFL inversora en la ESFL asociada. Las pérdidas no realizadas en estas transacciones pueden proporcionar evidencia de un deterioro del valor del activo transferido.
- (f) *Fecha de los estados financieros de la asociada.* Al aplicar el método de la participación, la ESFL inversora utilizará los estados financieros de la asociada con la misma fecha que los estados financieros de la ESFL inversora a menos que resulte **impracticable**. Si fuera impracticable, la ESFL inversora utilizará los estados financieros más recientes disponibles

de la asociada, realizando ajustes para reflejar los efectos de las transacciones o sucesos significativos ocurridos entre los finales del periodo contable sobre el que se informa.

- (g) *Políticas contables de la asociada.* Si la asociada aplica **políticas contables** que difieren de las del inversor, la ESFL inversora ajustará los estados financieros de la asociada para reflejar las políticas contables la ESFL inversora a fin de aplicar el método de la participación, a menos que resulte impracticable.
- (h) *Pérdidas por encima de la inversión.* Si una participación de una ESFL inversora en las pérdidas de la asociada iguala o excede al importe en libros de su inversión en ésta, dejará de reconocer su participación en los déficits adicionales. La participación en una asociada es el importe en libros de la inversión determinado mediante el método de la participación, junto con cualquier instrumento financiero que, en esencia, forme parte de la inversión neta de la ESFL inversora en la asociada [véase el párrafo G2.8(d)]. Una vez que la participación de la ESFL inversora se haya reducido a cero, esta reconocerá los déficits adicionales mediante una **provisión** (véase D5 *Provisiones y contingencias*) solo en la medida en que haya contraído **obligaciones** legales o **implícitas** o haya realizado pagos en nombre de la asociada. Si la asociada declara posteriormente excedentes, la ESFL inversora reanudará el reconocimiento de su participación en dichos resultados solo después de que su participación en los excedentes sea igual a la participación en los déficits no reconocidos.
- (i) *Discontinuación del método de la participación.* Una ESFL inversora dejará de aplicar el método de la participación a partir de la fecha en que cese de tener una influencia significativa:
 - (i) si la asociada se convierte en una **entidad controlada** o una **entidad controlada conjuntamente**, la ESFL inversora volverá a medir su participación previa al valor razonable y reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el **excedente o déficit**.
 - (ii) Si una ESFL inversora pierde influencia significativa sobre una asociada como resultado de una disposición completa o parcial de su inversión, dará de baja en cuentas a la asociada y reconocerá en el excedente o déficit la diferencia entre, por una parte, la suma de los importes recibidos más el valor razonable de cualquier participación conservada y, por otra, el importe en libros de la inversión en la asociada en la fecha en la que se pierde la influencia significativa. A partir de entonces, la ESFL inversora contabilizará cualquier participación retenida utilizando F1.
 - (iii) Si una ESFL inversora pierde influencia significativa por motivos distintos a la disposición parcial de su inversión, la ESFL inversora considerará el importe en libros de la inversión en esa fecha como una nueva base de costo y contabilizará la inversión utilizando F1.

Modelo del valor razonable

- G2.9 Cuando se reconoce una inversión en una asociada inicialmente, una ESFL inversora la medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los costos de transacción.
- G2.10 En cada **fecha de presentación**, una ESFL inversora medirá sus inversiones en asociadas a su valor razonable, reconociendo los cambios en el valor razonable en el excedente o déficit del periodo, utilizando la guía de medición del valor razonable que figura en A4 *Medición del valor razonable*. Una ESFL inversora que utilice el modelo del valor razonable utilizará el modelo del costo para cualquier inversión en una asociada cuyo valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados.

Presentación de los estados financieros

G2.11 Una ESFL inversora clasificará las inversiones en asociadas como activos no corrientes.

Información a revelar

G2.12 Una ESFL revelará la siguiente información:

- (a) su **política contable** para inversiones en asociadas;
- (b) el importe en libros de las inversiones en asociadas [véase el párrafo B2.2(j)]; y
- (c) el valor razonable de su inversión en una asociada si se cotiza un precio de mercado para la inversión y la ESFL contabiliza la asociada utilizando el método de la participación.

G2.13 Para las inversiones en asociadas contabilizadas utilizando por el método del costo, una ESFL inversora revelará el importe de los dividendos y otras distribuciones reconocidas como ingresos.

G2.14 Para inversiones en asociadas contabilizadas utilizando por el método de la participación, una ESFL inversora revelará por separado su participación en el excedente o déficit del periodo y su participación en las **operaciones discontinuadas**.

G2.15 Para las inversiones en asociadas contabilizadas utilizando por el modelo del valor razonable, una ESFL inversora revelará la información requerida por la A4. Si una ESFL inversora aplica la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo G2.10 a cualquier asociada, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las inversiones en asociadas contabilizadas según el modelo del costo.

G3 – Acuerdos conjuntos

Alcance de esta Sección

- G3.1 Esta Sección se aplicará a la contabilización de los **acuerdos conjuntos** en **estados financieros consolidados** y en los **estados financieros** de una ESFL inversora que no es una **ESFL controladora** pero tiene en una o más acuerdos conjuntos. Esta Sección también establece los requerimientos para una parte que participa en un **acuerdo conjunto**, pero no tiene control conjunto sobre él. El párrafo G1.47 establece los requerimientos para contabilizar una **entidad controlada conjuntamente** en los **estados financieros separados**.

Definición de acuerdos conjuntos

- G3.2 Un acuerdo conjunto es un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto. Control conjunto es el reparto del **control** contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las **actividades relevantes** requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.
- G3.3 Una ESFL que es una parte de un acuerdo evaluará si el acuerdo contractual otorga a todas las partes, o a un grupo de ellas, control del acuerdo de forma colectiva. Todas las partes, o un grupo de ellas, controlan el acuerdo de forma colectiva cuando deben actuar conjuntamente para dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes). Una vez ha sido determinado que todas las partes, o un grupo de ellas, controlan el acuerdo de forma colectiva, existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren del consentimiento unánime de las partes que controlan el acuerdo de forma colectiva.
- G3.4 Los acuerdos conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta **activos** controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta.

Operaciones controladas de forma conjunta

- G3.5 El funcionamiento de algunos acuerdos conjuntos implica la utilización de los activos y otros recursos de las partes participes que de un acuerdo conjunto, en lugar de la creación de una sociedad, asociación u otra entidad, o de una estructura financiera independiente de las propias partes participantes. Cada una de las partes participantes utilizará sus **propiedades, planta y equipo** y llevará sus propios **inventarios**. También incurrirá en sus propios **gastos y pasivos**, obteniendo su propia financiación, que formará parte de sus propias obligaciones. Las actividades del acuerdo conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados de la parte que participa, al tiempo que realizan actividades similares para ésta. El acuerdo del acuerdo conjunto suele establecer un medio por el cual los **ingresos de actividades ordinarias** de la venta del producto conjunto y cualquier gasto que sea común a las partes deben ser compartidos entre ellas.
- G3.6 Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, una ESFL reconocerá en sus estados financieros:
- (a) los activos que controla y los pasivos en los que incurre; y
 - (b) los gastos en que incurre y su participación en los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el acuerdo conjunto.

Activos controlados de forma conjunta

- G3.7 Algunos acuerdos conjuntos implican el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de las partes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos de dicho acuerdo conjunto y dedicados a los propósitos de un acuerdo conjunto.
- G3.8 Con respecto a sus participaciones en activos controlados de forma conjunta, una ESFL reconocerá en sus estados financieros:
- (a) su participación en los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza;
 - (b) cualquier pasivo en que haya incurrido;
 - (c) su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con las otras partes, en relación con el acuerdo conjunto;
 - (d) cualquier ingreso de actividades ordinarias procedente de la venta o el uso de su porción de los resultados del acuerdo conjunto, junto con su porción de cualquier gasto incurrido por el acuerdo conjunto; y
 - (e) cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el acuerdo conjunto.

Entidades controladas de forma conjunta

- G3.9 Una entidad controlada de forma conjunta es un acuerdo conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en la que cada parte adquiere una participación. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, excepto que un acuerdo entre las partes establece el control conjunto.

Medición - elección de política contable

- G3.10 Una ESFL que tenga control conjunto contabilizará todas sus inversiones en entidades controladas conjuntamente utilizando una de las siguientes alternativas:
- (a) el modelo de costo del párrafo G3.11;
 - (b) el método de la participación del párrafo G3.14; o
 - (c) el modelo del valor razonable del párrafo G3.15.

Modelo del costo

- G3.11 Una ESFL que tenga control conjunto medirá sus **participaciones beneficiarias** en entidades controladas de forma conjunta, distintas de aquellas para las que exista una cotización pública (véase el párrafo G3.13) al costo menos las pérdidas por **deterioro del valor** acumuladas, reconocidas de acuerdo con la E5 *Deterioro del valor de los activos*.
- G3.12 La ESFL que tiene el control conjunto reconocerá las distribuciones recibidas procedentes de la participación beneficiaria como ingresos, sin tener en cuenta si dichas distribuciones proceden de los excedentes acumulados de la entidad controlada de forma conjunta surgidas antes o después de la fecha de adquisición.
- G3.13 Al aplicar el modelo del costo del párrafo G3.11, una ESFL que tiene control conjunto medirá sus participaciones beneficiarias en entidades controladas de forma conjunta para las que haya un precio de cotización publicado utilizando el modelo del valor razonable (véase el párrafo G3.15).

Método de la participación

- G3.14 Una ESFL que tiene el control conjunto medirá sus participaciones beneficiarias en entidades controladas de forma conjunta usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo G2.8 (sustituyendo en los párrafos que hacen referencia a “influencia significativa” por “control conjunto”).

Modelo del valor razonable

- G3.15 Cuando se reconoce inicialmente una participación beneficiaria en una entidad controlada de forma conjunta, una ESFL que tiene control conjunto medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los **costos de transacción**.
- G3.16 En cada **fecha de presentación** de información, una ESFL que tenga control conjunto medirá sus participaciones en entidades controladas conjuntamente por su valor razonable, reconociendo los cambios en el valor razonable en el **excedente o déficit del periodo**, utilizando la guía para la medición del valor razonable que se incluye en A4 *Medición del valor razonable*. Cuando una ESFL emplee el modelo del valor razonable, utilizará el modelo del costo para cualquier participación beneficiaria en una ESFL controlada de forma conjunta cuyo valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados.

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

- G3.17 Cuando una ESFL que es parte de un acuerdo conjunto, que tiene control conjunto, aporta o vende activos a un acuerdo conjunto, **reconocerá** la ganancia o pérdida de la transacción reflejando la esencia de la transacción. Mientras los activos sean retenidos por el acuerdo conjunto, y siempre que una de las partes del acuerdo conjunto haya transferido los riesgos y beneficios significativos de la propiedad, dicha ESFL reconocerá solo la parte de la ganancia o pérdida que sea atribuible a las participaciones de las otras partes. La ESFL reconocerá el importe total de cualquier resultado negativo cuando la contribución o venta proporcione evidencia de una pérdida por deterioro de valor.
- G3.18 Cuando una ESFL del acuerdo conjunto que tiene control conjunto compra activos de un acuerdo conjunto, dicha ESFL no reconocerá su participación en el excedente o déficit del periodo del acuerdo conjunto de la transacción hasta que revenda los activos a una parte independiente. Una ESFL del acuerdo conjunto reconocerá su participación en los déficits resultantes de estas transacciones de la misma manera que los excedentes del periodo, excepto que las pérdidas se reconocerán inmediatamente cuando representen los déficits por deterioro de valor.

Si una ESFL no tiene control conjunto

- G3.19 Una ESFL que participa en una entidad controlada de forma conjunta, pero no tiene control conjunto sobre ella, contabilizará su participación en el acuerdo con arreglo a la F1 *Instrumentos financieros*, a menos que tenga una influencia significativa sobre la entidad controlada de forma conjunta, en cuyo caso contabilizará la participación en el acuerdo con arreglo a la G2 *Inversiones en asociadas*.
- G3.20 Una ESFL que participe en una operación controlada de forma conjunta, pero no tenga control conjunto sobre ella, contabilizará su participación en el acuerdo con arreglo al párrafo G3.6.
- G3.21 Una parte que participe en activos controlados de forma conjunta, pero sin tener control conjunto sobre ellos, contabilizará su participación en el acuerdo con arreglo al párrafo G3.8.

Información a revelar

G3.22 Una ESFL revelará la siguiente información:

- (a) la **política contable** que utiliza para reconocer sus participaciones en ESFL controladas de forma conjunta;
- (b) el **importe en libros** de las participaciones beneficiarias en entidades controladas de forma conjunta [véase el párrafo B2.2(l)];
- (c) el valor razonable de sus participaciones en una entidad controlada conjuntamente si se cotiza un precio de mercado para la participación y la ESFL contabiliza las entidades controladas conjuntamente utilizando el método de la participación; y
- (d) el importe agregado de sus compromisos relacionados con entidades controladas de forma conjunta, incluida su participación en los compromisos en los que se haya incurrido conjuntamente con otras partes.

G3.23 Para las entidades controladas conjuntamente contabilizadas utilizando el método de la participación, una ESFL que tenga control conjunto también revelará la información requerida en el párrafo G2.14 para las inversiones contabilizadas por el método de la participación.

G2.24 Para las entidades controladas de forma conjunta contabilizadas utilizando el modelo del valor razonable, una ESFL que tenga el control conjunto revelará la información requerida en la A4. Si una ESFL aplica la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo G3.16 para cualquiera de las entidades controladas de forma conjunta, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable implicaría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las participaciones beneficiarias en entidades controladas de forma conjunta contabilizadas según el modelo del costo.

G4 - Combinaciones de negocios y plusvalía

Alcance de esta Sección

- G4.1 Esta Sección se aplicará a una transacción u otro suceso que cumpla la definición de **combinación de negocios**. Establece los requerimientos sobre cómo una **ESFL adquirente** reconoce y mide en sus estados financieros:
- (a) los **activos** identificables adquiridos, los **pasivos** asumidos y cualquier **participación no controladora** en la **adquirida**; y
 - (b) la **plusvalía** adquirida o una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas.
- G4.2 Esta Sección no se aplicará a:
- (a) las combinaciones de entidades o **negocios** bajo **control** común. El control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio;
 - (b) formaciones de un **acuerdo conjunto** en los estados financieros del propio acuerdo conjunto; o
 - (c) adquisiciones de un activo o de un grupo de activos que no constituya un negocio.
- G4.3 Los términos “actividad” y “combinación de negocios” se utilizan en esta Sección para definir transacciones específicas y cómo se aplican los principios de reconocimiento y medición a dichas transacciones. Las ESFL se caracterizan en A1 *ESFL*. Esta Sección no sustituye a la guía de A1.

Identificación de una combinación de negocios

- G4.4 Una ESFL determinará si una operación u otro evento cumple la definición de combinación de negocios. Una combinación de negocios es una transacción u otro evento en el que una ESFL que adquiere (la adquirente) obtiene el control de uno o más negocios (la adquirida). Los párrafos AG4.1 a AG4.11 proporcionan guía sobre cómo determinar si la transacción u otro evento es una combinación de negocios. Si los activos adquiridos y los pasivos asumidos no constituyen un negocio, la **ESFL que informa** contabilizará la transacción u otro suceso como una adquisición de activos.
- G4.5 Una ESFL adquirente puede obtener el control de una empresa adquirida de varias maneras - por ejemplo:
- (a) transfiriendo **efectivo, equivalentes al efectivo** u otros activos (incluyendo activos netos que constituyen un negocio);
 - (b) incurriendo en pasivos;
 - (c) emitiendo instrumentos de patrimonio;
 - (d) proporcionando más de un tipo de contraprestación;
 - (e) obteniendo facultades para nombrar y o destituir a la mayoría de los miembros del consejo de gobierno de una ESFL; o
 - (f) celebrando un acuerdo formal de transferencia.
- G4.6 Una combinación de negocios puede estructurarse de varias maneras por razones legales, fiscales o de otro tipo. Ejemplos de estas estructuras incluyen transacciones u otros eventos en los que:

- (a) uno o más negocios se convierten en subsidiarias de una ESFL adquirente o los activos netos de uno o más negocios se fusionan legalmente en la ESFL adquirente;
- (b) una entidad que se combina transfiere sus activos netos, o sus **propietarios** transfieren sus instrumentos de patrimonio, a otra entidad que se combina o a sus propietarios;
- (c) todas las entidades que se combinan transfieren sus activos netos, o los propietarios de esas entidades transfieren sus participaciones en el patrimonio, a una nueva entidad constituida;
- (d) un grupo de anteriores propietarios de una de las entidades que se combinan obtiene el control de la entidad combinada; o
- (e) cualquiera de las combinaciones anteriores en relación con una ESFL (o varias ESFL).

Contabilidad de combinaciones de negocios y plusvalía

G4.7 Una ESFL contabilizará cada combinación mediante la aplicación del método de la adquisición.

G4.8 Para la aplicación del método de adquisición, una ESFL:

- (a) identificará la ESFL adquirente;
- (b) identificará la fecha de adquisición;
- (c) reconocerá y medirá los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida; y
- (d) reconocerá y medirá la plusvalía o la ganancia derivada de una compra en condiciones muy ventajosas.

Identificación de la ESFL adquirente

G4.9 En cada combinación de negocios, una de las entidades que se combinan deberá identificarse como la adquirente.

G4.10 G1 Se utilizarán los *Estados financieros consolidados y separados* para identificar a la ESFL adquirente - es decir, para identificar a la entidad que obtiene el control de la adquirida.

G4.11 Si una ESFL que aplica G1 no puede identificar claramente cuál de las entidades combinadas es la adquirente, la ESFL considerará los factores de los párrafos AG4.12 a AG4.16 para tomar esa determinación.

Identificación de la fecha de adquisición

G4.12 La ESFL adquirente identificará la fecha de adquisición - que es aquella en la que se obtiene el control de la adquirida.

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

Principio de reconocimiento

G4.13 A la fecha de adquisición, la ESFL adquirente reconocerá, por separado de la plusvalía, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida, excepto como se especifica en los párrafos G4.17 a G4.22. Una ESFL adquirente reconocerá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos solo si:

- (a) cumplen con las definiciones de activos y pasivos de la A2 *Conceptos y principios fundamentales* en la fecha de adquisición; y

- (b) forman parte de lo que la ESFL adquirente y la adquirida (o los antiguos propietarios de la adquirida) intercambiaron en la transacción de combinación de negocios, en lugar de ser el resultado de transacciones separadas (véase el párrafo G4.34). La ESFL adquirente y la adquirida podrían suscribir transacciones separadas antes o durante las negociaciones para la combinación de negocios que no forman parte de lo que se intercambia en la combinación de negocios. Estas transacciones separadas darán cuenta de acuerdo con las secciones aplicables de esta Norma.

Principio de medición

- G4.14 La ESFL adquirente medirá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de su adquisición - excepto como se especifica en los párrafos G4.17 a G4.22.
- G4.15 Para cada combinación de negocios, la ESFL adquirente medirá en la fecha de adquisición cualquier participación no controladora en la adquirida por la parte proporcional de la participación no controladora en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida.

Excepciones a los principios de reconocimiento o medición

- G4.16 Los párrafos G4.17 a G4.22 proporcionan excepciones a los principios de **reconocimiento** y medición establecidos en los párrafos G4.13 a G4.15 y especifican tanto las partidas para las que se proporcionan excepciones como la naturaleza de dichas excepciones.
- G4.17 Una ESFL adquirente reconocerá un **activo intangible** adquirido en una combinación de negocios si el activo cumple con los principios de reconocimiento establecidos en la E4 *Activos intangibles distintos de la plusvalía* y el valor razonable del activo puede medirse de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición.
- G4.18 Si una ESFL adquirente asume un pasivo o un **pasivo contingente** en una combinación de negocios, y ese pasivo o pasivo contingente habría estado dentro del alcance de la D5 *Provisiones y contingencias* si la ESFL adquirente lo hubiera incurrido por separado, dicha adquirente aplicará el párrafo D5.7 para determinar si existe una obligación presente en la fecha de adquisición como resultado de eventos pasados.
- G4.19 Si una ESFL adquirente determina, de conformidad con el párrafo G4.18, que existe una obligación presente, la ESFL adquirente reconocerá un pasivo contingente en la fecha de adquisición si:
- (a) La obligación presente cumple la definición de pasivo contingente de acuerdo con el párrafo D5.15.
 - (b) El valor razonable del pasivo contingente puede medirse con fiabilidad.
- G4.20 Por lo tanto, la ESFL adquirente reconoce un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios en la fecha de adquisición, incluso si no es **probable** que la ESFL adquirente deba transferir beneficios económicos para liquidar la obligación presente. La ESFL adquirente no aplica los requerimientos de reconocimiento de los párrafos D5.5(b) y D5.15 a un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios.
- G4.21 Una ESFL adquirente reconocerá y medirá de acuerdo con la D8 *Impuesto a las ganancias* un **activo por impuestos diferidos** o un **pasivo por impuestos diferidos** que surja de los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios.

- G4.22 Una ESFL adquirente reconocerá y medirá, de acuerdo con la D4 *Beneficios a los empleados*, un pasivo (o activo, si lo hubiera) relacionado con los acuerdos de **beneficios a los empleados** de la adquirida.

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

- G4.23 La ESFL adquirente reconocerá una plusvalía en la fecha de la adquisición medida como el exceso del apartado (a) sobre el (b):
- (a) la suma de:
 - (i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con el párrafo G4.27;
 - (ii) el importe de cualquier participación no-controladora en la adquirida reconocida de acuerdo con el párrafo G4.15; y
 - (iii) el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación que la ESFL adquirente tenía anteriormente en la adquirida, en el caso de una combinación de negocios realizada por etapas (véanse los párrafos G4.31 y G4.32).
 - (b) el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, medidos de acuerdo con los párrafos G4.14 a G4.22.

Compras en términos muy ventajosos

- G4.24 Una ESFL adquirente puede realizar una compra en condiciones muy ventajosas - una combinación de negocios en la que el importe del párrafo G4.23(b) supere la suma de los importes especificados en el párrafo G4.23(a). Si después de que una ESFL adquirente aplique el párrafo G4.26 sigue habiendo un exceso, la ESFL adquirente reconocerá la ganancia resultante en el **excedente o déficit del periodo** en la fecha de adquisición. La ganancia se atribuirá a la ESFL adquirente.
- G4.25 Si se fusionan dos ESFL que tienen activos netos positivos en la fecha de la fusión, no se aplican los requerimientos de la G4.26.
- G4.26 Antes de reconocer una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas, la ESFL adquirente reevaluará si ha identificado correctamente todos los activos adquiridos y todos los pasivos asumidos y reconocerá cualesquiera activos adicionales identificados en esta evaluación. A continuación, la ESFL adquirente revisará los procedimientos utilizados para medir los importes que se requiere reconocer en la fecha de adquisición para:
- (a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos;
 - (b) la participación que la ESFL adquirente tenía anteriormente en la adquirida; en el caso de una combinación de negocios realizada por etapas; y
 - (c) la contraprestación transferida.

Contraprestación transferida

- G4.27 Una ESFL adquirente medirá la contraprestación transferida en una combinación de negocios al valor razonable. La ESFL adquirente calculará la contraprestación transferida como la suma de los valores razonables en la fecha de adquisición de los activos transferidos por la ESFL adquirente, los pasivos incurridos por la ESFL adquirente con los antiguos propietarios de la adquirida y los instrumentos patrimonio emitidos por la adquirente. Ejemplos de contraprestación incluyen efectivo, otros activos, un negocio o una **entidad controlada** de la ESFL adquirente, contraprestación contingente, instrumentos de patrimonio ordinarios o preferentes, opciones y certificados para compra de acciones (warrants). En el caso de una

ESFL, esto también incluye un acuerdo o acuerdos formales de transferencia para intercambiar **potencial de servicio**.

Contraprestación contingente

- G4.28 La contraprestación que una ESFL adquirente transfiere a cambio de la adquirida incluye cualquier activo o pasivo que proceda de un acuerdo de contraprestación contingente (véase el párrafo G4.27). La ESFL adquirente reconocerá el valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación contingente como parte de la contraprestación transferida a cambio de la adquirida si el valor razonable de la contraprestación contingente puede medirse de forma fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado.
- G4.29 Si la ESFL adquirente no puede medir de forma fiable el valor razonable de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición sin incurrir en un costo o esfuerzo desproporcionado, medirá la contraprestación contingente en la fecha de adquisición utilizando el importe más probable de la contraprestación. Posteriormente, la ESFL adquirente no volverá a evaluar si la medición del valor razonable de la contraprestación contingente implica un costo o esfuerzo desproporcionado [véase el párrafo G4.39(b)].
- G4.30 La ESFL adquirente aplicará la F2 *Pasivos y patrimonio*, para clasificar una obligación de pagar una contraprestación contingente que sea un **instrumento financiero** como un **pasivo financiero** o como **derecho sobre el patrimonio**. Una ESFL adquirente clasificará un derecho a la devolución de una contraprestación previamente transferida como un activo. Los párrafos G4.38 y G4.39 establecen los requerimientos para la contabilización de la contraprestación contingente.

Una combinación de negocios realizada por etapas

- G4.31 Algunas veces, una ESFL adquirente obtiene el control de una adquirida en la que tenía una participación en el patrimonio inmediatamente antes de la fecha de la adquisición. En este caso, la ESFL adquirente volverá a medir su participación previamente mantenida en la adquirida a su valor razonable en la fecha de adquisición y reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el excedente o déficit del periodo.
- G4.32 Cuando una parte de un acuerdo conjunto obtiene el control de un negocio que es una operación controlada conjuntamente o un activo controlado conjuntamente inmediatamente antes de la fecha de adquisición, la transacción es una combinación de negocios realizada por etapas (una adquisición por etapas). La ESFL adquirente aplicará los requerimientos para una combinación de negocios lograda en etapas de acuerdo con el párrafo G4.31, incluyendo la nueva medición de toda su participación previamente mantenida en la operación o el activo controlado conjuntamente.

Periodo de medición

- G4.33 Si la contabilidad inicial de una ESFL adquirente para una combinación de negocios está incompleta al final del **periodo sobre el que se informa** en el que la combinación ocurre, la ESFL adquirente reconocerá en sus **estados financieros** los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. En el plazo de doce meses a partir de la fecha de adquisición, la ESFL adquirente ajustará retroactivamente los importes provisionales que haya reconocido como activos y pasivos, y reconocerá cualquier incorporación de activos y pasivos, para reflejar la nueva información que haya obtenido sobre cualquier hecho y circunstancia de relevancia que existiera en la fecha de adquisición. Cualquier ajuste afecta a la plusvalía adquirida o a cualquier ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas.

Una vez transcurridos más de doce meses desde la fecha de adquisición, la ESFL adquirente reconocerá los ajustes en la contabilización inicial de una combinación de negocios solo si corrige un **error** de acuerdo con la B7 *Políticas contables, estimaciones y errores*.

Costos relacionados con la adquisición

G4.34 Son costos relacionados con la adquisición aquellos en que incurre una ESFL adquirente para llevar a cabo una combinación de negocios. La ESFL adquirente contabilizará los costos relacionados con la adquisición por separado de la combinación de negocios, como **gastos** en los periodos en que se incurra en los costos y se reciban los servicios, con dos excepciones: la ESFL adquirente reconocerá el costo de emisión de deuda de acuerdo con la F1 y el costo de emisión de instrumentos de patrimonio de acuerdo con la F2.

Medición posterior y contabilización

G4.35 Después del reconocimiento inicial, una ESFL adquirente aplicará las secciones aplicables de esta Norma a los activos adquiridos, los pasivos asumidos o incurridos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios. Después del reconocimiento inicial, los párrafos G4.38 y G4.39 se aplican a:

- (a) la plusvalía;
- (b) pasivos contingentes reconocidos en la fecha de la adquisición; y
- (c) contraprestaciones contingentes.

Plusvalía

G4.36 Después de que una ESFL adquirente reconozca inicialmente la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, dicha ESFL adquirente la medirá al costo menos la **amortización** acumulada y las **pérdidas por deterioro de valor** acumuladas. La ESFL adquirente aplicará:

- (a) Los párrafos E4.19 a E4.25 para la amortización de la plusvalía. Si la ESFL adquirente no puede establecer de manera fiable la **vida útil** de la plusvalía, utilizará su mejor estimación de la vida útil, pero dicha estimación no excederá de diez años.
- (b) E5 *Deterioro de valor de activos* para reconocer y medir cualquier deterioro de valor de la plusvalía.

Pasivos contingentes

G4.37 Después de que una ESFL adquirente reconozca inicialmente un pasivo contingente en una combinación de negocios y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, medirá el pasivo al mayor de:

- (a) el importe que la ESFL adquirente habría reconocido de acuerdo con la D5; o
- (b) el importe que la ESFL adquirente reconoció inicialmente menos, si procede, el importe acumulado de los **ingresos** reconocidos de acuerdo con los principios de la C1 *Ingresos de actividades ordinarias*.

Contraprestación contingente

G4.38 Los cambios resultantes de eventos posteriores a la fecha de adquisición (como alcanzar un objetivo de recaudación de fondos o alcanzar un hito en un proyecto de **Investigación y desarrollo**) no son ajustes del periodo de medición, excepto los cambios en el importe de la contraprestación contingente que son ajustes del periodo de medición de acuerdo con el párrafo G4.33. La ESFL adquirente contabilizará los cambios en el importe de la contraprestación contingente que no sean ajustes del periodo de medición de acuerdo con el párrafo G4.39.

G4.39 Si la contraprestación contingente es:

- (a) clasificada como patrimonio, la adquirente no volverá a medir esa contraprestación contingente y contabilizará su liquidación posterior dentro de los **derechos sobre el patrimonio**.
- (b) otra contraprestación contingente:
 - (i) cuyo valor razonable pueda medirse de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición, la ESFL adquirente medirá esa contraprestación contingente a su valor razonable en cada **fecha de presentación** y reconocerá en el excedente o déficit del periodo cualquier cambio en el valor razonable.
 - (ii) cuyo valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición (véase el párrafo G4.29), la ESFL adquirente revisará esa contraprestación contingente en cada fecha de presentación y la ajustará para reflejar la estimación actual del importe más probable de la contraprestación contingente en esa fecha de presentación. La ESFL adquirente reconocerá en el excedente o déficit del periodo cualquier ajuste de los importes que haya reconocido previamente.

Información a revelar

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

G4.40 Para cada combinación de negocios que ocurra durante el periodo sobre el que se informa, la ESFL adquirente revelará:

- (a) el nombre y una descripción de la adquirida;
- (b) la fecha de adquisición;
- (c) el porcentaje de instrumentos de patrimonio con derecho a voto adquiridos;
- (d) el valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y una descripción de los componentes de dicha contraprestación (como efectivo, instrumentos de patrimonio e instrumentos de deuda);
- (e) para los acuerdos de contraprestación contingente:
 - (i) el importe reconocido en la fecha de la adquisición;
 - (ii) una descripción de los acuerdos y la base para determinar el importe del pago; y
 - (iii) si procede, el hecho de que la ESFL adquirente no pueda medir de forma fiable el valor razonable de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición sin incurrir en un costo ni esfuerzo desproporcionado (véase el párrafo G4.29) y las razones por las que supondría un costo o esfuerzo desproporcionado.
- (f) los importes reconocidos en la fecha de adquisición para cada clase de activos y pasivos de la adquirida;
- (g) en el caso de una compra en condiciones muy ventajosas, el importe de cualquier excedente reconocido en el excedente o déficit del periodo de conformidad con el párrafo G4.24 y la partida de la **Estado de Cambios en los Activos Netos** o del **Estado de Ingresos y Gastos** en la que se reconoce la ganancia;
- (h) una descripción cualitativa de los factores que componen la plusvalía reconocida - por ejemplo, las sinergias esperadas de la combinación de las operaciones de la adquirida y la ESFL adquirente - o los activos intangibles no reconocidos de acuerdo con el párrafo G4.17; y

- (i) la información requerida por el párrafo D5.18 para cada pasivo contingente que la ESFL adquirente no reconozca de acuerdo con el párrafo G4.19 (porque su valor razonable no puede medirse de forma fiable).

Para todas las combinaciones de negocios

- G4.41 Una ESFL adquirente revelará las vidas útiles utilizadas para amortizar la plusvalía y una conciliación del **importe en libros** de la plusvalía al inicio y al final del periodo sobre el que se informa. La ESFL adquirente revelará por separado:
- (a) la plusvalía adicional que haya reconocido durante el periodo sobre el que se informa, derivada de nuevas combinaciones de negocios;
 - (b) las pérdidas por deterioro que haya reconocido durante el periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la E5;
 - (c) la plusvalía relacionada con negocios previamente adquiridos que la ESFL adquirente haya dado de baja en cuentas durante el periodo sobre el que se informa; y
 - (d) otros cambios.
- G4.42 La conciliación establecida en el párrafo G4.41 no necesita ser presentada para periodos anteriores.

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

- G4.43 Para cada periodo sobre el que se informa después de la fecha de adquisición hasta que la ESFL cobre, venda o pierda de otro modo el derecho a un activo de contraprestación contingente, o hasta que la ESFL liquide un pasivo de contraprestación contingente o el pasivo se cancele o expire, la ESFL revelará para cada combinación de negocios material o con importancia relativa y en conjunto para las combinaciones de negocios que sean individualmente no materiales o sin importancia relativa, pero que colectivamente sean materiales o con importancia relativa:
- (a) cualquier cambio en los importes reconocidos de la contraprestación contingente, incluidas las diferencias que surjan en el momento de la liquidación; y
 - (b) las técnicas de valoración y los datos de entrada clave del modelo que la ESFL adquirente utilizó para medir la contraprestación contingente.

Guía de Aplicación G4 – Combinaciones de negocios y plusvalía

Definición de un negocio (aplicación del párrafo G4.4)

- AG4.1 Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar bienes o servicios a **clientes**, que producen ingresos por inversiones (tales como **dividendos** o intereses) u otros ingresos procedentes de actividades ordinarias. Un negocio consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de contribuir a la creación de productos. Estos son los tres elementos de un negocio y sus definiciones:
- (a) Un *insumo* es todo **recurso económico** que elabora productos, o tiene la capacidad de contribuir a la creación de productos si se les aplican uno o más procesos. Ejemplos de insumos incluyen empleados, activos no-corrientes, propiedad intelectual y la capacidad de obtener acceso a los materiales o derechos necesarios.

- (b) Un *proceso* es todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que, aplicado a un insumo o insumos, elabora productos o tiene la capacidad de elaborar contribuir a la creación de productos. Ejemplos de procesos incluyen los procesos de gestión estratégica, de operación y de gestión de recursos.
- (c) Un *producto* es el resultado de los insumos y los procesos aplicados a dichas insumos que proporcionan bienes, servicios u otras actividades alineadas con los objetivos misionales de la ESFL para prestar servicio a los beneficiarios y clientes, generar ingresos por inversiones u otros ingresos procedentes de actividades ordinarias.

AG4.2 Se considerará que existe un negocio cuando se cumplan estos criterios, independientemente del tamaño de los insumos, los procesos o los productos descritos con más detalle en AG4.5. Por lo tanto, los requerimientos de esta Sección se aplicarán a todos los negocios de cualquier tamaño, incluidos los pequeños negocios.

Prueba opcional para identificar la concentración de valor razonable

AG4.3 El párrafo AG4.4 establece una prueba de concentración opcional para una evaluación simplificada de si un conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio. Una ESFL puede elegir si aplicar la prueba para cada transacción u otro evento. Si la prueba de concentración:

- (a) se cumple, queda determinado que el conjunto de actividades y activos no es un negocio y no es necesaria ninguna evaluación adicional; o
- (b) no se cumple (o si la ESFL decide no aplicar la prueba), la ESFL realiza la evaluación establecida en los párrafos AG4.5 a AG4.11.

AG4.4 Cuando la prueba de concentración se cumple, significa que se determina que un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio, ya que sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un único activo identificable o grupo de activos identificables similares. A efectos de la prueba de concentración:

- (a) los activos brutos adquiridos excluyen el efectivo y los equivalentes de efectivo, los activos por impuestos diferidos y la plusvalía resultante de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos;
- (b) el valor razonable de los activos brutos adquiridos incluye cualquier contraprestación transferida (más la participación proporcional de las participaciones no-controladoras en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida y el valor razonable de cualquier participación mantenida previamente) en exceso;
- (c) un solo activo identificable incluye cualquier activo o grupo de activos que se reconocería y mediría como un solo activo identificable en una combinación de;
- (d) si un activo tangible está unido a otro, y no se puede físicamente separar de éste sin incurrir en costos, o disminuciones significativas de la utilidad o del valor razonable de cualquiera de los dos activos (por ejemplo, terrenos y edificios), esos activos se considerarán como un único activo identificable; y
- (e) la naturaleza de cada activo identificable y las características de riesgo (los riesgos asociados con la gestión y creación de resultados de los activos) se consideran para evaluar si los activos son similares.

Elementos de un negocio

AG4.5 Aunque los negocios suelen tener productos, un conjunto integrado de actividades y activos puede no tener productos y seguir siendo considerado un negocio. Si un conjunto integrado de actividades y activos tiene dos elementos esenciales - los datos de entrada y los procesos aplicados a esos datos de entrada - puede ser llevado a cabo y gestionado para los fines identificados en la definición de negocio. Un negocio no necesita incluir todos los insumos o

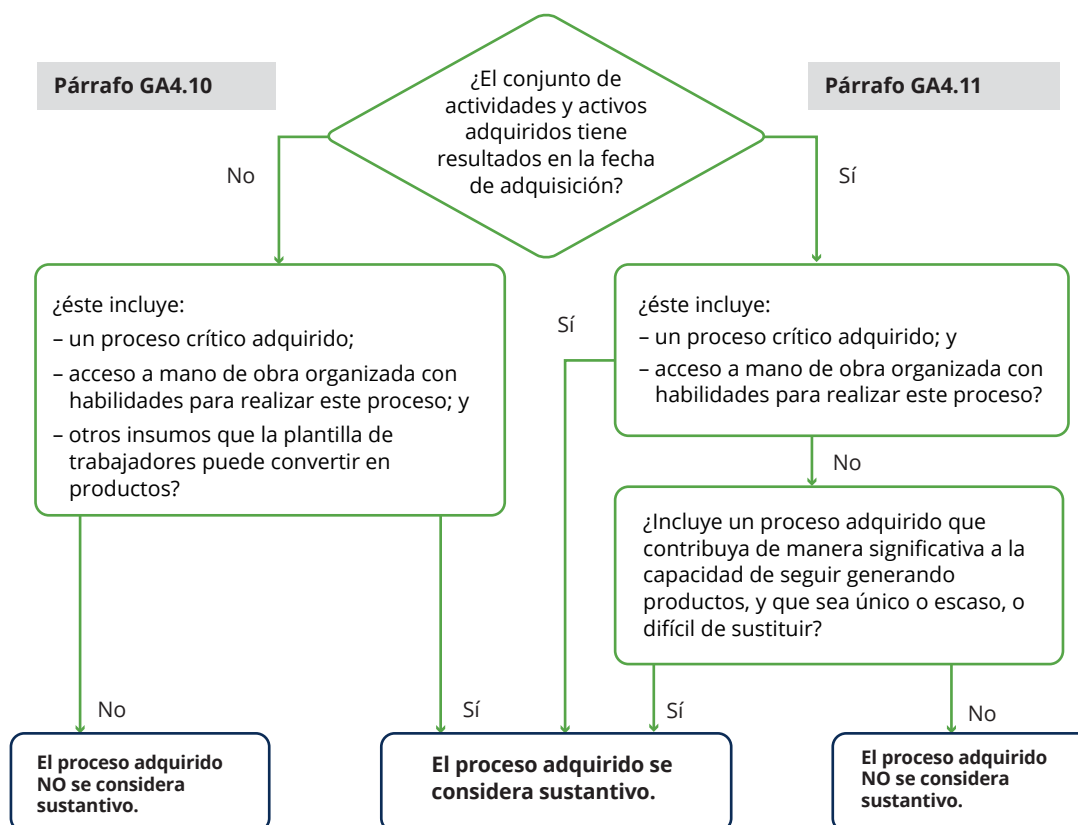
procesos que se utilizaron para operar ese negocio. Sin embargo, para ser considerado un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos incluye, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo, de manera que juntos contribuyan de forma significativa a la capacidad de elaborar productos. Los párrafos AG4.8 a AG4.11 especifican cómo evaluar si un proceso es esencial.

- AG4.6 Si un conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos, la continuación de los **ingresos de actividades ordinarias** no demuestra por sí sola que la ESFL adquirente haya adquirido tanto datos de entrada como un proceso sustantivo.
- AG4.7 Una ESFL adquirente determina si un conjunto particular de actividades y activos constituye un negocio se basa en si el conjunto integrado puede ser llevado a cabo y gestionado como un negocio por un participante en el mercado. No es relevante si un vendedor operó el conjunto como un negocio o si una ESFL adquirente tiene la intención de operar el conjunto como un negocio.

Evaluación de si un proceso adquirido es sustantivo

- AG4.8 Los párrafos AG4.9 a AG4.11 explican cómo evaluar si un proceso adquirido es sustantivo dependiendo de si el conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos (párrafo AG4.10) o tiene productos (párrafo AG4.11). La Figura AG4.1 resume cómo una ESFL evalúa si un proceso adquirido es sustantivo.

Figura AG4.1: Cómo una entidad evalúa si un proceso adquirido es sustantivo



AG4.9 Un ejemplo de un conjunto adquirido de actividades y activos que no tiene productos en la fecha de la adquisición es una entidad en su etapa inicial que no ha comenzado a generar ingresos de actividades ordinarias. Si un conjunto adquirido de actividades y activos genera ingresos de actividades ordinarias en la fecha de adquisición, se considera que tiene resultados en esa fecha. El conjunto adquirido tiene resultados incluso si posteriormente ya no generará ingresos de actividades ordinarias de clientes externos - por ejemplo, porque resultará integrado por un eventual ESFL adquirente.

AG4.10 Si un conjunto de actividades y activos no tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considera sustantivo solo si:

- (a) es fundamental para la capacidad de desarrollar o convertir un insumo o insumos adquiridos en productos; y
- (b) los insumos adquiridos incluyen acceso a una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación conocimiento o experiencia para realizar esos procesos (o grupo de procesos) y otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos. Esos otros insumos podrían incluir:
 - (i) propiedad intelectual que podría usarse para desarrollar un bien o servicio;
 - (ii) otros recursos económicos - por ejemplo, tecnología o bienes inmuebles - que podrían desarrollarse para crear productos; o
 - (iii) derechos a obtener acceso a los materiales necesarios o derechos que permitan la creación de productos futuros.

Algunos ejemplos de los insumos mencionados en los subpárrafos (b)(i) a (iii) son la tecnología, los proyectos de investigación y desarrollo en curso y los bienes inmuebles.

AG4.11 Si un conjunto de actividades y activos tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considera sustantivo si, al aplicarlo a un insumo o insumos adquiridos:

- (a) es fundamental respecto a la capacidad de continuar elaborando productos, y los productos adquiridos incluyen el acceso a una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar ese proceso (o grupo de procesos); o
- (b) contribuye de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos y:
 - (i) se considera único o escaso; o
 - (ii) no puede sustituirse sin costo, esfuerzo, o retraso significativo en la capacidad de continuar elaborando productos.

Identificación de la adquirente (aplicación de los párrafos G4.9 a G4.11)

AG4.12 En una combinación de negocios efectuada principalmente mediante la transferencia de efectivo u otros activos o incurriendo en pasivos, la adquirente será generalmente la entidad que transfiere el efectivo u otros activos o que incurre en los pasivos.

AG4.13 En una combinación de negocios efectuada principalmente por intercambio de instrumentos de patrimonio, la adquirente será generalmente la entidad que emita sus instrumentos de patrimonio. Una ESFL considera otros hechos y circunstancias pertinentes para identificar a la adquirente en una combinación de negocios efectuada mediante el intercambio de instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, la adquirente suele ser la entidad, de entre las que se combinan:

- (a) cuyos propietarios, como grupo, retienen o reciben después de la combinación de negocios la mayor parte de los derechos de voto en la entidad combinada;

- (b) cuyo único propietario o grupo organizado de propietarios tenga la mayor participación minoritaria de voto en la entidad combinada, si ningún otro propietario o grupo organizado de propietarios tiene una participación de voto significativa;
 - (c) cuyos propietarios tienen la capacidad de elegir, nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobernanza entidad combinada;
 - (d) cuya (anterior) gerencia domina la alta gerencia de la entidad combinada; o
 - (e) que paga una prima sobre el valor razonable -previo a la combinación de los instrumentos de patrimonio de la otra entidad o entidades que se combinan.
- AG4.14 La adquirente es generalmente la entidad que se combina cuyo tamaño (medido, por ejemplo, en forma de activos, ingresos de actividades ordinarias o beneficios) es significativamente mayor que el de la otra u otras entidades que se combinan.
- AG4.15 En una combinación de negocios que involucre a más de dos ESFL, una entidad identifica al adquirente considerando, entre otras cosas, cuál de las entidades que se combinan inició la combinación y el tamaño relativo de las entidades que se combinan.
- AG4.16 Una nueva entidad formada para llevar a cabo una combinación de negocios no es necesariamente la adquirente. Si se forma una nueva entidad para emitir instrumentos de patrimonio con el fin de efectuar una combinación de negocios, una de las entidades que se combinan y que existía antes de la combinación de negocios es la adquirente, de acuerdo con el párrafo G4.11 y la guía de los párrafos AG4.12 a AG4.15. Por el contrario, una nueva entidad que transfiere efectivo u otros activos o incurre en pasivos como contraprestación puede ser la adquirente.

Grupo H

Reexpresiones e información adicional

H1 - Información sobre partes relacionadas.....	282
H2 - Hiperinflación.....	287
H3 - Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa	290
H4 - Información complementaria	294

H1 – Información sobre partes relacionadas

Alcance de esta Sección

- H1.1 Esta Sección requiere que una ESFL incluya en sus **estados financieros** la información a revelar que sea necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que su **situación financiera** y su **excedente o déficit del periodo** del periodo puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes.

Definición de parte relacionada

- H1.2 Una **parte relacionada** es una persona o entidad que está relacionada con la **ESFL que informa**:
- (a) Una persona, o un **familiar cercano a esa persona**, está relacionada con una ESFL que informa si esa persona:
 - (i) es un miembro del personal clave de la gerencia de la ESFL que informa o de una entidad que **controla** de la ESFL que informa;
 - (ii) es miembro del órgano de gobierno de la ESFL (remunerado o no) que supervisa las actividades de la ESFL;
 - (iii) ejerce **control** o **control conjunto** sobre la ESFL que informa; o
 - (iv) ejerce influencia significativa sobre la ESFL que informa.
 - (b) Una entidad está relacionada con una ESFL que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
 - (i) la entidad y la ESFL que informa son miembros del mismo **grupo** (lo que significa que cada **ESFL controladora** y cualquier **entidad controlada** están relacionadas entre sí);
 - (ii) una entidad es **asociada** o está **controlada conjuntamente** por la ESFL que informa (o es una asociada o **entidad controlada conjuntamente** por un miembro de un grupo del que la ESFL que informa es miembro);
 - (iii) ambas entidades son entidades controladas de forma conjunta de la misma tercera entidad;
 - (iv) una entidad es una entidad controlada de forma conjunta de una tercera entidad, y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad;
 - (v) la entidad es un **plan de beneficios post-empleo** para los trabajadores de la ESFL que informa o de una ESFL que sea parte relacionada de ésta. Si la propia ESFL que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la ESFL que informa;
 - (vi) la ESFL está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a);
 - (vii) la entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte, proporciona servicios del personal clave de la gerencia a la ESFL que informa o a la **controladora** de la ESFL que informa; o
 - (viii) una persona identificada en (a)(iii) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).

- H1.3 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, una ESFL evaluará la esencia de la relación, y no solamente su forma legal. Esto incluye una evaluación de las características de los mecanismos de gobernanza de la ESFL.
- H1.4 En el contexto de esta Norma, los siguientes casos no se consideran necesariamente partes relacionadas:
- (a) dos ESFL simplemente porque tienen miembros del personal clave de la gerencia en común;
 - (b) dos partes por el mero hecho de compartir el control conjunto sobre una ESFL controlada de forma conjunta;
 - (c) cualquiera de los siguientes, simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aun cuando puedan afectar la libertad de acción de una ESFL o participar en su proceso de toma de decisiones):
 - (i) suministradores de financiación;
 - (ii) sindicatos;
 - (iii) entidades de servicios públicos; o
 - (iv) departamentos y agencias gubernamentales; o
 - (d) un cliente, **otorgante**, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que la ESFL realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de ellas.

Información a revelar

Información a revelar de las relaciones con la parte controladora

- H1.5 Deberán revelarse las relaciones entre una ESFL controladora y sus entidades controladas con independencia de que haya habido **transacciones entre dichas partes relacionadas**. Una ESFL revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última del grupo. Si ni la ESFL controladora de la entidad ni la parte controladora última del grupo elaboran estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la controladora próxima más importante que lo hace (si la hay).

Información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia

- H1.6 Personal clave de la gerencia son las personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la ESFL, directa o indirectamente, incluyendo cualquier administrador (sea o no ejecutivo) u órgano de gobierno equivalente de esa ESFL. La remuneración incluye todos los beneficios a los empleados (tal y como se definen en D4 *Beneficios a los empleados*). Los beneficios a los empleados incluyen todas las formas de contraprestaciones pagadas, por pagar o suministradas por la ESFL, o en su nombre (por ejemplo, por su controladora), a cambio de los servicios prestados a la ESFL. También incluyen contraprestaciones pagadas en nombre de una controladora de la ESFL, respecto a los bienes o servicios proporcionados a la ESFL.
- H1.7 La ESFL revelará la remuneración del personal clave de la gerencia total.

Información a revelar sobre la remuneración de los miembros del órgano de gobierno

- H1.8 Los miembros del órgano de gobierno son aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para supervisar las actividades de la ESFL (ya sea remuneradas o no). La remuneración incluye todos los beneficios a los empleados (tal y como se definen en D4). Los beneficios a los empleados incluyen todas las formas de contraprestaciones pagadas, por pagar o suministradas por la ESFL, o en su nombre (por ejemplo, por su controladora), a cambio de los servicios prestados a la ESFL. También incluyen contraprestaciones pagadas en nombre de una controladora de la ESFL, respecto a los bienes o servicios proporcionados a la ESFL.
- H1.9 Se revelará en las **notas** de los estados financieros que:
- (a) ninguno de los miembros del órgano de gobierno ha recibido ninguna compensación (véase el párrafo H1.8) ni beneficios por su empleo en la ESFL; o
 - (b) uno o más de los miembros del órgano de gobierno han recibido compensaciones u otros beneficios por su empleo en la ESFL.
- H1.10 Cuando sea necesario cumplir con H1.9(b), la información a revelar incluirá:
- (a) quién recibió el pago y la naturaleza del trabajo por el que se le pagó;
 - (b) los importes pagados desglosados en salario, pensión y otros beneficios;
 - (c) el acuerdo legal para el pago - servicios por cuenta ajena o por cuenta propia - y cómo se distingue esto de cualquier función de gobernanza dentro de la ESFL; y
 - (d) la confirmación de que la ESFL está autorizada a realizar dichos pagos en virtud de la ley/ constitución.
- H1.11 Cuando cualquier miembro del órgano de gobierno haya reclamado gastos, la información a revelar incluirá:
- (a) el número de miembros a los que se ha pagado; y
 - (b) el valor de los gastos pagados, cuando sea **material o tenga importancia relativa**, con la información a revelar de los **gastos** por categoría natural.
- H1.12 Una ESFL que obtenga servicios de personal clave de la gerencia de otra entidad (entidad de gerencia) no está obligada a revelar la información que, de otro modo, podría requerirse en el párrafo H1.7 en relación con la remuneración pagada o pagadera por la entidad gestora a sus empleados o directores. Sin embargo, se revelarán los importes en que haya incurrido una ESFL por la prestación de dichos servicios por parte de una entidad de gerencia independiente.

Información a revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas

- H1.13 Una transacción entre partes relacionadas es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una ESFL que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio. Ejemplos habituales de transacciones entre partes relacionadas en las ESFL incluyen, sin ser una lista exhaustiva, las siguientes:
- (a) transacciones entre una ESFL y aquellos que tienen **derechos sobre el patrimonio**;
 - (b) transacciones entre una ESFL y otra entidad cuando ambas entidades están bajo el control común de una sola entidad o persona; y
 - (c) transacciones en las que una entidad o un miembro del órgano de gobierno y/ o personal clave de la gerencia de la ESFL que informa incurre directamente en gastos que, de otro modo, habrían sido sufragados por la ESFL que informa.

H1.14 Si una ESFL realiza transacciones con partes relacionadas, revelará la naturaleza de la relación con cada parte relacionada, así como la información sobre las transacciones, los saldos pendientes y los compromisos que sean necesarios para la comprensión de los efectos potenciales de la relación tiene en los estados financieros. Esos requerimientos de información a revelar se suman a los requerimientos de los párrafos H1.7, H1.9 y H1.10 de revelar la remuneración del personal clave de la gerencia y de los miembros del órgano de gobierno, incluidos los gastos. Como mínimo, la información a revelar incluirá:

- (a) el importe de las transacciones;
- (b) el importe de los saldos pendiente, incluyendo compromisos y:
 - (i) sus plazos y términos, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y
 - (ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida.
- (c) provisiones por cuentas por cobrar incobrables relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y
- (d) el gasto reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas.

Dichas transacciones podrían incluir partidas de **ingresos** o gastos, transferencias (o donaciones) de bienes, servicios, **arrendamientos**, garantías y liquidaciones por parte de la ESFL en nombre de la parte relacionada o viceversa.

H1.15 Una ESFL revelará la información requerida por el párrafo H1.14 de forma separada para cada una de las siguientes categorías:

- (a) entidades o individuos con control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;
- (b) entidades sobre las que la ESFL ejerza control, control conjunto o influencia significativa;
- (c) el personal clave de la gerencia y los miembros del órgano de gobierno de la ESFL o su controladora (en conjunto); y
- (d) otras partes relacionadas.

H1.16 Una ESFL está exenta de los requerimientos del párrafo H1.14 en relación con transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con:

- (a) un **gobierno** que tiene control, o control conjunto o influencia significativa sobre la ESFL que informa; y
- (b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo gobierno tiene control, o control conjunto o influencia significativa tanto sobre la ESFL que informa como sobre la otra entidad.

H1.17 Los siguientes son ejemplos de transacciones que se revelarán si se han producido con una parte relacionada:

- (a) compras o ventas de bienes (terminados o no);
- (b) donaciones;
- (c) compras o ventas de propiedades y otros **activos**;
- (d) prestación o recepción de servicios;
- (e) arrendamientos;
- (f) transferencias de **investigación y desarrollo**;
- (g) transferencias en función de acuerdos sobre licencias;
- (h) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en **efectivo** o en especie);

- (l) otorgamiento de garantías colaterales y avales;
 - (j) compromisos de hacer algo si un determinado suceso ocurre o no ocurre en el futuro;
 - (k) liquidación de **pasivos** en nombre de la ESFL, o por la ESFL en nombre de otra parte; y
 - (l) participación en un **plan de beneficios definidos** que comparte riesgos entre la ESFL que informa y otras entidades del grupo.
- H1.18 No es necesario revelar las transacciones con un miembro del órgano de gobierno cuando dicho miembro sea beneficiario de servicios prestados de conformidad con el objetivo principal de la ESFL, siempre que los servicios se presten en las mismas condiciones que a otros **beneficiarios** elegibles. No es necesario revelar los importes adeudados por los miembros del órgano de gobierno en la fecha de presentación de los estados financieros si el miembro del órgano de gobierno no ha excedido las condiciones ofrecidas a otros beneficiarios elegibles. Se proporcionará una lista de los miembros del órgano de gobierno que reciben servicios, junto con la naturaleza del servicio prestado.
- H1.19 Una ESFL no declarará que las transacciones con partes relacionadas se realizaron en condiciones equivalentes a las que prevalecen en las transacciones en condiciones de igualdad, a menos que dichas condiciones puedan justificarse.
- H1.20 Una ESFL puede revelar las partidas de naturaleza similar de forma agregada, excepto cuando la revelación de información separada sea necesaria para una comprensión de los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la ESFL.
- H1.21 Si una ESFL que informa aplica la exención del párrafo H1.16, revelará la siguiente información sobre las transacciones y saldos pendientes relacionados a los que hace referencia el párrafo H1.16:
- (a) el nombre del gobierno y la naturaleza de su relación con la ESFL que informa (es decir, control, control conjunto o influencia significativa);
 - (b) la naturaleza y el importe de cada transacción individualmente significativa;
 - (c) para otras transacciones que sean colectivamente, pero no individualmente, significativas, una indicación cualitativa o cuantitativa de su alcance. Los tipos de transacciones incluyen los enumerados en el párrafo H1.17.

H2 - Hiperinflación

Alcance de esta Sección

- H2.1 Esta Sección se aplicará a una ESFL cuya **moneda funcional** sea la moneda de una economía hiperinflacionaria. Requiere que una ESFL prepare los **estados financieros** que hayan sido ajustados por los efectos de la hiperinflación.

Economía hiperinflacionaria

- H2.2 Esta Sección no establece una tasa absoluta a partir de la cual se considera a una economía como hiperinflacionaria. Una ESFL realizará ese juicio considerando toda la información disponible, incluyendo, pero no limitándose a, los siguientes indicadores de posible hiperinflación:
- (a) La población, en general, prefiere conservar su riqueza en forma de **activos** no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable. además, las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener su capacidad adquisitiva.
 - (b) La población, en general, no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable. los precios pueden establecerse en esta otra moneda.
 - (c) Las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto.
 - (d) Las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios.
 - (e) La tasa acumulada de inflación a lo largo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100 por ciento.

Unidad de medida en los estados financieros

- H2.3 Todos los importes de los estados financieros de una ESFL, cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, deberán expresarse en términos de la unidad de medida corriente al final del **periodo sobre el que se informa**. La información comparativa para al periodo anterior, requerida por el párrafo H1.16, y cualquier otra información presentada referente a otros periodos anteriores, deberá también quedar establecida en términos de la unidad de medida corriente en la **fecha de presentación**.
- H2.4 La reexpresión de los estados financieros, de acuerdo con lo establecido en esta Sección, requiere el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general. En la mayoría de las economías existe un índice general de precios reconocido, normalmente elaborado por el gobierno, que las entidades seguirán.

Procedimientos para reexpresar los estados financieros a costo histórico

Estado de Situación Financiera

- H2.5 Los importes del **Estado de Situación Financiera** no expresados todavía en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa se reexpresarán aplicando un índice general de precios.

- H2.6 Las **partidas monetarias** no serán reexpresadas, puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente al cierre del periodo sobre el que se informa. Son partidas monetarias el dinero conservado y las partidas a recibir o pagar en metálico.
- H2.7 Los activos y **pasivos** vinculados mediante acuerdos a cambios en los precios, tales como los bonos y préstamos indexados, se ajustarán en función del acuerdo y se presentarán con este importe ajustado en el Estado de Situación Financiera reexpresado.
- H2.8 Todos los demás activos y pasivos son de carácter no monetario:
- (a) Algunas partidas no monetarias se registrarán según sus importes corrientes al final del periodo sobre el que se informa, tales como el valor neto realizable o el **valor razonable**, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos serán reexpresados.
 - (b) La mayoría de las partidas no monetarias se llevan al costo o al costo menos la **depreciación** acumulada; por ello se expresan en importes corrientes en su fecha de adquisición. El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la depreciación, se determina aplicando a su costo histórico y a la depreciación acumulada la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta el cierre del periodo sobre el que se informa.
 - (c) Algunas partidas no monetarias se llevan según valores corrientes en fechas distintas a la de la adquisición o de la fecha de presentación, por ejemplo, las **propiedades, planta y equipo** que se han revaluado en una fecha previa. En tales casos, los **importes en libros** se reexpresarán desde la fecha de la revaluación.
 - (d) El importe reexpresado de una partida no monetaria se reducirá, de acuerdo con la E5 *Deterioro del valor de los activos*, cuando exceda de su **importe recuperable**.
- H2.9 Al comienzo del primer periodo de aplicación de esta Sección, los componentes de los **activos netos**, excepto los **fondos restringidos** y los **fondos no restringidos** (incluido cualquier excedente de revaluación), se reexpresan aplicando un índice general de precios desde las fechas en que los componentes fueron aportados o surgieron de otro modo. Por su parte, cualquier superávit de revaluación surgido con anterioridad se eliminará. Los fondos restringidos y los fondos no restringidos reexpresados se derivan de todos los demás importes del Estado de Situación Financiera reexpresado.
- H2.10 Al final del primer periodo y en los periodos posteriores, se reexpresarán todos los componentes de los **derechos sobre el patrimonio**, aplicando un índice general de precios desde el principio del periodo, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los cambios en el periodo en los derechos sobre el patrimonio se revelan de conformidad con el B4 *Estado de Cambios en los Activos Netos*.

Estado de Ingresos y Gastos y Estado de Cambios en los Activos Netos

- H2.11 Todos los elementos del **Estado de Ingresos y Gastos** y del **Estado de Cambios en los Activos Netos** se expresarán en términos de la unidad de medida vigente al final del periodo sobre el que se informa. Por ello, todos los importes necesitarán ser reexpresados aplicando la variación en el índice general de precios desde la fecha en que las partidas de **ingresos y gastos** fueron reconocidas inicialmente en los estados financieros. Si la inflación general es aproximadamente homogénea durante el periodo, y las partidas de ingresos y gastos también son aproximadamente similares a lo largo del periodo, puede ser apropiado emplear una tasa media de inflación.

Estado de Flujos de Efectivo

H2.12 Una entidad expresará todas las partidas del **Estado de Flujos de Efectivo** en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa.

Pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta

H2.13 En un periodo de inflación, una ESFL que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios perderá poder adquisitivo, y una ESFL que mantenga un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios ganará poder adquisitivo, siempre que tales partidas no se encuentren sujetas a un índice de precios. Una ESFL incluirá en **el excedente o déficit del periodo** la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta. Una ESFL compensará el ajuste a esos activos y pasivos vinculados por un acuerdo a cambios en los precios realizado de acuerdo con el párrafo H2.7, con la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta.

Economías que dejan de ser hiperinflacionarias

H2.14 Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y una ESFL deje de preparar y presentar los estados financieros elaborados de acuerdo con lo establecido en esta Sección, los importes expresados en la **moneda de presentación**, al final del periodo anterior a aquel sobre el que se informa, se utilizarán como base para los importes en libros de los estados financieros posteriores.

Información a revelar

H2.15 Una ESFL a la que sea aplicable esta Sección revelará lo siguiente:

- (a) el hecho de que los estados financieros y otros datos de periodos anteriores hayan sido reexpresados para tener en cuenta los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional;
- (b) la identidad y el nivel del índice de precios en la fecha de presentación y los cambios durante el periodo actual y el periodo anterior sobre los que se informa; y
- (c) el importe de las ganancias o pérdidas de las partidas monetarias.

H3 – Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

Alcance de esta Sección

- H3.1 Esta Sección define los hechos ocurridos después del **periodo sobre el que se informa** y establece los principios para el reconocimiento, medición y revelación de esos hechos.

Definición de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

- H3.2 Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa son todos los hechos, favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los **estados financieros** para su emisión. Existen dos tipos de hechos:
- (a) los que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste); y
 - (b) los que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste).
- H3.3 Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa incluirán todos los hechos hasta la fecha en que los estados financieros queden autorizados para su emisión, incluso si esos hechos tienen lugar después del anuncio público del **excedente o déficit** del periodo o de otra información financiera específica.

Reconocimiento y medición

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

- H3.4 Una ESFL ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, incluyendo la información a revelar relacionada, para los hechos que impliquen ajuste y hayan ocurrido después del periodo sobre el que se informa.
- H3.5 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste, y por tanto requieren que una ESFL ajuste los importes reconocidos en sus estados financieros, o que reconozca partidas no reconocidas con anterioridad:
- (a) la resolución de un litigio judicial, después del periodo sobre el que se informa, que confirma que la ESFL tenía una obligación presente al final del periodo sobre el que se informa. La ESFL ajustará cualquier **provisión** reconocida con anterioridad respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la D5 *Provisiones y contingencias*, o reconocerá una nueva provisión. La ESFL no revelará un mero **pasivo contingente**. En su lugar, la resolución del litigio proporcionará evidencia adicional a ser considerada para determinar la provisión que debería reconocerse al final del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la D5.

- (b) la recepción de información, después del periodo sobre el que se informa, que indique el deterioro del valor de un **activo** al final del periodo sobre el que se informa, o de que el importe de una pérdida por **deterioro de valor** anteriormente reconocido para ese activo necesitará ajustarse. Por ejemplo:
 - (i) la situación de quiebra de un cliente u **otorgante**, ocurrida después del periodo sobre el que se informa, generalmente confirma que al final del periodo sobre el que se informa existía una pérdida sobre la cuenta comercial por cobrar, y por tanto que la entidad necesita ajustar el **importe en libros** de dicha cuenta; y
 - (ii) la venta de **inventarios**, después del periodo sobre el que se informa, puede aportar evidencia sobre sus precios de venta al final de periodo sobre el que se informa, con el propósito de evaluar el deterioro del valor en esa fecha.
- (c) la determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del costo de activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes del final del periodo sobre el que se informa.
- (d) la determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si al final del periodo sobre el que se informa la ESFL tiene una **obligación implícita** o de carácter legal, de efectuar estos pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha (véase la D4 *Beneficios a los empleados*).
- (e) el descubrimiento de fraudes o **errores** que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

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

- H3.6 Una ESFL no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa si estos hechos no implican ajuste.
- H3.7 Son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:
 - (a) la reducción en el valor de mercado de las inversiones, ocurrida entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. La caída del valor de mercado no está, normalmente, relacionada con la condición de las inversiones al final del periodo sobre el que se informa, sino que refleja circunstancias acaecidas posteriormente. Por tanto, una ESFL no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para estas inversiones. De forma similar, la ESFL no actualizará los importes revelados sobre las inversiones hasta el final del periodo sobre el que se informa, aunque pudiera ser necesario revelar información adicional de acuerdo con lo establecido en el párrafo H3.10.
 - (b) un importe que pase a ser exigible como resultado de una sentencia o una resolución favorable de un litigio judicial después de la **fecha de presentación**, pero antes de que se publiquen los estados financieros. Este sería un **activo contingente** en la fecha sobre la que se informa (véase el párrafo D5.16) y se podría requerir revelar información, según lo establecido en el párrafo D5.19. Sin embargo, el acuerdo sobre el importe de daños, alcanzado antes de la fecha sobre la que se informa, como resultado de una sentencia, pero que no se hubiese reconocido anteriormente porque el importe no se podía medir con fiabilidad, puede constituir un hecho que implique ajuste.
 - (c) nuevos acuerdos de subvención significativos celebrados después del final del periodo sobre el que se informa. Si una ESFL celebra un nuevo acuerdo de subvención significativo después del periodo sobre el que se informa, pero antes de que se autorice

la publicación de los estados financieros, este hecho no suele estar relacionado con las condiciones existentes al final del periodo sobre el que se informa. Por lo tanto, la ESFL no ajusta los importes reconocidos en sus estados financieros para el periodo sobre el que se informa. Sin embargo, dado que el acuerdo de subvención puede tener un impacto significativo en el rendimiento financiero o las operaciones futuras de la ESFL, es posible que se requiera revelar la naturaleza y el impacto financiero del nuevo acuerdo de subvención, de conformidad con el párrafo H3.10, para garantizar que los usuarios de los estados financieros estén informados de los eventos **materiales o con importancia relativa** que se produzcan después del periodo sobre el que se informa.

Distribuciones

- H3.8 Si una ESFL declara una distribución a los tenedores de **derechos sobre el patrimonio** después del cierre del periodo sobre el que se informa, la ESFL no reconocerá esas distribuciones como un **pasivo** al cierre del periodo sobre el que se informa. El importe de la distribución puede presentarse como un componente separado de los **fondos restringidos** o los **fondos no restringidos** al cierre del periodo sobre el que se informa.

Información a revelar

Fecha de autorización para la emisión

- H3.9 Una ESFL revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación, así como quién ha dado esta autorización. Si otros tienen poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la ESFL revelará ese hecho.

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

- H3.10 Una ESFL revelará la siguiente información para cada categoría de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:
- (a) la naturaleza del suceso; y
 - (b) una estimación de su efecto financiero, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.
- H3.11 Los siguientes son ejemplos de sucesos no ajustados después del final del periodo sobre el que se informa que generalmente darían lugar a una revelación; las revelaciones reflejarán la información que se conozca después del final del periodo sobre el que se informa, pero antes de que se autorice la publicación de los estados financieros:
- (a) una **combinación de negocios** importante o la disposición de una **entidad controlada** importante;
 - (b) el anuncio de un plan para discontinuar una operación;
 - (c) las compras de activos muy importantes, las disposiciones o planes para la disposición de activos, o la expropiación de activos muy importantes por parte del gobierno;
 - (d) la destrucción por incendio de una planta importante de producción;
 - (e) el anuncio, o el inicio de la implementación, de una reestructuración importante;
 - (f) las emisiones o recompras de instrumentos de deuda o de derechos sobre el patrimonio de una ESFL;
 - (g) las variaciones anormalmente grandes en los precios de los activos o en las tasas de cambio de alguna moneda extranjera;

- (h) cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales aprobadas o anunciadas que tengan un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos diferidos y corrientes;
- (i) la aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo, al otorgar garantías por importe significativo;
- (j) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de eventos ocurridos después del final del periodo sobre el que se informa; y
- (k) nuevos acuerdos de subvención significativos celebrados después del final del periodo sobre el que se informa.

H4 - Información complementaria

Alcance de esta Sección

- H4.1 Esta Sección será aplicada por una ESFL cuando prepare y distribuya una o más declaraciones complementarias de conformidad con la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL - *Información armonizada sobre subvenciones* (Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL) para cumplir con su responsabilidad ante sus partes interesadas, incluidos los donantes.
- H4.2 Cuando se aplique el párrafo H4.1, una ESFL revelará toda la información complementaria de la ESFL. La información complementaria es aquella que permite elaborar una declaración complementaria de toda la ESFL en el formato prescrito por la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL. Dicha información deberá revelarse incluso si no se presenta en ninguna otra parte de los **estados financieros con propósito general** según esta Norma.
- H4.3 Para todas las demás ESFL, esta Sección es opcional. Una ESFL puede adoptar los requerimientos de esta Sección, incluida la publicación de un Estado complementario de toda la ESFL que se ajuste al formato prescrito en la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL.

Ámbito de información

- H4.4 La información complementaria se preparará utilizando el ámbito de información de la ESFL requerido por los párrafos A2.48 a A2.53 de esta Norma.

Reconocimiento y medición de la información complementaria

- H4.5 La información complementaria que se revele de conformidad con esta Sección se elaborará utilizando los principios de **reconocimiento** y medición pertinentes de esta Norma.

Información a revelar complementaria

- H4.6 Una ESFL revelará los importes de todas las clases de **ingresos y gastos** que se requieren en el formato prescrito del Estado complementario de la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL, cuando no se revelen en otra parte de los estados financieros.
- H4.7 Cada partida de información complementaria puede revelarse individualmente o en conjunto, de modo que la información completa de la ESFL siga el formato del Estado complementario.
- H4.8 Se recomienda a las ESFL que presenten la información de forma conjunta, aunque no es obligatorio. Cuando una ESFL adopte este enfoque, la información se presentará de acuerdo con el formato prescrito en la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL.
- H4.9 Las ESFL no están obligadas a repetir la información ya revelada en otras partes de los estados financieros cuando cumplan los requerimientos de esta Sección. Cuando una ESFL adopte este enfoque, identificará en cada una de la información a revelar pertinente presentada de conformidad con otras secciones de esta Norma la clase de ingresos y o gastos del formato del estado complementario al que se refiere dicha información.
- H4.10 Cuando una ESFL presente por separado los **costos de apoyo** en un estado complementario elaborado de conformidad con la Guía de Prácticas 1 de la NIC-ESFL, revelará sus costos de apoyo totales como información complementaria.

Base para informar sobre la información a revelar complementaria

- H4.11 Una ESFL revelará información complementaria de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento y medición de esta Norma. Por lo tanto, la información complementaria se preparará y revelará de la siguiente manera:
- (a) los ingresos totales serán congruentes con los ingresos totales presentados en el **Estado de Ingresos y Gastos**;
 - (b) los gastos totales serán congruentes con los gastos totales presentados en el Estado de Ingresos y Gastos;
 - (c) las ganancias y pérdidas por cambio de divisas deberán ser congruentes con los importes presentados por separado en el Estado de Ingresos y Gastos o en el **Estado de Cambios en los Activos Netos**, o en ambos;
 - (d) las transferencias entre **fondos** sumarán cero en toda la ESFL; y
 - (e) cualquier otro movimiento financiero deberá ser igual a otros importes presentados en el Estado de Ingresos y Gastos o a los importes presentados en el Estado de Cambios en los Activos Netos que no estén incluidos en (a) a (c).
- H4.12 La información complementaria o el estado complementario de toda la ESFL deberán ser congruentes con el movimiento total de los fondos. Por lo tanto, no revelará movimientos en ningún **derecho sobre el patrimonio** ni en ningún otro componente de los activos netos que no forme parte de los fondos.
- H4.13 Excepcionalmente, si una ESFL elabora información complementaria utilizando la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL que tiene un ámbito de información diferente al requerido por el párrafo H4.4 o tiene principios de reconocimiento y medición que no son congruentes con esta Norma, revelará:
- (a) el límite de información alternativo o los principios de reconocimiento y medición utilizados;
 - (b) una explicación cuantitativa y cualitativa de cualquiera de las diferencias para cada uno de los elementos del párrafo H4.11(a) a H4.11(e);
 - (c) por qué ha sido necesario apartarse del límite de información de la **ESFL que informa** o de los principios de reconocimiento y medición prescritos por esta Norma.

Inventario y costos de capital

- H4.14 Una ESFL solo proporcionará información separada sobre los costos de capital y de **inventario** cuando haya optado por utilizar la sección opcional de la declaración complementaria relacionada con los costos de inventario y de capital.
- H4.15 Cuando una ESFL haya utilizado la sección de costos de inventario y de capital en sus Declaraciones complementarias de la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL, deberá revelar los costos de adquisición de los elementos de inventario y de capital para el periodo sobre el que se informa.

Grupo Z

Transición a la NIC-ESFL

Z1 - Transición a la NIC-ESFL	297
-------------------------------------	-----

Z1 - Transición a la NIC-ESFL

Alcance de esta Sección

- Z1.1 Esta Sección se aplicará a una **entidad que adopte por primera vez** la esta Norma, independientemente de si su marco contable anterior se basaba en las NIIF o las NICSP, en otros principios de contabilidad generalmente aceptadas (PCGA), como las normas contables nacionales, o en otro marco, como la base de caja o la base del **impuesto a las ganancias** local.
- Z1.2 Una entidad que haya aplicado la NIC-ESFL en un **periodo anterior sobre el que se informa**, pero cuyo **informe financiero** anual más reciente no contenga una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de la NIC-ESFL, deberá aplicar esta sección o aplicar la NIC-ESFL de forma retroactiva de acuerdo con B7 *Políticas contables, estimaciones y errores*, como si la ESFL nunca hubiera dejado de aplicar la NIC-ESFL. Cuando esta ESFL decide no aplicar esta Sección, todavía se le requiere que aplique los requerimientos de información a revelar del párrafo Z1.15, además de los requerimientos de información a revelar de la B7.

Adopción por primera vez

- Z1.3 Una ESFL que adopte por primera vez esta Sección aplicará esta sección en sus primeros informes financieros preparados conforme a esta Norma.
- Z1.4 El primer informe financiero de una ESFL que se ajuste a esta Norma es el primer informe financiero anual en el que la ESFL declara de forma explícita y sin reservas en dicho informe financiero el cumplimiento de la NIC-ESFL. Un informe financiero elaborado de conformidad con esta Norma es el primer informe financiero de este tipo de una ESFL si, por ejemplo, la ESFL:
- (a) no presentó un informe financiero para periodos anteriores;
 - (b) presentó sus estados financieros anteriores más recientes de conformidad con requerimientos nacionales que no son congruentes con esta Norma en todos los aspectos; o
 - (c) presentó sus estados financieros anteriores más recientes de conformidad con las **Normas NIIF de Contabilidad completas, la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES o las Normas NICSP.**
- Z1.5 Una ESFL que haga una declaración explícita y sin reservas de pleno cumplimiento de la NIC-ESFL en su informe financiero deberá cumplir todos los requerimientos de los párrafos Z1.7 y Z1.8, proporcionando tanto los estados financieros como un informe narrativo. Como parte de las disposiciones transitorias, durante los dos primeros años siguientes a la **fecha de transición a la NIC-ESFL**, una ESFL podrá hacer una declaración explícita y sin reservas en su informe financiero sobre el cumplimiento de los requerimientos de la NIC-ESFL únicamente para los estados financieros. No se permiten excepciones para las inversiones en **asociadas** o las **participaciones beneficiarias** en negocios conjuntos que posea la ESFL.
- Z1.6 Transcurridos dos años, una ESFL hará una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de todos los requerimientos de la NIC-ESFL. Si no se cumplen todos los requerimientos en los dos años siguientes a la fecha de adopción de la NIC-ESFL, la ESFL explicará que no ha cumplido todos los requerimientos de la NIC-ESFL y que no puede realizar una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento. Esto será así incluso si los estados financieros cumplen con la NIC-ESFL. En estas circunstancias, la ESFL seguirá los requerimientos de Z1.2. También podrá realizar la certificación permitida por Z1.20.

- Z1.7 El párrafo B1.6 define un conjunto completo de estados financieros y A3 *Información narrativa* describe el requerimiento de información narrativa.
- Z1.8 El párrafo B1.16 requiere que una ESFL revele, en un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información narrativa y descriptiva comparativa específica que forme parte de las **notas** a los estados financieros. Una ESFL puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Por consiguiente, la **fecha de transición** de una ESFL a la NIC-ESFL es el comienzo del primer periodo para el que la ESFL presenta información comparativa completa de conformidad con los requerimientos de los estados financieros de esta Norma en su primer informe financiero.

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

- Z1.9 Salvo lo dispuesto en los párrafos Z1.11 a Z1.13, una ESFL deberá, en la fecha de transición a la NIC-ESFL (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):
- (a) reconocer todos los **activos y pasivos** cuyo **reconocimiento** sea requerido por la NIC-ESFL;
 - (b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta Norma no permite dicho reconocimiento;
 - (c) reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de **patrimonio**, pero son un tipo diferente de activo, pasivo o componente de los **activos netos** según esta Norma;
 - (d) aplicar esta Norma al medir todos los activos y pasivos reconocidos; y
 - (e) aplicar esta Norma para determinar la división de los fondos acumulados, incluido el Fondo General, entre **fondos restringidos** y **fondos no restringidos**. De manera prospectiva, el Fondo General es un fondo sin restricciones.
- Z1.10 Las **políticas contables** que una ESFL utiliza al adoptar esta Norma pueden diferir de las que utilizaba para la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta Norma. Por consiguiente, una ESFL reconocerá esos ajustes directamente en el Fondo General (a menos que se refieran a fondos restringidos u otra categoría de activos netos) en la fecha de transición a esta Norma.
- Z1.11 Al adoptar por primera vez esta Norma, una ESFL no modificará retroactivamente la contabilidad que seguía en virtud de su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:
- (a) **Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros.** Los activos y pasivos financieros dados de baja en el marco contable anterior de una ESFL antes de la fecha de transición no se reconocerán al adoptar la NIC-ESFL. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la NIC-ESFL en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior de la ESFL, una entidad tendrá la opción de elegir entre (i) darlos de baja en el momento de la adopción de la NIC-ESFL; o (ii) seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden.
 - (b) Contabilidad de coberturas. Una ESFL no cambiará su contabilidad de coberturas, realizada con anterioridad a la fecha de transición a la NIC-ESFL, para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir en la fecha de transición. Con respecto a las

relaciones de cobertura que todavía existan en la fecha de transición, la ESFL seguirá los requerimientos de contabilidad de coberturas de la Parte II de la F1 *Otros temas relacionados con instrumentos financieros*, incluidos los requerimientos de discontinuar la contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones de la de la Parte II de la F1.

- (c) **Estimaciones contables.**
- (d) **Operaciones discontinuadas.**
- (e) Medición de **participaciones no controladoras**. Los requerimientos del párrafo B3.8 para asignar el **excedente o déficit del periodo** entre la participación no controladora y los **derechos sobre el patrimonio** se aplicarán de forma prospectiva desde la fecha de transición a la NIC-ESFL (o desde una fecha anterior en la que se aplique esta Norma para reexpresar las **combinaciones de negocios** - véase el párrafo Z1.12(a)).
- (f) Préstamos a un tipo de interés inferior al del mercado. Una ESFL que adopte por primera vez esta Norma aplicará los requerimientos de la F1 *Instrumentos financieros* de forma prospectiva a los préstamos existentes en la fecha de transición a esta Norma. Por consiguiente, si una ESFL adopta por primera vez esta Norma no reconoció y **midió** un préstamo sobre una base congruente con esta Norma, utilizará el **importe en libros** del préstamo de sus PCGA anteriores en la fecha de transición a esta NIIF como el importe en libros del préstamo en esa fecha y no reconocerá el beneficio de cualquier préstamo con una tasa de interés inferior a la de mercado como una **subvención**.
- (g) **Contratos** completados con clientes. Una ESFL no reexpresará los contratos que se hayan completado antes de la fecha de transición a la NIC-ESFL. Un contrato completado es un contrato para el que la ESFL ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con sus PCGA anteriores.
- (h) **Acuerdos de subvención**. Una ESFL no reformulará los acuerdos de subvención que se hayan completado antes de la fecha de transición a la NIC-ESFL o que debían completarse en los 12 meses siguientes a la fecha de transición. Se considera que un acuerdo de subvención está completado cuando la ESFL ha cumplido todas las obligaciones de entrega (es decir, ha cumplido los requerimientos en relación con los resultados, actividades o uso de recursos especificados) o, cuando no hay **obligaciones de entrega**, ha utilizado todos los recursos proporcionados.

Z1.12 Una ESFL podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros en conformidad con esta Norma:

- (a) **Combinaciones de negocios**. Una ESFL que adopte esta norma por primera vez puede elegir no aplicar G4 *Combinaciones de negocios* y plusvalía a las combinaciones de negocios que se hayan efectuado antes de la fecha de transición a esta Norma. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez la NIIF reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la G4, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.
- (b) **Valor razonable** como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede optar por medir una partida de **propiedades, planta y equipo**, una **propiedad de inversión** o un **activo intangible**, un **activo financiero** (incluidos los fondos de dotación) o un **inventario** en la fecha de transición a esta Norma por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.
- (c) **Revaluación** como costo atribuido. Un adoptante por primera vez puede optar por utilizar una revaluación anterior según los PCGA de un elemento de propiedad, planta y equipo (incluidos los activos históricos), una propiedad de inversión, un activo intangible o un inventario en la fecha de transición a esta Norma o antes de ella como su costo atribuido en la fecha de revaluación.

- (d) La medición del valor razonable basada en sucesos como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez esta NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para todos sus activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable a una fecha concreta, por causa de algún suceso, por ejemplo, una valoración de un **negocio**, o parte de un negocio, a efectos de una venta prevista. Si la fecha de medición:
- (i) Es la fecha de transición a esta Norma o una fecha anterior a ésta, la ESFL podrá usar tales mediciones del valor razonable derivadas de algún suceso, como el costo atribuido a la fecha de la medición.
 - (ii) Es posterior a la fecha de transición a esta Norma, pero durante el periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a esta Norma, las mediciones al valor razonable derivadas del suceso pueden utilizarse como costo atribuido cuando el suceso tenga lugar. Una ESFL reconocerá los ajustes resultantes directamente en los fondos sin restricciones (o, si procede, en otra categoría de activos netos) en la fecha de medición. En la fecha de transición a esta Norma, la ESFL establecerá el costo atribuido mediante la aplicación de los criterios de los párrafos Z1.12(b) y (c) o medirá los activos y pasivos de acuerdo con los otros requerimientos de esta Sección.
- (e) Diferencias de conversión acumuladas. La A5 *Conversión de moneda extranjera* requiere que una ESFL clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado de los activos netos. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los **negocios en el extranjero** en la fecha de transición a la NIC-ESFL (es decir, aplicar el método de un “nuevo comienzo”).
- (f) **Estados financieros separados.** Cuando una ESFL prepara estados financieros separados, el párrafo G1.47 requiere que contabilice sus inversiones en **entidades controladas, asociadas y entidades controladas de forma conjunta** de alguna de las formas siguientes:
- (i) al costo menos el **deterioro del valor**;
 - (ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en el excedente o déficit del periodo; o
 - (iii) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo G2.8.
- Si una adoptante por primera vez mide dicha participación beneficiaria al costo, deberá medirla por uno de los siguientes importes en la fecha de transición:
- (iv) el costo determinado de acuerdo con la G1 *Estados financieros consolidados y separados*; o
 - (v) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la NIC-ESFL o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha.
- (g) **Instrumentos financieros compuestos.** El párrafo F2.13 requiere que una ESFL separe un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y sus componentes debidos a los derechos sobre el patrimonio en la fecha de emisión. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no necesitará separar estos dos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a esta Norma.
- (h) **Impuesto a las ganancias diferido.** Una adoptante por primera vez puede aplicar la D8 *Impuesto a las ganancias* de forma prospectiva desde la fecha de transición a la NIC-ESFL, aplicando retroactivamente la excepción del párrafo D8.4.

- (i) **Acuerdos de concesión de servicios.** No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la Norma aplique los párrafos E6.21 a E6.25 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta Norma.
- (j) Actividades de extracción. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores, puede optar medir los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la fecha de transición a la NIC-ESFL, por el importe determinado según sus PCGA anteriores. La ESFL comprobará el **deterioro del valor** de esos activos en la fecha de transición a esta Norma, de acuerdo con la E5 *Deterioro del valor de los activos*.
- (k) Acuerdos que contienen un **arrendamiento**. Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la NIC-ESFL, contiene un arrendamiento (véase el párrafo D6.3) sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo fue celebrado.
- (l) Pasivos por desmantelamiento incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo. El párrafo E2.11(c) señala que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la ESFL, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de **inventarios**. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la NIC-ESFL, en lugar de en la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación.
- (m) Operaciones sujetas a regulación de tarifas. Si una entidad que adopta por primera vez esta NIIF mantiene partidas de propiedades, planta y equipo o activos intangibles que se utilizan, o se utilizaban con anterioridad, en operaciones sujetas a regulación de tarifas (es decir proporcionar bienes o servicios a los clientes a precios/tarifas establecidas por un organismo autorizado) puede optar por utilizar el importe en libros de los PCGA anteriores de esas partidas en la fecha de transición a esta Norma como su costo atribuido. Si una ESFL aplica esta exención a una partida, no necesitará aplicarla a todas. La ESFL comprobará el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición a esta Norma, de acuerdo con la E5.
- (n) **Hiperinflación grave.** Si una entidad que adopta por primera vez esta Norma tiene una **moneda funcional** que está sujeta a hiperinflación grave:
 - (i) si su fecha de transición a esta Norma es la **fecha de normalización de la moneda funcional**, o posterior, la ESFL puede optar por medir todos los activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional al valor razonable en la fecha de transición a esta Norma y utilizar ese valor razonable como el costo atribuido de esos activos y pasivos en esa fecha; y
 - (ii) si la fecha de normalización de la moneda funcional queda dentro de los 12 meses de un periodo comparativo, una entidad puede utilizar un periodo comparativo menor que 12 meses, siempre que se proporcione un conjunto completo de estados financieros (tal como requiere el párrafo B1.6) para ese periodo más corto.

Z1.13 Si es **impracticable** para una ESFL realizar uno o más de los ajustes requeridos por el párrafo Z1.9 en la fecha de transición, la entidad aplicará los párrafos Z1.9 a Z1.12 para dichos ajustes en el periodo más antiguo para el que sea factible hacerlo, e identificará qué importes de los estados financieros no han sido reexpresados. Si es impracticable para una ESFL proporcionar alguna de la información a revelar requerida por esta Norma, incluyendo la de periodos comparativos, debe revelarse la omisión.

Información a revelar

Explicaciones de la transición a la NIC-ESFL

- Z1.14 Una ESFL explicará cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta Norma a su **situación financiera**, al rendimiento financiero y a los **flujos de efectivo** presentados con anterioridad.
- Z1.15 Una ESFL que haya aplicado la NIC-ESFL en un periodo anterior, tal como se describe en el párrafo Z1.2, revelará:
- (a) la razón por la que dejó de aplicar la NIC-ESFL o no pudo cumplir todos los requerimientos de la NIC-ESFL;
 - (b) la razón por la que reanuda la aplicación de la NIC-ESFL; y
 - (c) si ha aplicado esta Sección o ha aplicado la NIC-ESFL de forma retroactiva de conformidad con B7.

Conciliación

- Z1.16 Para cumplir con el párrafo Z1.14, los primeros informes financieros preparados conforme a esta Norma de una ESFL incluirán:
- (a) una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable;
 - (b) conciliaciones de sus activos netos, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con sus activos netos determinados de acuerdo con esta Norma, para cada una de las siguientes fechas:
 - (i) la fecha de transición a esta Norma; y
 - (ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la ESFL determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.
 - (c) una conciliación del excedente o déficit del periodo, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la ESFL, con su excedente o déficit del periodo determinado de acuerdo con esta Norma para ese mismo periodo.
- Z1.17 Si una entidad tuviese conocimiento de **errores** contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior, las conciliaciones requeridas por el párrafo Z1.16(b) y (c) distinguirán, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables.
- Z1.18 Si una ESFL no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a esta Norma.
- Z1.19 Una ESFL debe cumplir los requerimientos mínimos de información narrativa establecidos en A3 para declarar de forma explícita y sin reservas su cumplimiento con la información narrativa de la NIC-ESFL. Se proporcionará información relativa al periodo comparable anterior sobre los importes y la información descriptiva que conforman el informe narrativo. Una ESFL puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Si a una ESFL le resulta inviable proporcionar información comparativa debido a un costo o esfuerzo desproporcionado, se revelará dicha omisión.
- Z1.20 Una ESFL que no pueda demostrar el cumplimiento de todos los requerimientos de la NIC-ESFL incluirá una declaración en la que se indique que está trabajando para cumplir con la NIC-ESFL. La declaración incluirá las secciones de la NIC-ESFL que aún no se hayan implementado por completo.

Annexes

Anexo A - Comparación entre la NIC-ESFL y la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i>	304
Anexo B - NIC-ESFL y otras normas contables	318
Anexo C - Glosario de términos	320

Anexo A – Comparación entre la NIC-ESFL y la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Algunas secciones de la NIC-ESFL se han extraído de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES. Este anexo ofrece una comparación entre la NIC-ESFL y la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES. Para indicar en qué medida la Sección de la NIC-ESFL difiere de la sección correspondiente de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, la sección de la NIC-ESFL se etiqueta:

Estatus	Descripción
Nuevo	Esta sección no existe en la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES y se ha elaborado específicamente para las ESFL.
Modificada	Esta sección se ha revisado y actualizado por completo para reflejar las necesidades de las ESFL en comparación con las entidades con fines de lucro.
Actualizada	Esta sección se ha revisado y actualizado para armonizarla con otras secciones de la NIC-ESFL que se han modificado o que son nuevas.
Editorial	La sección se ha actualizado para reflejar los cambios de alineación y terminología, pero por lo demás no se ha modificado.

Sección de la NIC-ESFL	Sección equivalente de la NIIF para las PYMES	Adaptación
P1 - Prólogo		
Principios		
A1 - ESFL	1	Modificada
A2 - Conceptos y principios fundamentales	2	Modificada
A3 - Información narrativa	N/A	Nuevo
A4 - Medición del valor razonable	12	Editorial
A5 - Conversión de moneda extranjera	30	Actualizada
Estados financieros		
B1 - Presentación y cumplimiento	3	Modificada
B2 - Estado de Situación Financiera	4	Modificada
B3 - Estado de Ingresos y Gastos	5	Modificada
B4 - Estado de Cambios en los Activos Netos	6	Modificada
B5 - Estado de Flujos de Efectivo	7	Actualizada
B6 - Notas a los estados financieros	8	Actualizada
B7 - Políticas contables, estimaciones y errores	10	Actualizada
B8 - Contabilidad de fondos	N/A	Nuevo
Ingresos de actividades ordinarias		
C1 - Ingresos de actividades ordinarias	Nuevo/23	Nuevo/ Editorial
Gastos y pasivos		
D1 - Clasificación de los gastos	N/A	Nuevo
D2 - Gastos en subvenciones y donaciones	N/A	Nuevo

Sección de la NIC-ESFL	Sección equivalente de la NIIF para las PYMES	Adaptación
D3 - Costos de recaudación de fondos	N/A	Nuevo
D4 - Beneficios a los empleados	28	Actualizada
D5 - Provisiones y contingencias	21	Editorial
D6 - Arrendamientos	20	Editorial
D7 - Costos por préstamos	25	Editorial
D8 - Impuesto a las ganancias	29	Editorial
Activos no financieros		
E1 - Inventarios	13	Actualizada
E2- Propiedades, planta y equipo	17	Editorial
E3 - Propiedad de inversión	16	Editorial
E4 - Activos intangibles diferentes de la plusvalía	18	Editorial
E5 - Deterioro del valor de los activos	27	Actualizada
E6 - Actividades especializadas	34	Editorial
Activos financieros y pasivos financieros		
F1 - Instrumentos financieros	11	Editorial
F2 - Pasivos y derechos sobre el patrimonio	22	Actualizada
Límites de consolidación e información		
G1 - Estados financieros consolidados y separados	9	Actualizada
G2- Inversiones en asociadas	14	Editorial
G3 - Acuerdos conjuntos	15	Editorial
G4 - Combinaciones de negocios y plusvalía	19	Editorial
Reexpresiones e información adicional		
H1 - Información sobre partes relacionadas	33	Actualizada
H2 - Hiperinflación	31	Editorial
H3 - Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa	32	Editorial
H4 - Información complementaria	N/A	Nuevo
Z1 - Transición a la NIC-ESFL	35	Actualizada

La Sección 26, *Pagos basados en acciones*, no forma parte de la NIC-ESFL, ya que no incluye requerimientos relevantes para las ESFL.

General explicación

Existe una serie de cambios de alineación que se aplican a todas las secciones de la NIC-ESFL. Estos no se enumeran individualmente. Estos cambios se refieren a:

- Terminología - la NIC-ESFL utiliza una terminología diferente, por ejemplo, al referirse específicamente a la ESFL en lugar de a las entidades en general. A continuación se enumeran los principales cambios terminológicos.

NIC-ESFL	Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Excedente o déficit del periodo	Resultado del periodo
Entidad controlada	Subsidiaria
ESFL controladora	Controladora
Participación beneficiaria	Inversión
Activos netos	Patrimonio (elemento de los estados financieros)
Derechos sobre el patrimonio	Patrimonio (participación de los inversores en una entidad)
Unidad operativa	Unidad generadora de efectivo
Distribuciones derivadas de derechos sobre el patrimonio	Dividendos

- Estados financieros - se han realizado cambios en dos de los cuatro estados financieros principales (véanse B3 *Estado de Ingresos y Gastos* y B4 *Estado de Cambios en los Activos Netos* más adelante). Estos cambios se han reflejado en otras secciones de la NIC-ESFL para que coincidan con los estados financieros de la NIC-ESFL.
- Referencias - la estructura de la NIC-ESFL no sigue la estructura de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES con el fin de que el material sea más accesible para las ESFL, especialmente cuando se ha desarrollado material nuevo. Las referencias se han actualizado para remitir a la ubicación de las guías en la NIC-ESFL o, excepcionalmente, a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES. La sección equivalente de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES se incluye entre corchetes en la explicación de las diferencias que figura a continuación.

El siguiente texto ofrece una explicación de otros cambios importantes, cuando procede.

P1 – Prólogo

- El Prólogo de la NIC-ESFL ofrece una descripción de la historia del proyecto IFR4NPO, los objetivos de la NIC-ESFL y un resumen de los acuerdos de gobernanza asociados a su aprobación.
- El Prólogo de la NIC-ESFL describe los informes financieros con propósito general, así como los objetivos de los estados financieros con propósito general en un contexto específico de las ESFL.
- El Prólogo de la NIC-ESFL explica el uso de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES como marco fundamental. También explica cómo la NIC-ESFL utiliza las Normas NIIF de Contabilidad completas, las NICSP, sus marcos conceptuales más amplios y las normas a nivel jurisdiccional cuando la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES no satisface las necesidades de las ESFL. Proporciona una jerarquía sobre su uso.

- El Prólogo de la NIC-ESFL señala que se ha elaborado para aplicarse a los informes financieros con propósito general y a los estados financieros con propósito general de las ESFL, cuyas características generales se describen en A1, *ESFL*, y no a las pequeñas y medianas entidades, tal y como se definen en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.
- El Prólogo de la NIC-ESFL también explica que la NIC-ESFL aún no aborda todas las cuestiones específicas de las ESFL. Las cuestiones específicas de las ESFL restantes se abordarán en ediciones posteriores de la NIC-ESFL.

Principios

A1 - ESFL (Sección 1)

- La NIC-ESFL A1 explica que está destinada a ser utilizada por las ESFL y que se ha utilizado un enfoque de características generales para identificar las entidades que se pretende que estén dentro del ámbito de aplicación de la NIC-ESFL.
- La NIC-ESFL A1 señala que la decisión sobre qué entidades están obligadas o autorizadas a utilizar la NIC-ESFL corresponde a las autoridades competentes de cada jurisdicción, so por parte de entidades gubernamentales y del sector público.
- La NIC-ESFL A1 señala que, a los efectos de la NIC-ESFL, una ESFL es una entidad que publica informes financieros con propósito general para usuarios externos y que tiene dos características generales. También confirma que la NIC-ESFL no se ha elaborado para su uso por parte de entidades gubernamentales y del sector público.
- La NIC-ESFL A1 explica que las entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas, tal y como se define en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, pueden encontrar útil la NIC-ESFL, pero es poco probable que satisfaga las necesidades de los usuarios de sus informes financieros con propósito general. Si dichas entidades utilizan la NIC-ESFL, están obligadas a revelarlo y a explicar por qué la NIC-ESFL satisface las necesidades de los usuarios.

A2 - Conceptos y principios fundamentales (Sección 2)

- A2 ofrece una descripción de los principales usuarios de los informes financieros con propósito general de las ESFL, sus necesidades de información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, y cómo la información proporcionada por los informes financieros con propósito general satisface las necesidades de los usuarios.
- A2 describe la ESFL que presenta la información y proporciona una guía adicional sobre cómo determinar la ESFL que informa y los límites de su información.
- A2 introduce el concepto de potencial de servicio en la definición de elementos, donde el potencial de servicio se refiere a la capacidad de prestar servicios que contribuyen a alcanzar los objetivos de la ESFL sin generar necesariamente entradas netas de efectivo.
- El concepto de propiedad implícito en el patrimonio del sector privado no se aplica a las entidades sin fines de lucro que operan en beneficio de los destinatarios de los servicios y no para distribuciones privadas.
- Los intereses financieros en los activos netos en poder de particulares se definen, en cambio, como derechos sobre el patrimonio. Los derechos sobre el patrimonio son un subconjunto de los activos netos, ya que, dadas las características de una ESFL, no se espera que los derechos sobre el patrimonio sean los derechos más significativos sobre los activos netos de una ESFL.

- Los activos netos se definen como el residuo de los activos reconocidos menos los pasivos reconocidos de que dispone la ESFL para alcanzar sus objetivos.
- A2 modifica el proceso de reconocimiento de ingresos y gastos de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* para reflejar que algunos ingresos y gastos contribuyen al excedente o déficit del periodo y otros se reconocen en el Estado de Cambios en los Activos Netos.
- A2 incluye algunos principios de presentación de las NICSP en relación con las decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información en respuesta a las necesidades de información de los usuarios.

A3 – Información narrativa (Nuevo)

- Nueva Sección de la NIC-ESFL sin equivalente en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

A4 – Medición del valor razonable (Sección 12)

- La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* no considera específicamente cuándo se utiliza el valor razonable para determinar el costo atribuido de un activo donado en el reconocimiento inicial. Aunque las guías existentes pueden aplicarse a dichos activos, se han desarrollado guías de aplicación adicionales para ayudar a las ESFL con los activos donados.
- Los ejemplos ilustrativos de esta Sección se han ampliado para incluir los activos donados, y los ejemplos ilustrativos se incluyen en la Guía de Implementación.

A5 – Conversión de moneda extranjera (Sección 30)

- Los factores para determinar la moneda funcional de las ESFL y sus operaciones en el extranjero se han ampliado con respecto a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, de modo que ahora incluyen las subvenciones y donaciones.
- Del mismo modo, se han ampliado los tipos de transacciones en moneda extranjera que pueden ser relevantes, de modo que ahora incluyen los ingresos y gastos por subvenciones derivados de acuerdos de subvención.
- La NIC-ESFL A5 requiere que las ganancias y pérdidas por tipo de cambio en partidas monetarias se presenten en los estados financieros y en las notas adjuntas de acuerdo con la transacción a la que se refieren.
- La NIC-ESFL A5 ha sustituido “componente del patrimonio” por “activos netos” al describir dónde deben revelarse las ganancias y pérdidas por cambio de divisas.

Estados financieros

B1 – Presentación y cumplimiento (Sección 3)

- Se ha ampliado la B1, cuando ha sido pertinente, para tener en cuenta los requerimientos de presentación y cumplimiento del informe narrativo que entra dentro del ámbito de aplicación de la NIC-ESFL, así como de los estados financieros. Como consecuencia, se han modificado el título de la sección y algunos encabezados.
- La NIC-ESFL B1 se refiere a los ingresos y gastos en lugar de al rendimiento financiero para representar mejor la naturaleza de una ESFL. Si bien el rendimiento financiero es importante para todas las organizaciones, los objetivos y la misión de una ESFL pueden dar prioridad a otros factores a la hora de evaluar el rendimiento global.

- La NIC-ESFL B1 requiere que una ESFL elabore un Estado de Ingresos y Gastos que dé como resultado un excedente o déficit del periodo, en lugar de permitir la opción disponible en la Sección 3 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* de elegir entre un único estado del resultado integral o un estado de resultados y un estado del resultado integral separados. El excedente o déficit del periodo sustituyen a las ganancias y pérdidas.
- La NIC-ESFL B1 sustituye el estado de cambios en el patrimonio por un Estado de Cambios en los Activos Netos.
- Se ha eliminado la guía adicional de la Sección 3 de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES relacionada con el uso obligatorio de sus estados financieros, ya que estos no son obligatorios en la NIC-ESFL.
- La NIC-ESFL B1 incluye comentarios adicionales en relación con la guía de transición, que se encuentra en NIC-ESFL Z1 *Transición a la NIC-ESFL*.
- La NIC-ESFL B1 modifica la información requerida sobre la entidad que informa, incluida la información de registro, para que se adapte a los acuerdos más variados de las ESFL. Los requerimientos tienen por objeto proporcionar información equivalente.
- La NIC-ESFL permite el uso de encabezamientos y descripciones alternativos, además de títulos alternativos para los estados financieros, siempre que ello no dé lugar a información engañosa. El objetivo es proporcionar una flexibilidad explícita a las ESFL.

B2 – Estado de Situación Financiera (Sección 4)

- La NIC-ESFL B2 sustituye el término “patrimonio”, tal y como se define en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, por “activos netos” en su descripción del Estado de Situación Financiera. Los activos netos se componen de fondos restringidos, fondos no restringidos y derechos sobre el patrimonio (que se definen en A2 *Conceptos y principios fundamentales* para el contexto de las ESFL) y, excepcionalmente, participaciones no controladoras.
- En consecuencia, la NIC-ESFL B2 elimina el “patrimonio atribuible a los propietarios de la entidad” y lo sustituye por derechos sobre el patrimonio, fondos restringidos y fondos no restringidos. Se han eliminado varia información a revelar básica relacionada con el patrimonio, y solo se revela cuando procede.
- La NIC-ESFL B2 requiere que los fondos restringidos y los fondos no restringidos se desglosen en sus componentes principales, ya sea en el estado financiero o en las notas al estado financiero, pero no se requiere dividir todas las partidas del Estado de Situación Financiera entre aquellas con restricciones y aquellas sin restricciones.
- La NIC-ESFL B2 sustituye la palabra “comercial” en relación con las cuentas por cobrar, las cuentas por pagar y los pasivos utilizados en la Sección 4 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* por “operativa” para dar cabida a la gama de actividades que realizan las ESFL.

B3 – Estado de Ingresos y Gastos (Sección 5)

- La NIC-ESFL B3 requiere que una ESFL elabore un Estado de Ingresos y Gastos que dé como resultado un excedente o déficit del periodo, en lugar de permitir la opción disponible en la Sección 5 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* de elegir entre un único estado del resultado integral o un estado de resultados y un estado del resultado integral separados. Se han eliminado las referencias a la elección entre estas dos afirmaciones en toda la B3.
- En la NIC-ESFL B3 se utilizan los términos excedente o déficit del periodo en lugar de ganancias y pérdidas.

- La NIC-ESFL B3 requiere que las ganancias y pérdidas no realizadas derivadas de determinados ajustes del valor razonable se presenten después del excedente o déficit del periodo de las actividades de operación en el Estado de Ingresos y Gastos, a menos que sea necesario presentarlas en el Estado de Cambios en los Activos Netos.
- La NIC-ESFL B3 se refiere a los tenedores de derechos sobre el patrimonio en lugar de a los “propietarios de la sociedad controladora” que se utiliza en la Norma de Contabilidad *NIIIF para las PYMES*.
- Los requerimientos relativos a la clasificación de los gastos no se incluyen en la B3, ya que una Sección separada proporciona una guía específica para las ESFL sobre el enfoque del análisis.

B4 – Estado de Cambios en los Activos Netos (Sección 6)

- La NIC-ESFL B4 sustituye el estado de cambios en el patrimonio por un Estado de Cambios en los Activos Netos y no incluye ningún requerimiento para un estado de ingresos y ganancias acumuladas.
- La NIC-ESFL B4 modifica el alcance, pasando de requerir la presentación de los cambios en el patrimonio de una entidad durante un periodo a los cambios en los activos netos de una ESFL, con el propósito modificado para reflejar el enfoque de un único estado.
- La NIC-ESFL B4 prescribe los elementos que deben presentarse en el estado para permitir el subtotal de ingresos y gastos de acuerdo con la definición de ingreso integral.
- La NIC-ESFL B4 requiere una conciliación de los importes en libros de apertura y cierre de cualquier subcomponente material o con importancia relativa de los activos netos, fondos restringidos, fondos no restringidos y participaciones no controladoras en las notas a las cuentas.
- La NIC-ESFL B4 aclara que los elementos reclasificados como excedente o déficit del periodo cuando se cumplen las condiciones específicas requeridas por la NIC-ESFL F1. *Instrumentos financieros* se agrupan por separado.

B5 – Estado de Flujos de Efectivo (Sección 7)

- La NIC-ESFL B5 requiere revelar información que es más típica de una ESFL, incluyendo los ingresos en efectivo procedentes de subvenciones y donaciones como parte de los flujos de efectivo operativos y el efectivo y equivalentes de efectivo no disponibles para su uso por parte de la ESFL, incluyendo las restricciones impuestas por los financiadores.
- La NIC-ESFL B5 aclara que los préstamos y el reembolso de los mismos como parte de los programas de las ESFL para los beneficiarios de los servicios deben tratarse como flujos de efectivo operativos.
- La NIC-ESFL B5 sustituye las referencias a los dos estados que recogen todos los ingresos y gastos por el Estado de Ingresos y Gastos.

B6 – Notas a los estados financieros (Sección 8)

- Las referencias a la elección de dos estados financieros para el rendimiento financiero se han sustituido por el único Estado de Ingresos y Gastos requerido por la NIC-ESFL.

B7 – Políticas contables, estimaciones y errores (Sección 10)

- La NIC-ESFL B7 proporciona una guía adicional en caso de que una ESFL tenga una transacción, evento o condición no cubierta en otras secciones de la NIC-ESFL. La guía especifica fuentes autorizadas alternativas y circunstancias que deben tenerse en cuenta cuando sea apropiado.

B8 – Contabilidad de fondos (Nueva)

- Nueva Sección de la NIC-ESFL sin equivalente en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

Ingresos de actividades ordinarias

C1 – Ingresos de actividades ordinarias (Nueva y Sección 23)

Parte I - Nueva Sección de la NIC-ESFL sin equivalente en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

Parte II: basada en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

- La sección sobre el alcance se ha trasladado al prólogo, ya que el alcance se aplica tanto a la Parte I como a la Parte II.
- La descripción general del modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en 5 pasos se incluye en el prólogo de C1, ya que el modelo en 5 pasos se utiliza para reconocer las obligaciones de entrega en los acuerdos de subvención que tienen características comunes a los compromisos en los contratos con los clientes.
- La contabilidad de los acuerdos entre principal y agente se incluye en el prólogo de C1, ya que comparte principios comunes con los ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones y donaciones.
- La Sección 24 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* (subvenciones gubernamentales) no se incluye en la NIC-ESFL, ya que las subvenciones gubernamentales están cubiertas por la C1 Parte I de la NIC-ESFL, que abarca una gama más amplia de ingresos de actividades ordinarias sin contraprestación. Los principios de reconocimiento y medición se incluyen en el prólogo de C1.

Gastos y pasivos

D1 – Clasificación de los gastos (Nueva)

- Nueva Sección de la NIC-ESFL sin equivalente en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

D2 – Gastos en subvenciones y donaciones (Nueva)

- Nueva Sección de la NIC-ESFL sin equivalente en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

D3 – Costos de recaudación de fondos (Nueva)

- Nueva Sección de la NIC-ESFL sin equivalente en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

D4 – Beneficios a los empleados (Sección 28)

- Se han eliminado de esta Sección las referencias a los pagos basados en acciones, ya que la guía completa sobre los pagos basados en acciones no se incluye en la NIC-ESFL. No se espera que la remuneración de los empleados basada en acciones sea una característica de las ESFL.

- Se han eliminado de esta Sección las referencias a los acuerdos de participación en los beneficios. Dadas las características de una ESFL, no se espera que exista participación en los beneficios.
- Se ha eliminado el requerimiento de que las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas en otro resultado integral se presenten en el estado del resultado integral, ya que este estado no es un estado principal en la NIC-ESFL.
- Se ha añadido una nueva información a revelar que requiere información sobre los beneficios a corto plazo a los empleados. Esto abarca las principales categorías de gastos de personal, incluidos los sueldos, salarios, impuestos y seguros sociales, así como las bonificaciones y los beneficios no monetarios y otros costos legales o contractuales relacionados con el personal.

D5 – Provisiones y contingencias (Sección 21)

- La referencia a “obligaciones que surgen como resultado de un evento pasado” se ha actualizado a “obligaciones que surgen como resultado de eventos pasados”, en consonancia con los conceptos y principios fundamentales.
- Los ejemplos proporcionados en la Sección 21 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* se han trasladado a la Guía de Implementación de la NIC-ESFL. Se ha añadido un nuevo ejemplo relacionado con un acuerdo de subvención oneroso.

D6 – Arrendamientos (Sección 20)

- No se han realizado cambios, salvo en la terminología.

D7 – Costos por préstamos (Sección 25)

- No se han realizado cambios, salvo en la terminología.

D8 – Impuesto a las ganancias (Sección 29)

- C1 Parte I *Ingresos de actividades ordinarias por subvenciones y donaciones* han sustituido a la Sección 24 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. La C1 Parte I utiliza los principios del modelo de 5 pasos empleado para el reconocimiento de otros ingresos de actividades ordinarias. La exclusión de las diferencias temporales relacionadas con las subvenciones gubernamentales ha sido sustituida por una referencia a la Parte 1 de C1.
- La NIC-ESFL requiere que el gasto por impuestos se reconozca en el mismo componente que la transacción u otro evento que dio lugar al gasto por impuestos, en lugar de requerir su reconocimiento en el resultado integral total.

Activos no financieros

E1 – Inventarios (Sección 13)

- La NIC-ESFL E1 amplía el alcance de esta Sección para incluir el inventario mantenido para distribución y recaudación de fondos y, específicamente, el inventario mantenido para su distribución a los destinatarios de los servicios en el curso de las operaciones ordinarias de una ESFL. Se incluyen requerimientos de medición adicionales para estos tipos de inventarios.
- Se ha eliminado la exclusión de los corredores y comerciantes de materias primas cotizadas que miden sus inventarios al valor razonable menos los costos de venta a través del resultado del periodo, ya que se espera que estas actividades no sean relevantes para una ESFL.

- La NIC-ESFL E1 incluye el requerimiento de que los inventarios recibidos sin costo o a un costo nominal se midan a su valor razonable (con las excepciones permitidas).
- La NIC-ESFL E1 incluye excepciones permitidas que permiten que ciertos tipos de inventario donado no se reconozcan hasta que se vendan o transfieran a otra parte en el curso de actividades de recaudación de fondos, o que no se reconozcan hasta que se hayan distribuido a los destinatarios del servicio. Estas excepciones permitidas proporcionan un alivio pragmático a las ESFL en el reconocimiento y la medición de este tipo de inventarios. La NIC-ESFL E1 requiere que se revele el uso de las excepciones permitidas.
- La NIC-ESFL E1 establece la expectativa de que todos los inventarios donados puedan medirse de forma fiable, proporcionando guía adicional, y requiere revelar información adicional si los inventarios no se han reconocido porque no se puede obtener una medición fiable.
- Se ha elaborado una Guía de Aplicación adicional para E1 que explica con más detalle las principales modificaciones de la Sección 13 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* y remite a A4 *Medición del valor razonable*, donde hay una nueva Guía de Aplicación relativa a la medición del valor razonable de las donaciones en especie, incluido el inventario donado.

E2 – Propiedades, planta y equipo (Sección 17)

- Se ha añadido texto adicional para aclarar que los activos que comparten características con una propiedad de inversión, pero que se utilizan principalmente para la prestación de servicios, deben tratarse de acuerdo con E2.
- Se ha añadido un párrafo a la guía para propiedades, planta y equipo para los activos que han sido donados, aclarando que se debe utilizar el valor razonable en el reconocimiento inicial.
- Se ha añadido una nueva información a revelar como consecuencia de los requerimientos contables de los fondos, que se centra en las actividades en las que el uso de los recursos está restringido. E2.37 (d) requiere que una ESFL revele el valor contable bruto, la depreciación acumulada y el valor contable neto de los activos fijos cuyo uso está restringido por los donantes u otorgantes a actividades específicas.

E3 – Propiedades de inversión (Sección 16)

- E3 incluye un párrafo adicional para distinguir entre propiedades de inversión compradas y donadas. El nuevo párrafo aborda la medición de las propiedades de inversión en el momento de su recepción para aclarar la base de medición. Requiere que una propiedad de inversión donada se mida a su valor razonable de acuerdo con A4 *Medición del valor razonable* en el reconocimiento inicial.
- La NIC-ESFL aclara que los activos que de otro modo podrían considerarse propiedades de inversión, pero que se mantienen para los objetivos misionales de una ESFL (por ejemplo, viviendas sociales), no se clasificarán como propiedades de inversión, sino como propiedades, planta y equipo. Dichos activos deben cumplir los requerimientos de E2 *Propiedades, planta y equipo*.

E4 – Activos intangibles diferentes de la plusvalía (Sección 18)

- En consonancia con E3 *Propiedades de inversión* y E2 *Propiedades, planta y equipo*, se ha añadido un párrafo a esta Sección para proporcionar una guía sobre cómo determinar el costo atribuido de los activos donados, cuando estos se valoran a su valor razonable en el momento de su reconocimiento inicial.

E5 – Deterioro del valor de los activos (Sección 27)

- Se ha ampliado el alcance de inventarios en la E1 *Inventarios* para incluir los inventarios mantenidos para su distribución y, en concreto, los inventarios mantenidos para su distribución a los destinatarios de los servicios sin contraprestación o con una contraprestación simbólica. Se han incluido requerimientos de medición adicionales para este tipo de inventarios. Como consecuencia, se ha añadido un método para evaluar el deterioro del valor de este tipo de inventarios. El inventario mantenido para su distribución sin contraprestación o con una contraprestación nominal se valora al costo ajustado por cualquier pérdida de potencial de servicio (costo ajustado).
- El término “unidad generadora de efectivo” se utiliza en la Sección 27 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Muchas ESFL mantienen activos para cumplir sus objetivos misionales, más que para generar flujos de efectivo. En consecuencia, el término “unidad generadora de efectivo” se ha ampliado para incluir todas las actividades y se denomina “unidad operativa”.
- La descripción de “valor en uso” utilizada en la Sección 27 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* se ha ampliado para incluir “otros beneficios económicos” y “potencial de servicio”. Esto concuerda con la descripción del valor en uso que figura en la A2. *Conceptos y principios fundamentales* de la NIC-ESFL.
- Con la inclusión de “otros beneficios económicos” y “potencial de servicio” en la descripción del “valor en uso”, se ha añadido un paso adicional al cálculo del valor presente. Las ESFL deben estimar otros beneficios económicos futuros y el potencial de servicio al realizar dichos cálculos.

E6 – Actividades especializadas (Sección 34)

- No se han realizado cambios, salvo en la terminología.

Activos financieros y pasivos financieros

F1 – Instrumentos financieros (Sección 11)

- Se han eliminado todas las referencias a los pagos basados en acciones, ya que la sección de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* relativa a los pagos basados en acciones no está incluida en la NIC-ESFL.
- Los ejemplos proporcionados en la Sección 11 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* se han trasladado a la Guía de Implementación de la NIC-ESFL. Se han añadido ejemplos de activos y pasivos monetarios derivados de acuerdos de subvención.

F2 – Pasivos y derechos sobre el patrimonio (Sección 22)

- El concepto de propiedad implícito en el patrimonio de las entidades lucrativas no se aplica a las entidades sin fines de lucro que operan en beneficio de los destinatarios de los servicios y no para distribuciones privadas. La definición de patrimonio se ha modificado en A2 *Conceptos y principios fundamentales* y, como consecuencia, las referencias al patrimonio se han sustituido por referencias a derechos sobre el patrimonio.
- Se han eliminado las referencias a los pagos basados en acciones, ya que la Sección 26 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* sobre pagos basados en acciones no está incluida en la NIC-ESFL.

- Se han eliminado los párrafos relativos a la venta de opciones, derechos y compra de acciones (warrants), la extinción de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio y las acciones propias, ya que no se consideran relevantes para las ESFL.
- Se ha añadido texto adicional para aclarar que un instrumento se clasificará como pasivo si solo puede rescatarse a su valor nominal o a un importe indexado al importe pagado originalmente. Esto se debe a que, en esencia, el tenedor del derecho sobre el patrimonio no tiene una participación financiera en los activos netos de la ESFL.
- Se han introducido modificaciones en las guías sobre instrumentos con opción de venta para reflejar la definición de derechos sobre el patrimonio utilizada en la NIC-ESFL y la expectativa de que los flujos de efectivo futuros de un instrumento con opción de venta no serán una característica de los derechos sobre el patrimonio para las ESFL.

Límites de consolidación e información

G1 - Estados financieros consolidados y separados (Sección 9)

- La NIC-ESFL G1 está diseñado para elaborar estados financieros consolidados que sigan el formato establecido en la NIC-ESFL B1 a B5, utilizando la terminología desarrollada en esas secciones y reflejando el alcance más amplio de la información de la ESFL establecido en la NIC-ESFL A2 *Conceptos y principios fundamentales*.
- La NIC-ESFL G1 utiliza el término “entidad controlada” en lugar de “subsidiaria” y “participación beneficiaria” en lugar de (ciertos usos de) “inversión”, para representar mejor la naturaleza de las relaciones entre las ESFL y otras entidades del grupo.
- La NIC-ESFL G1 contiene material adicional sobre la base del control, que determina qué entidades deben consolidarse, teniendo en cuenta los diferentes acuerdos de gobernanza y otros mecanismos a través de los cuales se puede ejercer el poder y la naturaleza más amplia del rendimiento, que abarca los fines más amplios de las ESFL que trabajan en beneficio del público.
- La NIC-ESFL G1 hace referencia a los marcos internacionales de información financiera y a los PCGA nacionales, en lugar de referirse únicamente a las Normas NIIF de Contabilidad completas, lo que refleja el hecho de que las consolidaciones en virtud de la NIC-ESFL pueden involucrar a entidades que informan bajo otros marcos.
- La NIC-ESFL G1 establece una guía sobre los ajustes que pueden ser necesarios al consolidar entidades controladas que informan según las Normas NIIF de Contabilidad completas, reexpresando el material expresado por referencia a otros gastos integrales que no se reflejan en la NIC-ESFL.
- La NIC-ESFL G1 establece una guía específica sobre los procedimientos de consolidación para fondos restringidos y no restringidos.

G2 - Inversión en asociadas (Sección 14)

- No se han realizado cambios, salvo en la terminología.

G3 - Acuerdos conjuntos (Sección 15)

- Los párrafos G3.17 y G3.18 de la NIC-ESFL se han modificado para reflejar los requerimientos para la ESFL solo cuando ésta es parte de un acuerdo conjunto con otra parte.

G4 – Combinaciones de negocios y plusvalía (Sección 19)

- Es posible que el concepto de “negocio” no resulte familiar para las ESFL, por lo que se han introducido pequeñas modificaciones en el texto para incluir circunstancias más relevantes para una ESFL. Esto incluye ejemplos adicionales de control, el propósito de la organización y aclarar que la sección se aplica a todas las ESFL.
- Se ha añadido una simplificación para la combinación de dos ESFL que tienen activos netos positivos. Se ha eliminado el requerimiento de seguir los procedimientos adicionales del párrafo G4.25.
- También se han realizado alineaciones con otras secciones al eliminar las referencias al precio de las acciones y al patrimonio cuando no son relevantes para las ESFL.

Reexpresiones e información adicional

H1 – Información a revelar sobre partes relacionadas (Sección 33)

- Se ha ampliado la descripción de las partes relacionadas para incluir específicamente a los miembros del órgano de gobierno de una ESFL que presenta informes (remunerados o no) que supervisan las actividades de la ESFL.
- El alcance de las posibles transacciones con partes relacionadas se ha ampliado en H1.3 para incluir una evaluación de las características de los mecanismos de gobernanza de una ESFL, ya que estos pueden adoptar diversas formas.
- La NIC-ESFL H1 requiere que la ESFL revele los detalles de la remuneración del personal pagada a los miembros del consejo de gobierno (si los hubiera) y la base jurídica de dichos pagos. También existe el requerimiento de revelar la naturaleza y el importe de todos los gastos reembolsados.
- Cuando un miembro del órgano de gobierno recibe servicios de acuerdo con el objetivo principal de una ESFL y estos se prestan en las mismas condiciones que a cualquier otra persona o entidad elegible, no es necesario revelar las transacciones.
- Se ha eliminado la referencia a “director” de H1.4, ya que los miembros del órgano de gobierno de una ESFL se incluyen en el personal clave de la gerencia en H1.6. Se ha ampliado el tipo de relaciones que podrían no ser relaciones con partes relacionadas para incluir a los proveedores de subvenciones.
- Se ha modificado ligeramente la redacción de H1.2 y H1.16 para utilizar terminología específica de las ESFL. En H1.16, se han eliminado la palabra “subsidiaria” en el contexto de la participación en planes de beneficios compartidos, ya que esto queda claro en la descripción de las entidades que participan en la distribución de riesgos.
- La información a revelar en H1.14(a) se ha ampliado, pasando de referirse únicamente a las entidades a incluir también a las personas con control, control conjunto o influencia significativa, lo que refleja la naturaleza más amplia de quienes pueden ser tenedores de derechos sobre el patrimonio.

H2 – Hiperinflación (Sección 31)

- Las referencias al estado del resultado integral y al estado de resultados se han sustituido por el Estado de Ingresos y Gastos y el Estado de Cambios en los Activos Netos.

H3 - Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa (Sección 32)

- Se han eliminado las referencias a la participación en los beneficios, ya que no se espera que sean una característica de los acuerdos de remuneración de las ESFL.
- Las referencias a “cuentas comerciales por cobrar” se han cambiado por “cuentas por cobrar”, ya que no se espera que el objetivo principal de las ESFL sea el “comercio”.
- Se ha eliminado la referencia específica a los “propietarios de la entidad” como titulares de la facultad de modificar los estados financieros después de su emisión.
- Se han añadido los nuevos acuerdos de subvención celebrados después del final del periodo sobre el que se informa como otro ejemplo de hecho posterior al balance que no requiere ajuste.

H4 - Información complementaria (Nueva)

- Nueva Sección de la NIC-ESFL sin equivalente en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

Transición a la NIC-ESFL

Z1 - Transición a la NIC-ESFL (Sección 35)

- Se ha añadido el requerimiento de información narrativa como parte de los requerimientos de adopción por primera vez. Para mayor claridad, el texto diferencia entre la información narrativa que puede formar parte de las notas a los estados financieros y el informe narrativo.
- La NIC-ESFL requiere un mínimo de información narrativa, además de los estados financieros. Por lo tanto, el cumplimiento de la NIC-ESFL requiere el cumplimiento de los requerimientos de información narrativa, además de los estados financieros. Para facilitar la transición, la NIC-ESFL permite a las ESFL presentar una declaración de cumplimiento de los estados financieros solo durante los dos primeros años. Después de este periodo, una ESFL no podrá declarar su cumplimiento con la NIC-ESFL hasta que presente información narrativa.
- La posibilidad de utilizar el valor razonable como costo atribuido en la primera adopción se ha ampliado para incluir activos financieros tal como los fondos de dotación y los inventarios. El texto aclara que los activos del patrimonio histórico también pueden medirse a su valor razonable en la primera adopción.
- La NIC-ESFL requiere que los fondos acumulados se dividan entre fondos restringidos y fondos no restringidos. Este requerimiento se ha añadido a la información que se requiere en la primera adopción.
- Se han realizado modificaciones en la lista de transacciones que no requieren la aplicación retroactiva de la NIC-ESFL. Se ha realizado un cambio en el texto relativo a los préstamos gubernamentales para ampliarlo e incluir todos los préstamos con un tipo de interés inferior al del mercado. Se ha añadido un nuevo conjunto de transacciones para los acuerdos de subvención. Cuando un acuerdo de subvención haya finalizado o vaya a finalizar en un plazo máximo de 12 meses a partir de la fecha de transición, no será necesario realizar un cambio retroactivo.
- Se ha eliminado la exención relacionada con los pagos basados en acciones. No se propone incluir los pagos basados en acciones en la NIC-ESFL y también se han eliminado las referencias en otros lugares.

Anexo B - NIC-ESFL y otras normas contables

El desarrollo de dos nuevas secciones de la NIC-ESFL se basó en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). En este apéndice se explica cómo estas Normas han influido en el desarrollo de la NIC-ESFL.

NIC-ESFL Sección	Tema	Norma de Contabilidad
C1 Parte I	Ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones y donaciones	NICSP 47 <i>Ingresos</i>
D2	Gastos por subvenciones	NICSP 48 <i>Gastos por Transferencias</i>

Al igual que en otras secciones de la NIC-ESFL, la terminología utilizada es específica de las ESFL y es congruente con otras secciones de la NIC-ESFL.

C1 Parte I - Ingresos procedentes de subvenciones y donaciones

La C1 consta de dos partes, con un prólogo que explica la estructura de la sección y contiene contenido común a ambas partes. La Parte II se basa en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. La Parte I es material nuevo para las ESFL que se ha elaborado a partir de la NICSP 47 *Ingresos*. Las principales diferencias con respecto a la NICSP 47 son las siguientes:

- La C1 Parte I de la NIC-ESFL no se basa en los “acuerdos vinculantes” que existen en la NICSP 47 (acuerdo vinculante). Esto se debe a que la C1 Parte I de la NIC-ESFL se centra únicamente en las subvenciones y donaciones, y esta parte de la C1 excluye específicamente los contratos con clientes.
- La C1 Parte I de la NIC-ESFL utiliza el término “obligación de entrega”, que es similar a la “obligación de cumplimiento” de la NICSP 47, salvo que no se aplica a los requerimientos de transferir bienes o servicios a un cliente. La definición de “obligación de entrega” menciona específicamente los resultados y las actividades, mientras que la definición de “obligación de cumplimiento” en la NICSP 47 se centra más en los bienes y servicios.
- La C1 Parte I de la NIC-ESFL incluye excepciones permitidas para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de donaciones en especie. Permite que determinados tipos de inventarios donados no se reconozcan hasta que se vendan, utilicen o distribuyan a los destinatarios de los servicios. Estas excepciones permitidas proporcionan un alivio pragmático a las ESFL en el reconocimiento y la medición de este tipo de inventarios.
- La C1 Parte I de la NIC-ESFL requiere que se reconozcan los servicios en especie que son fundamentales para la misión de una ESFL. Este no es un requerimiento de la NICSP 47.
- Los requerimientos de información a revelar de la C1 Parte I de la NIC-ESFL son menores que los de la NICSP 47. Los requerimientos de información a revelar incluidos en la C1 Parte I se basan en los de la tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Estos se han adaptado al contexto de las ESFL y, en concreto, a la inclusión de subvenciones. Se ha incluido información a revelar adicional cuando no existe un requerimiento equivalente en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, por ejemplo, para los acuerdos de subvención en los que no existe una “obligación de entrega”.

D2 - Gastos en subvenciones y donaciones

D2 es un nuevo material para las ESFL que se ha elaborado basándose en la NICSP 48 *Gastos de Transferencia*. Las principales diferencias conceptuales con respecto a la NICSP 48 son las siguientes:

- D2 utiliza terminología específica de las ESFL, refiriéndose a subvenciones en lugar de transferencias.
- La NIC-ESFL D2 utiliza los términos “acuerdos de subvención con derechos de cumplimiento” y “obligaciones de entrega” en lugar de “acuerdo vinculante” y “obligaciones de cumplimiento”. Estos permiten el concepto de que el beneficiario de una subvención se comprometa a cumplir las obligaciones del acuerdo de subvención en lugar de comprometerse a cumplir un compromiso, como se utiliza en la NICSP 48, y también la posibilidad de que sus obligaciones puedan consistir en obtener un resultado o realizar una actividad específicos, además de utilizar los recursos para servicios, bienes y otros activos distintos.
- Se ha adaptado la guía sobre la exigibilidad de un acuerdo de subvención para el sector sin fines de lucro, incluyendo la adición de contenido, prácticas habituales y declaraciones generales de intenciones. En C1 se incluye una guía más detallada sobre la exigibilidad.
- La NIC-ESFL D2 incluye una guía sobre las consideraciones relativas al principal y al agente.
- Los requerimientos de información a revelar de la NIC-ESFL D2 se han adaptado a la naturaleza de las ESFL y los acuerdos de subvención.

Anexo C - Glosario de términos

Este glosario es parte integrante de la NIC-ESFL.

Los términos definidos en el glosario aparecen en **negrita** la primera vez que aparecen en cada sección, según corresponda.

actividad agrícola	La gestión, por parte de una entidad, de la transformación de activos biológicos para destinarlos a la venta, en productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales.
actividades de financiación	Actividades que producen cambios en el tamaño y la composición de los instrumentos de patrimonio y préstamos tomados por parte de la entidad.
actividades de inversión	La adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.
actividades de operación	Las actividades principales de la entidad que no son inversiones ni actividades de financiación.
actividades relevantes (de una participada)	Las actividades que afectan significativamente a los rendimientos de la empresa participada.
activo	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.-
activo biológico	Un animal vivo o una planta.
activo contingente	Un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque ocurra o, en su caso, porque deje de ocurrir uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.
activo del contrato	El derecho de una ESFL a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la ESFL ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la ESFL).
activo financiero	Cualquier activo que es: (a) efectivo; (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad; (c) un derecho contractual: (i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o (d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad y: (i) obliga o puede obligar a la entidad a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios, o (ii) que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, tampoco se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

activo intangible	Un activo identificable, de carácter no monetario y sin sustancia física. Un activo es identificable cuando: (a) es separable - es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado; o (b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.
activo por obligación de entrega	Derecho de una ESFL a recibir el importe de una subvención por cumplir sus obligaciones de entrega en un acuerdo de subvención antes de que el otorgante transfiera los recursos.
activos de uso social	Activos que se mantienen con el fin de aportar beneficios a la sociedad o a un sector de la sociedad, en lugar de maximizar las entradas de efectivo.
activos del plan (de un plan de beneficios a empleados)	Activos mantenidos por un fondo de beneficios para los empleados a largo plazo y pólizas de seguro que cumplen los requisitos.
activos por impuestos diferidos	Importes referidos a impuestos a las ganancias recuperables en periodos futuros, relacionadas con: (a) total diferencias temporarias deducibles; (b) la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas; y (c) la compensación de créditos fiscales no utilizados procedentes de periodos anteriores.
acuerdo conjunto	Un acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto. Los acuerdos conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta.
acuerdos de concesión de servicios	Un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público contrae con un operador privado para desarrollar (o actualizar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales.
acumulación de ausencias retribuidas	Las ausencias remuneradas son aquéllas cuyo disfrute se aplaza, de forma que pueden ser utilizadas en periodos futuros si en el presente no se ha hecho uso del derecho correspondiente.
adquirente	La entidad que obtiene el control de la adquirida.
adquirida	El negocio o negocios cuyo control obtiene la adquirente en una combinación de negocios.
agregación	La incorporación de activos, pasivos, activos netos, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.
altamente probable	Con una probabilidad significativamente mayor de que ocurra que de que no ocurra.
amortización	Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

aplicación prospectiva (de un cambio de política contable)	Aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política.
aplicación retroactiva (de un cambio de política contable)	Aplicación de una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si se hubiese aplicado siempre.
aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio	Entrada de recursos en una ESFL, aportados por terceros ajenos a la ESFL, que establecen o aumentan una participación financiera en los activos netos de la ESFL.
arrendamiento	Un acuerdo mediante el cual el arrendador transmite al arrendatario, a cambio de un pago o de una serie de pagos, el derecho de uso de un activo durante un periodo acordado.
arrendamiento financiero	Un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del bien, en su caso, puede o no ser transferida. Un arrendamiento que no sea financiero es un arrendamiento operativo.
arrendamiento operativo	Un arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento que no es operativo es un arrendamiento financiero.
asignación (de costos)	El proceso de atribuir costos directos y compartidos a una función o actividad
asociada	Una entidad, incluyendo una entidad sin forma corporativa tal como una fórmula asociativa, sobre la que la ESFL controladora posee influencia significativa, y que no es ni una entidad controlada ni constituye una participación en un acuerdo conjunto.
baja en cuentas	La eliminación, ya sea en su totalidad o en parte, de un activo o un pasivo reconocido del Estado de Situación Financiera de una entidad.
base de medición	Una característica identificada -por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento - de una partida que está siendo medida.
base fiscal	La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.
beneficiario de la subvención	Una ESFL u otra entidad que recibe recursos de otra ESFL o entidad.
beneficiario del servicio, destinatario del servicio	Persona, grupo de personas o entidad que se beneficia o recibe servicios, bienes o apoyo de una ESFL.
beneficios a los empleados	Todas las formas de contraprestación concedidas por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados.
beneficios irrevocables	Beneficios derivados de las condiciones de un plan de beneficios por retiro, cuyo derecho a recibirlos no está condicionado a la continuidad en el empleo.
beneficios por terminación	Beneficios empleados por pagar en la primera de las siguientes fechas: (a) cuando una entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios; y (b) cuando la entidad reconozca los costos de una reestructuración que esté dentro del alcance de la D5 y que implique el pago de beneficios por terminación.

beneficios post-empleo	Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo.
características cualitativas de mejora	Una característica cualitativa que hace la información financiera más útil. Las características cualitativas de mejora son comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.
características cualitativas fundamentales	Una característica cualitativa fundamental que debe poseer la información financiera para que sea útil para los usuarios principales de los informes financieros con propósito general. Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel.
clase de activos	Una agrupación de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de una entidad.
clasificación	La organización de los activos, pasivos, componentes en activos netos, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas a efectos de presentación e información a revelar.
cliente	Una parte que ha contratado con una ESFL la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la ESFL a cambio de una contraprestación.
combinaciones de negocios	Una transacción u otro suceso en el que una adquirente obtiene el control de uno o más negocios.
compensación	La agrupación de un activo y pasivo que se reconocen y miden como partidas contables separadas en un solo importe en el Estado de Situación Financiera.
comprensibilidad	La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible.
compromiso (en un contrato con un cliente)	Una obligación de transferir un bien o servicio (o grupo de bienes o servicios) que es distinto.
compromiso en firme	Un acuerdo obligatorio para intercambiar una determinada cantidad de activos a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras prefijadas.
contraprestación contingente	Generalmente, una obligación de la adquirente de transferir activos adicionales o participaciones en el patrimonio a los anteriores propietarios de una adquirida como parte de un intercambio para el control de ésta si ocurren determinados sucesos futuros o se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, la contraprestación contingente también puede dar a la adquirente el derecho a recuperar contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones.
contraprestación de la transacción	La cantidad de recursos a los que una ESFL espera tener derecho.
contrato	Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
contrato de carácter oneroso	Un contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva exceden a los beneficios económicos que se espera recibir de éste.

contrato de construcción	Un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.
contrato de garantía financiera	Un contrato que requiere que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago a su vencimiento, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda.
contrato de seguro	Un contrato en el que una de las partes (la aseguradora) acepta un riesgo de seguro significativo de la otra parte (el tenedor de la póliza), acordando compensar al tenedor si ocurre un evento futuro incierto (el evento asegurado) que afecta de forma adversa al tenedor del seguro.
contrato pendiente de ejecución	Un contrato, o una parte de un contrato, que está sin ejecutar por igual - ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.
control (de una entidad)	Una ESFL controladora controla una entidad participada (entidad controlada) cuando la ESFL controladora está expuesta o tiene derechos a rendimientos variables derivados de su involucración con la entidad participada y tiene la capacidad de influir en dichos rendimientos a través de su poder sobre la entidad participada.
control conjunto	El reparto contractualmente acordado del control de un acuerdo. Existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.
controladora	Una entidad que tiene una o más subsidiarias o entidades controladas. El término "ESFL controladora" se utiliza cuando una ESFL es una sociedad controladora.
costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero	El importe por el que se mide el activo o el pasivo financiero en el momento de su reconocimiento inicial menos los reembolsos del principal, más o menos la amortización acumulada utilizando el método del interés efectivo de cualquier diferencia entre ese importe inicial y el importe del vencimiento, y menos cualquier reducción (directamente o mediante el uso de una cuenta de provisión) por deterioro o incobrabilidad.
costo legítimo	Costos incurridos de manera adecuada (legal) y razonable en relación con un proyecto o un fondo.
costo no elegible	Gastos en los que se ha incurrido y que están específicamente excluidos de ser reclamados en virtud de una subvención u otro acuerdo de financiación.
costos compartidos	Costos que contribuyen directamente a más de una actividad y que se distribuyen entre dichas actividades.
costos de apoyo	Costos que no son específicos de una actividad y que probablemente se extiendan a toda la organización. Estos costos pueden repartirse entre las actividades a las que prestan apoyo.

costos de transacción	Los costos de venta de un activo o transferencia de un pasivo en el mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo que son atribuibles directamente a la disposición del activo o a la transferencia del pasivo, y cumplen los dos criterios siguientes: (a) proceden directamente de una transacción y son parte esencial de ésta; y (b) la entidad no habría incurrido en ellos si no hubiera tomado la decisión de vender el activo o transferir el pasivo.
costos directos	Costos atribuibles a una sola actividad que se asignan directamente a dicha actividad.
costos por préstamos	Intereses y otros costos incurridos por una entidad en relación con los fondos tomados en préstamo.
datos de entrada no observables	Datos de entrada que no están disponibles en el mercado y, por tanto, que se han desarrollado utilizando la mejor información disponible sobre los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.
datos de entrada observables	Datos de entrada que son desarrollados utilizando datos de mercado, tales como información disponible públicamente sobre los sucesos o transacciones reales, y que reflejan los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.
de derechos sobre el patrimonio	También puede tratarse de una entrada de recursos a una ESFL a cambio de su participación financiera en los activos netos de otra entidad (por ejemplo, un dividendo recibido).
depreciación	Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
derecho de cumplimiento	Un derecho de cumplimiento es el derecho exigible del otorgante a que el beneficiario de la concesión cumpla su obligación de entrega de la manera especificada en el acuerdo de concesión o se le requiera hacer frente a las consecuencias especificadas en el acuerdo.
derecho sobre el patrimonio	Un interés financiero en los activos netos de una ESFL que corresponde a los titulares de esos derechos.
desarrollo	Aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico por medio de un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial.
deterioro de valor (pérdida)	Cantidad en que el importe en libros de un activo excede: (a) en el caso de los inventarios, su precio de venta menos los costos de terminación y venta; o (b) en el caso de otros activos no financieros, su importe recuperable.
diferencias temporales	Ingresos o gastos que se reconocen en el excedente o déficit del periodo, pero que, según las leyes o regulaciones fiscales, se incluyen en la ganancia imponible en un periodo diferente.
diferencias temporarias	Diferencias entre el importe en libros que un activo o un pasivo tiene en el Estado de Situación Financiera y su base fiscal.

diferencias temporarias deducibles	Diferencias temporarias que dan lugar a importes que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
diferencias temporarias imponibles	Diferencias temporarias que resultarán en cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
distribución (de costos)	Costos que no pueden asignarse directamente a una actividad o función porque se requiere un proceso adicional. Este proceso adicional permite distribuir los costos.
distribución de capital	Una salida de recursos de una ESFL distribuida a partes externas a la ESFL que devuelve o reduce una participación financiera en los activos netos de la ESFL.
distribuciones a los tenedores	Una salida de recursos de una ESFL distribuida a partes externas a la ESFL que devuelve o reduce una participación financiera en los activos netos de la ESFL.
dividendos	Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.
efectivo	Efectivo mantenido en caja y depósitos a la vista.
eficacia de una cobertura	Grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.
entidad controlada	Una entidad que está controlada por otra entidad.
entidad controladora	La entidad que tiene el control de la ESFL que informa como resultado de la aplicación de los principios de control.
entidad que informa	Una entidad a la que se le requiere, u opta por, preparar informes financieros con propósito general.
entidades controladas de forma conjunta	Un acuerdo conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en la que cada parte participante adquiere una participación. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, excepto que un acuerdo entre las partes establece el control conjunto.
entidades que adoptan por primera vez de la NIC-ESFL	Una entidad que presenta sus primeros estados financieros anuales que se ajustan a la NIC-ESFL, independientemente de que su marco conceptual anterior fuera las Normas NIIF de Contabilidad completas u otro conjunto de normas contables.
equivalentes al efectivo	Inversiones a corto plazo de gran liquidez que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo y están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor.
errores	Omisiones y errores en los estados financieros de la entidad correspondientes a uno o varios periodos anteriores, derivados de la no utilización o la utilización indebida de información fiable que: (a) estaba disponible cuando se autorizó la emisión de los estados financieros correspondientes a esos periodos; y (b) era razonable esperar que se hubiera obtenido y tenido en cuenta en la preparación y presentación de dichos estados financieros.

ESFL adquirente	La ESFL que obtiene el control de la adquirida.
ESFL controladora	La ESFL que tiene el control de una entidad como resultado de la aplicación de los principios de control.
ESFL que informa	Una ESFL que informa es una ESFL única, parte de una ESFL o una combinación de entidades que están obligadas o deciden preparar informes financieros con propósito general. Cuando más de una entidad forma parte de una ESFL que informa, esta puede incluir todas las entidades sin fines de lucro o una combinación de entidades con y sin fines de lucro.
Estado de Cambios en los Activos Netos	Un estado financiero que presenta el excedente o déficit de un periodo, las partidas de ingresos y gastos no reconocidas directamente en el Estado de Ingresos y Gastos del periodo, los efectos de los cambios en las políticas contables y las correcciones de errores reconocidos en el periodo, los importes de los cambios en el patrimonio y los movimientos entre fondos.
Estado de Flujos de Efectivo	Estado financiero que proporciona información sobre los cambios en el efectivo y los equivalentes de efectivo de una entidad durante un periodo, mostrando por separado los cambios durante el periodo de las actividades de operación, inversión y financiación.
Estado de Ingresos y Gastos	Un estado financiero que presenta todas las partidas de ingresos y gastos reconocidos en el periodo, excepto aquellas que deben reconocerse explícitamente en el Estado de Cambios en los Activos Netos, y los totales del excedente o déficit del periodo.
estado de resultados	Estado financiero que presenta todos los elementos de ingresos y gastos reconocidos en un periodo sobre el que se informa, excluyendo los elementos de otro resultado integral.
Estado de Situación Financiera	Estado financiero que presenta la relación de los activos, pasivos y participaciones de los tenedores de los derechos de patrimonio de una entidad a una fecha determinada (también llamado balance).
estados financieros	Representación estructurada de la situación financiera, ingresos y gastos y los flujos de efectivo de una entidad.
estados financieros combinados	Los estados financieros de una entidad que informa que comprenden dos o más entidades que no están todas vinculadas por una relación de ESFL controladora - entidad controlada.
estados financieros con propósito general	Los estados financieros que están dirigidos a atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.
estados financieros consolidados	Los estados financieros de una ESFL controladora y sus entidades controladas se presentan como los de una sola entidad económica.
estados financieros separados	Los presentados por una entidad, en las que ésta podría elegir, de acuerdo con los párrafos G9.25 y G9.26, contabilizar sus inversiones en entidades controladas, entidades controladas de forma conjunta y asociadas, ya sea al costo menos el deterioro de valor, al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo o utilizando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo G14.8.

estimaciones contables	Importes monetarios, en los estados financieros, que están sujetos a incertidumbre en la medición.
excedente o déficit del periodo	La diferencia entre las partidas de ingresos y gastos del periodo sobre el que se informa que no incluye las partidas que deben figurar en el Estado de Cambios en los Activos Netos.
excedente o déficit del periodo de las actividades de operación	La diferencia entre las partidas de ingresos y gastos del periodo sobre el que se informa que no incluye las partidas que deben figurar por separado en el Estado de Ingresos y Gastos o en el Estado de Cambios en los Activos Netos.
familiares cercanos a una persona	Miembros de la familia de quienes podría esperarse que influyan sobre esa persona, o que esa persona sea influida por ellos, en sus relaciones con la entidad, incluyendo: (a) los hijos de esa persona y el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; (b) los hijos del cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad; y (c) personas dependientes de esa persona, o el cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad.
fecha de aplicación inicial	La fecha en que una entidad aplica por primera vez la primera edición de la NIC-ESFL.
fecha de normalización de la moneda funcional	La fecha en que la moneda funcional de una entidad deja de tener una o ambas características que definen la hiperinflación grave o cuando se produce un cambio en la moneda funcional de la entidad a una moneda que no está sujeta a hiperinflación grave.
fecha de presentación	El final del último periodo cubierto por el informe financiero o por un informe financiero intermedio.
fecha de transición a la NIC-ESFL	El inicio del primer periodo para el que una ESFL presenta información comparativa completa según la NIC-ESFL en sus primeros estados financieros que cumplen con la NIC-ESFL.
fiabilidad	La calidad de la información que hace que esté libre de errores materiales o con importancia relativa y sesgos y que represente fielmente lo que pretende representar o lo que razonablemente podría esperarse que represente.
financiación (de beneficios post-empleo)	Aportaciones por una entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados.
flujos de efectivo	Entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.
fondo	Un fondo consiste en los recursos netos que posee la ESFL y que deben registrarse por separado debido a que: (a) exista un requerimiento derivado de medios legales o equivalentes para realizar un seguimiento por separado de los recursos y el uso de dichos recursos; o (b) existan expectativas razonables por parte de una parte interesada individual o un grupo de partes interesadas (internas o externas) de que una ESFL realice un seguimiento de los recursos utilizados para un conjunto específico de actividades.

fondos no restringidos	Fondos que una ESFL puede utilizar libremente para cualquiera de sus fines o actividades. Una ESFL es libre de destinar internamente fondos a un fin o actividad específicos (incluida la designación por parte del órgano de gobierno de la ESFL), pero la ausencia de cualquier financiación impuesta externamente u otro acuerdo legal significa que esta designación puede modificarse y, por lo tanto, los fondos designados son fondos no restringidos.
fondos restringidos	Fondos que la ESFL está obligada a gastar, invertir o retener para un fin o actividad específicos como consecuencia de una financiación impuesta externamente u otros acuerdos legales impuestos a la ESFL por un proveedor de recursos.
ganancia-pérdida fiscal	Las ganancias (pérdidas) del periodo sobre el que se informa en el que los impuestos a las ganancias son pagaderos o recuperables, determinado de acuerdo con las normas establecidas por las autoridades fiscales. El beneficio imponible es igual a la renta imponible menos los importes deducibles de la ganancia fiscal.
gastos	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en los activos netos, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
gastos por impuestos	El importe agregado incluido en el resultado integral total o en el patrimonio del periodo sobre el que se informa con respecto al impuesto corriente y al impuesto diferido.
gastos por subvenciones	Un gasto de subvención es un gasto que surge de una transacción en el que una ESFL que concede subvenciones proporciona, o está obligada a proporcionar, recursos a un beneficiario de la subvención (que puede ser una entidad o un individuo) mediante la transferencia de efectivo o un servicio, u otro activo a dicho beneficiario sin recibir directamente a cambio ningún efectivo, servicio u otro activo.
gobierno	La administración del gobierno en sí, las agencias gubernamentales y organismos similares, sean locales, regionales, nacionales o internacionales.
grupo	Una controladora (ESFL controladora) y sus entidades controladas.
hiperinflación grave	La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a una hiperinflación grave si tiene las dos características siguientes: (a) no tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda; y (b) no existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.
hipótesis de negocio en marcha	Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas.
importe depreciable	El costo de un activo o el importe que lo sustituya (en los estados financieros) previa deducción de su valor residual.
importe en libros	El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el Estado de Situación Financiera.
importe nocional	La cantidad de unidades monetarias, acciones, fanegas, libras u otras unidades especificadas en un contrato de instrumento financiero.

importe recuperable	El mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo (o de una unidad generadora de efectivo) y su valor en uso.
impracticable	La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.
impuesto a las ganancias	Todos los impuestos nacionales y extranjeros que se basan en los beneficios imponibles. El impuesto a las ganancias incluye también impuestos, tales como retenciones de impuestos que una entidad controlada, asociada o acuerdo conjunto tienen que pagar por repartos a la entidad que informa.
impuesto corriente	El importe del impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores.
impuestos diferidos	Impuesto a las ganancias a pagar (recuperable) con respecto a las ganancias (o pérdidas) fiscales de periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados.
incertidumbre en la medición	La incertidumbre que surge cuando los importes monetarios de los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse.
incertidumbre sobre el desenlace	Incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo.
incertidumbre sobre la existencia	Incertidumbre sobre si existe un activo o pasivo.
informe financiero intermedio	Un informe financiero que contiene un conjunto de estados financieros completos o un conjunto de estados financieros condensados para un periodo intermedio.
Informes financieros con propósito general	Informes financieros que presentan comentarios de la gerencia y otra información narrativa junto con la información financiera contenida en los estados financieros con propósito general y que están dirigidos a las necesidades de información financiera general de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes adaptados a sus necesidades de información particulares.
ingreso de actividades ordinarias	Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una ESFL.
ingresos	Incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en los activos netos, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
instrumento de cobertura	A efectos de la contabilidad de cobertura especial por parte de la ESFL, según la Parte II de la F1 de esta Norma, un instrumento de cobertura es un instrumento financiero que cumple todos los términos y condiciones siguientes: (a) es una permuta de tasa de interés, una permuta financiera de diferencias de cambio, contrato de intercambio a término de moneda extranjera o un contrato a término de cambio de materia prima cotizada que se espera que sea altamente efectivo para compensar un riesgo identificado en el párrafo F1.65 que se designa como riesgo cubierto; (b) involucra una parte externa a la entidad que informa (es decir, externa al grupo, segmento o entidad individual que informa); (c) su importe nocional es igual al importe designado del principal o al importe nocional de la partida cubierta;

	(d) tiene una fecha de vencimiento especificada no posterior a: (i) el vencimiento del instrumento financiero cubierto; (ii) la liquidación esperada del compromiso de compra o venta de la materia prima cotizada; o (iii) la ocurrencia de la altamente probable transacción de moneda extranjera prevista o de la transacción con una materia prima cotizada que se cubre; (e) no tiene pago anticipado, terminación anticipada o características ampliadas.
Instrumento de patrimonio	Cualquier contrato que proporcione una participación financiera en una entidad, por ejemplo, acciones emitidas, bonos y certificados de depósito. Estos instrumentos pueden negociarse o intercambiarse.
instrumento financiero	Un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.
instrumentos financieros compuestos	Un instrumento financiero que, desde la perspectiva del emisor, contiene tanto un elemento de pasivo como de patrimonio.
inventarios	Activos: (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de las operaciones; (b) poseídos para ser distribuidos a los receptores de servicios en el curso normal de las operaciones; (c) destinados al uso en la recaudación de fondos (o circunstancias de similitud cuando los artículos se transferirán a otra parte en el curso de las actividades de recaudación de fondos de la ESFL; (d) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (e) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.
inversión bruta en un arrendamiento	Suma de: (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendador por el arrendamiento financiero, - y (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.
inversión bruta en un arrendamiento	Inversión bruta en un arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en él.
investigación	Estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.
material o con importancia relativa	La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada entidad que informa.
máximo y mejor uso	El uso de un activo no financiero por participantes del mercado que maximizaría el valor del activo o del grupo de activos y pasivos (por ejemplo, un negocio) en el que se utilizaría dicho activo.
medida	El resultado de la aplicación de una base de medición a un activo o pasivo y los ingresos y gastos relacionados.

mercado activo	Un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precios sobre una base de negocio en marcha.
mercado más ventajoso	El mercado que maximiza el importe que se recibiría por vender el activo o minimiza el importe que se pagaría por transferir el pasivo, después de tener en cuenta los costos de transacción y los costos de transporte.
mercado principal	El mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo.
método del interés efectivo	Un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de distribución del ingreso por intereses o gasto por intereses a lo largo del periodo correspondiente.
moneda de presentación	La moneda en la cual se presentan los estados financieros.
moneda funcional	Moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.
negocio	Un conjunto integrado de actividades y activos que es capaz de ser conducido y gestionado con el propósito de: (a) proporcionar bienes o servicios a los clientes; (b) generar ingresos por inversiones (como dividendos o participaciones); o (c) generar otros ingresos de actividades ordinarias.
negocio en el extranjero	Una entidad controlada, asociada, acuerdo conjunto o sucursal de la ESFL que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.
Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES	Norma de contabilidad emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas.
Normas Internacionales de Contabilidad de Sector Público I (NICSP)	Normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) para su uso por parte de entidades del sector público distintas de las empresas comerciales gubernamentales.
Normas NIIF de Contabilidad completas	Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) que comprenden: (a) las Normas Internacionales de Información Financiera; (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; (c) las Interpretaciones CINIIF; y (d) las Interpretaciones SIC.
notas a los estados financieros	Las notas contienen información adicional a la presentada en el Estado de Situación Financiera, el Estado de Ingresos y Gastos, el Estado de Cambios en los Activos Netos y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados, e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos.
objetivo de los estados financieros	Proporcionar información sobre la situación financiera, los ingresos y gastos y los flujos de efectivo de una entidad que sea útil para la toma de decisiones por parte de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes adaptados a sus necesidades específicas de información.

obligación de entrega	El compromiso de un beneficiario de una subvención en un acuerdo de subvención para lograr un resultado específico, llevar a cabo una actividad específica, utilizar servicios, bienes u otros activos específicos internamente para un fin específico o transferir servicios, bienes, efectivo u otros activos específicos a un destinatario del servicio.
obligación implícita	Una obligación que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que: (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
obligación por beneficios definidos	Los pagos futuros previstos, sin deducir ningún activo del plan, necesarios para liquidar la obligación derivada de los servicios prestados por los empleados en el periodo actual y en periodos anteriores.
obligación pública de rendir cuentas	Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando: (a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales); o (b) posee activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus negocios principales (por ejemplo, bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas, intermediarios de valores, fondos de pensiones, fondos de inversión colectiva y bancos de inversión a menudo cumplen este segundo criterio).
operación discontinuada	Un componente de la entidad del que se ha dispuesto, o está mantenido para la venta, y: (a) representa una línea principal de negocio o un área geográfica de operaciones separada; (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o (c) es una entidad controlada adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.
oportunidad	Tener la información disponible para los responsables de la toma de decisiones a tiempo para poder influir en sus decisiones.
otorgante	Una ESFL, organización o persona física que proporciona recursos a otra ESFL o entidad.
otra Información financiera	Otra información financiera ayuda en la interpretación de un conjunto completo de estados financieros o mejora la capacidad de los usuarios para tomar decisiones. Esta es información adicional a los estados financieros.
otro resultado integral	Partidas de ingresos y gastos (incluidos los ajustes por reclasificación) que no están reconocidos en el excedente o déficit del periodo, tal como lo requiere o permite la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i> .

pagos mínimos del arrendamiento

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

- (a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o
- (b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por:
 - (i) el arrendatario;
 - (ii) una parte relacionada con éste; o
 - (iii) una parte no vinculada con el arrendatario que sea financieramente capaz de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que su valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos del arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer durante el plazo del acuerdo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago requerido para ejercitar esta opción de compra.

partes relacionadas

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

- (a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:
 - (i) es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa;
 - (ii) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa; o
 - (iii) ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa.
- (b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
 - (i) La entidad y la ESFL que informa son miembros del mismo grupo (lo que significa que cada ESFL controladora, entidad controlada y entidad bajo control común están relacionadas entre sí).
 - (ii) Una entidad es una asociada o una entidad controlada de forma conjunta de la otra entidad (o una asociada o una entidad controlada de forma conjunta de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
 - (iii) Ambas entidades son entidades controladas de forma conjunta de la misma tercera entidad.
 - (iv) Una entidad es una entidad controlada de forma conjunta de una tercera entidad, y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
 - (v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo de los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.
 - (vi) La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).
 - (vii) La entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte, proporciona servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.
 - (viii) Una persona identificada en (a)(ii) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).

participación beneficiaria	Una participación derivada del control de otra entidad que surge por medios distintos a la propiedad del patrimonio.
participación no controladora	El patrimonio en una entidad controlada que no es atribuible, directa o indirectamente, a una ESFL controladora.
participantes del mercado	Compradores y vendedores en el mercado principal (o más ventajoso) del activo o pasivo, que tienen todas las características siguientes: (a) son independientes entre sí, es decir, no son partes relacionadas según la definición de la H1; (b) están bien informados, tienen un conocimiento razonable sobre el activo o el pasivo y la transacción utilizando toda la información disponible; (c) son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo; y (d) tienen voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo, es decir, están motivados, pero no forzados u obligados de otra forma a hacerlo.
partida cubierta	A efectos de la contabilidad de cobertura especial por parte de las ESFL, según la Parte II de la F1 de esta Norma, una partida cubierta es: (a) riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado; (b) riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable; (c) riesgo de precio de una materia prima cotizada que la entidad mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; o (d) riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.
partidas monetarias	Unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.
pasivo	Una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
pasivo contingente	(a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o (b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque: (i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o (ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.
pasivo del contrato	La obligación de una ESFL de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la ESFL ha recibido (o se ha vuelto exigible) una contraprestación del cliente.

pasivo financiero	Cualquier pasivo que sea una obligación contractual: (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o (ii) de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad.
pasivo por beneficios definidos	El valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en la fecha de presentación menos el valor razonable en la fecha de presentación de los activos del plan (si los hubiera) con los que se liquidarán directamente las obligaciones.
pasivo por impuestos diferidos	Importes de impuestos a las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.
pasivo por obligación de entrega	Obligación de una ESFL de cumplir su obligación de entrega en un acuerdo de subvención por el que la ESFL ha recibido una contraprestación (o el importe es exigible) del otorgante.
patrimonio	La parte residual en los activos de una entidad, distinta de una ESFL una vez deducidos todos sus pasivos.
pequeñas y medianas entidades	Entidades que: (a) no tienen obligación pública de rendir cuentas; y (b) publican estados financieros con propósito general para usuarios externos. Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando: (a) registra, o está en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; o (b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros.
periodo intermedio	Un periodo contable menor que un periodo anual completo.
periodo sobre el que se informa	El periodo cubierto por el informe financiero o por un informe financiero intermedio.
plan estatal (de beneficios a los empleados)	Los planes de beneficios a los empleados son establecidos por la legislación para cubrir a todas las entidades (o bien todas las entidades de una misma categoría concreta, por ejemplo, un sector industrial específico) y se administran por autoridades nacionales o locales, o por otro organismo (por ejemplo, una agencia autónoma creada específicamente para este propósito) que no está sujeto al control o influencia de la entidad que informa.
planes de aportaciones definidas	Planes de beneficios post-empleo, en los cuales una entidad paga aportaciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tendrá ninguna obligación legal ni implícita de pagar aportaciones adicionales o de hacer pagos de beneficios directos a los empleados, en el caso de que el fondo no disponga de suficientes activos para pagar todos los beneficios de los empleados por los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores.
planes de beneficios definidos	Planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.
planes de beneficios post-empleo	Acuerdos, formales o informales, en los que la entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo.

planes multi-patronales de beneficios	Planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o planes de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales): (a) en los cuales se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y (b) se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los niveles de beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad que emplea a los empleados afectados.
planta productora	Una planta productora es una planta viva que: (a) se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas; (b) se espera que produzca durante más de un periodo; y (c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.
plusvalía	Un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios, que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.
políticas contables	Principios específicos, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.
potencial de servicio	La capacidad de proporcionar servicios que contribuyan a lograr los objetivos de la ESFL. El potencial de servicio permite que una entidad logre sus objetivos sin generar necesariamente entradas netas de efectivo.
potencial para producir beneficios económicos	Dentro de un recurso económico, un derecho que ya exista y que, al menos, en una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad más allá de los disponibles para todas las demás partes.
presentación razonable	Representación fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.
préstamos por pagar	Pasivos financieros diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito.
probable	Que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario.
producto agrícola	El producto recolectado procedente de los activos biológicos de la entidad.
propiedad de inversión	Propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.
propiedades, planta y equipo	Activos tangibles que: (a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un periodo.

propietarios	Tenedores de instrumentos clasificados como patrimonio en una entidad con fines lucrativos.
provisión	Pasivo cuya cuantía o vencimiento es incierto.
prudencia	El ejercicio de la cautela cuando se realizan juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados y los pasivos y gastos no están subestimados. Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos.
que cotizan en bolsa (instrumentos de deuda o patrimonio)	Negociados, o en proceso de ser emitidos para su negociación, en un mercado público (una bolsa de valores nacional o extranjera o mercados organizados no regulados, incluidos los mercados locales y regionales).
reconocimiento	El proceso de captar, para su inclusión en el Estado de Situación Financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros - un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados - solo o como parte de otras partidas - en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales del estado correspondiente.
recurso económico	Un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos o potencial de servicio.
relevancia	La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios.
Rendición de cuentas social	Una visión amplia de la rendición de cuentas que reconoce una rendición de cuentas general ante la sociedad en su conjunto debido a la importancia de los bienes y servicios de las ESFL, el entorno de financiación, el trato preferencial que pueden recibir las ESFL en comparación con otras organizaciones y la necesidad de garantizar el funcionamiento eficaz del sector en general.
reserva	Importe reservado como resultado de la aplicación de los requerimientos de la NIC-ESFL, por ejemplo, reserva de revaluación.
resultado del periodo	Total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado integral de las entidades con fines lucrativos.
resultado integral total	El cambio en el patrimonio durante un periodo, que procede de transacciones y otros sucesos, distintos de aquellos cambios derivados de transacciones con los propietarios en su condición de tales (igual a la suma de los resultados del periodo y otro resultado integral) como se define en la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i> .
situación financiera	La relación de los activos, pasivos y activos netos de una entidad tal y como se informa en el Estado de Situación Financiera.
subsidiaria	Una entidad que está controlada por otra entidad.
subvención de capital	Una entrada de recursos que surge de un acuerdo de subvención con obligaciones de entrega de efectivo u otro activo, con la especificación de que la ESFL adquiera o construya un activo no financiero que será controlado por la ESFL.

subvenciones	Recursos proporcionados por un otorgante a un beneficiario (que puede ser una entidad o un individuo) mediante la transferencia de efectivo o un servicio u otro activo a dicho beneficiario sin recibir directamente a cambio ningún efectivo, servicio, bien u otro activo.
subvenciones del gobierno	Ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, pasado o futuro, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación.
tasa de interés efectiva	Tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo futuros por pagos o cobros estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o, cuando sea adecuado, en un periodo más corto, con el importe en libros neto del activo financiero o pasivo financiero.
tasa de interés implícita en el arrendamiento	La tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor presente total de (a) los pagos mínimos por el arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado con la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.
tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario	La tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, la tasa en la que incurriría aquél, al inicio del arrendamiento, si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.
transacción con partes relacionadas	Una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio.
transacción ordenada	Una transacción que supone una exposición al mercado para un periodo anterior a la fecha de la medición, para tener en cuenta las actividades de comercialización que son usuales y habituales para transacciones que involucran estos activos o pasivos; no es una transacción forzada (por ejemplo, una liquidación forzada o una venta urgente).
transacción prevista	Una transacción futura anticipada, pero no comprometida.
unidad de crédito proyectada	Un método de valoración actuarial que considera que cada periodo de servicio da lugar a una unidad adicional de derecho a beneficios y mide cada unidad por separado para construir la obligación final (a veces conocido como el método de los beneficios acumulados (devengados) prorrateados en función del servicio o como el método de los beneficios/años de servicio).
unidad de cuenta	El derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que se aplican los conceptos de reconocimiento y medición.
unidad operativa	El grupo más pequeño identificable de activos que se gestionan de forma prácticamente independiente de otros activos o grupos de activos
usuarios principales	Inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.
valor en uso	El valor presente de los flujos futuros estimados de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.
valor independiente (de un bien o servicio)	El precio de un bien o servicio que se utiliza internamente o se proporciona por separado a un destinatario del servicio.

valor presente	Una estimación actual del valor descontado de los flujos de efectivo netos futuros en el curso normal de las operaciones.
valor razonable	El precio que se recibiría por vender o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha en la medición.
valor residual (de un activo)	El importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente por disponer del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.
vida útil	El periodo a lo largo del cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de producción o unidades similares que se espera obtener del activo por una entidad.



ISBN: 978 1 84508 624 4
© 2025 INPRF
info@inprf.org