

## I

(Actos cuya publicación es una condición para su aplicabilidad)

**REGLAMENTO (CE) nº 1725/2003 DE LA COMISIÓN****de 29 de septiembre de 2003****por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo****(Texto pertinente a efectos del EEE)**

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea,

Visto el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad <sup>(1)</sup> y, en particular, el apartado 3 de su artículo 3,

Considerando lo siguiente:

- (1) El Reglamento (CE) nº 1606/2002 exige que por cada ejercicio financiero que se inicie el 1 de enero de 2005 o posteriormente, las empresas con cotización oficial que se rijan por el Derecho de un Estado miembro elaborarán, cumpliendo determinadas condiciones, sus cuentas consolidadas con arreglo a las Normas Internacionales de Contabilidad como se define en el artículo 2 del Reglamento mencionado.
- (2) La Comisión, una vez considerado el asesoramiento proporcionado por el comité técnico contable, ha concluido que las Normas Internacionales de Contabilidad existentes a 14 de septiembre de 2002 cumplen los criterios establecidos para su adopción en el artículo 3 del Reglamento (CE) nº 1606/2002.
- (3) La Comisión también ha considerado los proyectos de mejora en curso que proponen modificar muchas de las actuales normas. Se estudiará la adopción de las normas internacionales de contabilidad que resulten de las citadas propuestas cuando éstas sean definitivas. La existencia de estas propuestas de modificación de normas existentes no afecta a la decisión de la Comisión de aprobar todas las normas existentes, salvo en los casos de la NIC 32 Instrumentos financieros: presentación e información a revelar, la NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración y un pequeño número de interpretaciones relacionadas con estas normas: SIC 5 Clasificación de instrumentos financieros — Cláusulas de pago contingentes, SIC 16 Capital en acciones —

Recompra de instrumentos de capital emitidos por la empresa (acciones propias) y SIC 17 Coste de las transacciones con instrumentos de capital emitidos por la empresa.

- (4) La existencia de normas de alta calidad que tratan sobre los instrumentos financieros (incluidos los derivados) es importante para el mercado comunitario de capitales. Sin embargo, en el caso de las NIC 32 y 39, las modificaciones que se están estudiando actualmente pueden ser tan considerables que por el momento desaconsejen su aprobación. Tan pronto como concluya el proyecto de mejora en curso y se publiquen las normas revisadas, la Comisión estudiará prioritariamente la adopción de las normas revisadas con arreglo al Reglamento (CE) nº 1606/2002.
- (5) Por consiguiente, deberán adoptarse todas las Normas Internacionales de Contabilidad existentes a 14 de septiembre de 2002, a excepción de la NIC 32, la NIC 39 y las interpretaciones relacionadas con ellas.
- (6) Las medidas establecidas en el presente Reglamento son conformes al dictamen del Comité regulador de la contabilidad.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

*Artículo 1*

Quedan adoptadas las Normas Internacionales de Contabilidad que figuran en el anexo.

*Artículo 2*El presente Reglamento entrará en vigor el tercer día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

<sup>(1)</sup> DO L 243 de 11.9.2002, p. 1-4.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, el 29 de septiembre de 2003.

*Por la Comisión*  
Frederik BOLKESTEIN  
*Miembro de la Comisión*

---

## ANEXO

**NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

NIC 1:	Presentación de estados financieros (revisada en 1997)
NIC 2:	Existencias (revisada en 1993)
NIC 7:	Estado de flujos de efectivo (revisada en 1992)
NIC 8:	Ganancia o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables
NIC 10:	Hechos posteriores a la fecha del balance (revisada en 1999)
NIC 11:	Contratos de construcción (revisada en 1993)
NIC 12:	Impuesto sobre las ganancias (revisada en 2000)
NIC 14:	Información financiera por segmentos (revisada en 1997)
NIC 15:	Información para reflejar los efectos de los cambios en los precios (párrafos reordenados en 1994)
NIC 16:	Inmovilizado material (revisada en 1998)
NIC 17:	Arrendamientos (revisada en 1997)
NIC 18:	Ingresos ordinarios (revisada en 1993)
NIC 19:	Retribuciones a los Empleados (revisada en 2002)
NIC 20:	Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas (párrafos reordenados en 1994)
NIC 21:	Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera (revisada en 1993)
NIC 22:	Combinaciones de negocios (revisada en 1998)
NIC 23:	Costes por intereses (revisada en 1993)
NIC 24:	Información a revelar sobre partes vinculadas (párrafos reordenados en 1994)
NIC 26:	Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro (párrafos reordenados en 1994)
NIC 27:	Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en dependientes (revisada en 2000)
NIC 28:	Contabilización de inversiones en empresas asociadas (revisada en 2000)
NIC 29:	Información financiera en economías hiperinflacionarias (párrafos reordenados en 1994)
NIC 30:	Información a revelar en los estados financieros de bancos y entidades financieras similares (párrafos reordenados en 1994)
NIC 31:	Información financiera de los intereses en negocios conjuntos (revisada en 2000)
NIC 33:	Ganancias por acción (1997)
NIC 34:	Información financiera intermedia (1998)
NIC 35:	Explotaciones en interrupción definitiva (1998)
NIC 36:	Deterioro del valor de los activos (1998)
NIC 37:	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes (1998)
NIC 38:	Activos inmateriales (1998)
NIC 40:	Inmuebles de inversión (2000)
NIC 41:	Agricultura (2001)

**INTERPRETACIONES DEL COMITÉ PERMANENTE DE INTERPRETACIÓN**

- SIC-1: Uniformidad — Diferentes fórmulas para el cálculo del coste de las existencias
- SIC-2: Uniformidad — Capitalización de los costes por intereses
- SIC-3: Eliminación de pérdidas y ganancias no realizadas en transacciones con asociadas
- SIC-6: Costes de modificación de los programas informáticos existentes
- SIC-7: Introducción del euro
- SIC-8: Aplicación, por primera vez, de las NIC como base de contabilización
- SIC-9: Combinaciones de negocios — Clasificación como adquisiciones o como unificación de intereses
- SIC-10: Ayudas públicas — Sin relación específica con actividades de explotación
- SIC-11: Variaciones de cambio en moneda extranjera — Capitalización de pérdidas derivadas de devaluaciones muy importantes
- SIC-12: Consolidación — Entidades con cometido especial
- SIC-13: Entidades controladas conjuntamente — Aportaciones no monetarias de los partícipes
- SIC-14: Inmovilizado material — Indemnizaciones por deterioro del valor de las partidas
- SIC-15: Arrendamientos operativos — Incentivos
- SIC-18: Uniformidad — Métodos alternativos
- SIC-19: Moneda de los estados financieros — Valoración y presentación de los estados financieros según las NIC 21 y 29
- SIC-20: Método de la participación — Reconocimiento de pérdidas
- SIC-21: Impuesto sobre las ganancias — Recuperación de activos no depreciables revalorizados
- SIC-22: Combinaciones de negocios — Ajustes posteriores de los valores razonables y del fondo de comercio informados inicialmente
- SIC-23: Inmovilizado material — Costes de revisiones o reparaciones generales
- SIC-24: Ganancias por acción — Instrumentos financieros y otros contratos que pueden ser cancelados en acciones
- SIC-25: Impuesto sobre las ganancias — Cambios en la situación fiscal de la empresa o de sus accionistas
- SIC-27: Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento
- SIC-28: Combinación de negocios — Fecha de intercambio y valor razonable de los instrumentos de capital
- SIC-29: Información a revelar — Acuerdos de concesión de servicios
- SIC-30: Moneda en la que se informa — Conversión de la moneda de valoración a la moneda de presentación
- SIC-31: Ingresos ordinarios — Permutas que comprenden servicios de publicidad
- SIC-32: Activos Inmateriales — Costes de Sitios Web
- SIC-33: Consolidación y método de la participación — Derechos de voto potenciales y distribución de participaciones en la propiedad

*Nota:* Ningún apéndice a estas normas e interpretaciones se considerará como parte de las mismas, por lo que no se reproducirá.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 1 (NIC 1)  
(REVISADA EN 1997)**

**Presentación de estados financieros**

Esta Norma Internacional de Contabilidad deroga las anteriores NIC 1, Revelación de Políticas Contables, NIC 5, Información a Revelar en los Estados Financieros, y NIC 13, Presentación de Activos y Pasivos Corrientes, las cuales fueron aprobadas por el Consejo de la IASC, en su versión reordenada, en 1994. La presente NIC 1 (revisada en 1997) fue aprobada por el Consejo en julio de 1997, y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1998. Se aconseja aplicarla con anterioridad a esa fecha.

En mayo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó los párrafos 63(c), 64, 65(a) y 74(c). El texto modificado tendrá vigencia cuando entre en vigor la NIC 10 (revisada en 1999), es decir, para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2000.

Se han emitido cuatro Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 1, se trata de las:

- SIC- 8: Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización;
- SIC-18: Uniformidad — Métodos Alternativos;
- SIC-27: Evaluación del Fondo Económico de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento; y
- SIC-29: Información a Revelar — Acuerdos de Concesión de Servicios.

#### INTRODUCCIÓN

1. Esta norma (NIC 1, revisada en 1997) sustituye a tres previamente emitidas: la NIC 1, Revelación de Políticas Contables; la NIC 5, Información a Revelar en los Estados Financieros, y la NIC 13, Presentación de Activos y Pasivos Corrientes. La nueva NIC 1 entrará en vigor para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de julio de 1998, aunque por causa de las exigencias de ser coherente con lo establecido en las normas existentes, se aconseja su aplicación con anterioridad a esa fecha.
2. La NIC 1 revisada actualiza los requisitos de las normas reemplazadas, en consonancia con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC. Además, ha sido concebida para mejorar la calidad de los estados financieros, presentados según las Normas Internacionales de Contabilidad, mediante las siguientes medidas:
  - (a) asegurar que, en los estados financieros donde se afirme cumplir con las NIC, se respetan cada una de las Normas aplicables, incluyendo los requisitos sobre presentación y revelación;
  - (b) asegurar que las divergencias respecto de las NIC quedan restringidas a casos extremadamente raros (cuando esto se produzca, los casos se localizarán y se emitirán directrices suplementarias si fuera preciso);
  - (c) suministrar una guía de la estructura de los estados financieros, donde se incluyan los requisitos mínimos para cada estado importante, para la descripción de los criterios contables y para las notas (se incluye un apéndice ilustrativo); y
  - (d) establecer (a partir del Marco Conceptual) los requisitos prácticos sobre asuntos tales como la materialidad, empresa en funcionamiento, selección de criterios contables cuando no exista una Norma, consistencia y presentación de información comparativa, entre otros.
3. Con el fin de atender las demandas de los usuarios referentes a información más completa sobre el rendimiento de la empresa, y ampliar la información sobre la ganancia contenida en la cuenta de resultados, la Norma establece una nueva exigencia, consistente en introducir un estado financiero que muestre las pérdidas y ganancias no reflejadas actualmente en la cuenta de resultados. El nuevo estado puede tener la forma de un estado «tradicional» de conciliación del patrimonio neto, o bien de un nuevo estado de rendimiento. El Consejo del IASC, en abril de 1997, acordó emprender una revisión de la forma en que se valora el rendimiento de la empresa y se informa sobre esta variable. Inicialmente, es probable que este proyecto lleve a la reconsideración de la interacción entre la información sobre el rendimiento y los objetivos de la información financiera, dentro del Marco Conceptual del IASC. Por ello, el IASC desarrollará nuevas propuestas en esta área.

**NIC 1**

4. La NIC 1 se aplicará a todas las empresas que elaboren y presenten su información financiera de acuerdo con las NIC, incluidos los bancos y las compañías de seguros. Las estructuras mínimas han sido diseñadas de forma que tengan suficiente flexibilidad como para ser adaptadas para el uso de cualquier tipo de empresa. Los bancos, por ejemplo, deben ser capaces de desarrollar unos formatos de presentación que cumplan con esta Norma 1 y con las exigencias más detalladas contenidas en la NIC 30, Información a Revelar en los Estados Financieros de Bancos y Entidades Financieras Similares.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-4
Finalidad de los estados financieros	5
Responsabilidad por la emisión de los estados financieros	6
Componentes de los estados financieros	7-9
Consideraciones generales	10-41
Presentación razonable y cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad	10-19
Políticas contables	20-22
Hipótesis de empresa en funcionamiento	23-24
Hipótesis contable del devengo	25-26
Uniformidad en la presentación	27-28
Importancia relativa y agrupación de datos	29-32
Compensación	33-37
Información comparativa	38-41
Estructura y contenido	42-102
Introducción	42-52
Identificación de los estados financieros	44-48
Periodo contable sobre el que se informa	49-51
Oportunidad	52
Balance	53-74
La distinción entre corriente y no corriente	53-56
Activos corrientes	57-59
Pasivos corrientes	60-65
Información a revelar en el balance	66-71
Información a revelar en el balance o en las notas	72-74

## NIC 1

Cuenta de resultados	75-85
Información a revelar en la cuenta de resultados	75-76
Información a revelar en la cuenta de resultados o en las notas	77-85
Cambios en el patrimonio neto	86-89
Estado de flujos de efectivo	90
Notas a los estados financieros	91-102
Estructura	91-96
Revelación de las políticas contables	97-101
Otras informaciones a revelar	102
Fecha de vigencia	103-104

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, con el fin de asegurar la comparabilidad de los mismos, tanto con respecto a los estados financieros publicados por la misma empresa en ejercicios anteriores, como con respecto a los de otras empresas diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, la Norma establece, en primer lugar, consideraciones generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre el contenido de los estados a publicar por las empresas. Tanto el reconocimiento como la valoración y presentación de las transacciones y sucesos particulares, se abordan en otras Normas Internacionales de Contabilidad.

## ALCANCE

- Esta Norma será de aplicación para la presentación de todo tipo de estados financieros con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad.***
- Los estados financieros con propósitos de información general son aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Son estados financieros con propósitos de información general los que se presentan de forma separada o dentro de otro documento de carácter público, tal como el informe anual o un folleto o prospecto de información bursátil. Esta Norma no es de aplicación a la información intermedia que se presente de forma condensada. Las reglas fijadas en esta Norma se aplican igualmente a los estados financieros de un empresario individual o a los consolidados de un grupo de empresas. Sin embargo, esto no excluye la posibilidad de presentación de estados financieros consolidados, que cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad, en el mismo documento que contiene los estados individuales de la empresa dominante, si ello es contemplado por las normas nacionales, siempre que las bases de preparación de cada uno de los tipos de estados financieros queden claramente establecidos en la nota sobre políticas contables utilizadas.
- Esta Norma es de aplicación para todos los tipos de empresas, incluyendo los bancos y las compañías de seguros. Los requisitos adicionales de la información a suministrar por bancos y otros establecimientos financieros similares, siempre coherentes con los establecidos en esta Norma, están fijados en la NIC 30, Información a Revelar en los Estados Financieros de Bancos y Entidades Financieras Similares.
- Esta Norma utiliza terminología propia de las empresas con ánimo de lucro. Las empresas públicas con ánimo de lucro pueden, por tanto, aplicar los requisitos establecidos en la Norma. Sin embargo, las empresas que no persigan finalidad lucrativa, como sucede con muchas empresas públicas o pertenecientes a cualquier tipo de administración pública, pueden tener necesidad de modificar las descripciones utilizadas para ciertas partidas de los estados financieros, e incluso de cambiar los propios estados financieros. Estas empresas podrán optar, asimismo, por incluir en la presentación de los estados financieros, los componentes adicionales que precisen.

**NIC 1**

## FINALIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

5. Los estados financieros constituyen una representación financiera estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por la empresa. El objetivo de los estados financieros con propósitos de información general es suministrar información acerca de la situación y rendimiento financieros, así como de los flujos de efectivo, que sea útil a una amplia variedad de usuarios al tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión que los administradores han hecho de los recursos que se les han confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la empresa:

- (a) activos;
- (b) pasivos;
- (c) patrimonio neto;
- (d) ingresos y gastos, en los cuales se incluyen las pérdidas y ganancias; y
- (e) flujos de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas a los estados financieros, ayuda a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros, particularmente en lo que se refiere a la distribución temporal y grado de certidumbre de la generación de efectivo y otros medios líquidos equivalentes.

## RESPONSABILIDAD POR LA EMISIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

6. La responsabilidad por la elaboración y presentación de los estados financieros corresponde a la empresa, y recae en el órgano de administración o en otro órgano de gobierno equivalente al mismo, si bien en algunas empresas la responsabilidad tiene carácter conjunto entre varios órganos de gobierno y supervisión.

## COMPONENTES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

7. ***Un conjunto completo de estados financieros incluye los siguientes componentes:***

- (a) ***balance;***
- (b) ***cuenta de resultados;***
- (c) ***un estado que muestre:***
  - (i) ***todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o bien***
  - (ii) ***los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios;***
- (d) ***estado de flujos de efectivo; y***
- (e) ***políticas contables utilizadas y demás notas explicativas.***

8. Se aconseja a las empresas que presenten, aparte de los estados financieros, un informe financiero de los administradores que describa y explique los principales extremos de la actividad llevada a cabo por la entidad, así como de su posición financiera y de las principales incertidumbres a las que se enfrenta. Este informe puede incluir aspectos tales como:

- (a) los principales factores e influencias que han determinado la rentabilidad, incluyendo los cambios en el entorno en que opera la empresa, la respuesta que la entidad ha dado a tales cambios y su efecto, así como la política de inversiones que sigue para mantener y mejorar sus resultados, incluyendo su política de dividendos;
- (b) las fuentes de financiación que la empresa ha utilizado, así como las políticas respecto al endeudamiento y la gestión del riesgo; y
- (c) las potencialidades y recursos de la empresa cuyo valor no queda reflejado en el balance, confeccionado según las Normas Internacionales de Contabilidad.



9. Muchas empresas presentan, adicionalmente a sus estados financieros, otros estados e informaciones tales como los que se refieren a la generación y reparto del valor añadido, o los informes medioambientales, particularmente en sectores industriales donde los trabajadores se consideren un importante grupo de usuarios o los factores ambientales resulten significativos. Se aconseja a las empresas que presenten dichos estados adicionales siempre que la gerencia crea que pueden ayudar a los usuarios a tomar sus decisiones económicas.

#### CONSIDERACIONES GENERALES

##### *Presentación razonable y cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad*

10. **Los estados financieros deben reflejar fielmente la situación y rendimiento financieros de la empresa, así como sus flujos de efectivo. La aplicación correcta de las Normas Internacionales de Contabilidad, acompañada de informaciones adicionales cuando sea preciso, dará lugar, en la práctica totalidad de los casos, a estados financieros que proporcionen esa imagen fiel en la presentación.**
11. **Toda empresa cuyos estados financieros sigan las Normas Internacionales de Contabilidad debe dar cuenta de este hecho. No debe declararse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que aquéllos cumplan con todos los requisitos de cada Norma que les sea de aplicación, así como las interpretaciones pertinentes que sobre las mismas haya emitido el Comité de Interpretaciones<sup>(1)</sup>.**
12. **Los tratamientos contables inadecuados no quedan justificados ni dando información acerca de las políticas contables seguidas, ni por la inclusión de notas u otro material explicativo al respecto.**
13. **En la circunstancia extremadamente rara de que la gerencia llegue a la conclusión de que el cumplimiento de un requisito exigido por una Norma podría ser confuso, y por tanto que es preciso abandonarlo para lograr una presentación razonable, la empresa debe informar sobre los siguientes extremos:**
- (a) **que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros que se presentan constituyen la imagen fiel de la situación y rendimiento financieros, así como de los flujos de efectivo de la empresa;**
  - (b) **que la empresa ha cumplido, en todos sus extremos significativos, con las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables, salvo en lo que respecta a la Norma que no se ha aplicado para lograr la presentación de la imagen fiel;**
  - (c) **la Norma que la empresa ha dejado de cumplir, la naturaleza de la disensión sobre la misma, con el tratamiento que la Norma requeriría, las razones del abandono de este tratamiento en las circunstancias actuales y el tratamiento alternativo adoptado; y**
  - (d) **el impacto financiero que ha supuesto el abandono descrito en los resultados netos de la empresa, en los activos, pasivos, patrimonio neto y flujos de efectivo para cada ejercicio sobre el que se presente información.**
14. A veces se declara que los estados financieros están «basados en» o «cumplen con los requisitos más significativos de», o bien que se han confeccionado «en cumplimiento de los requisitos contables» de las Normas Internacionales de Contabilidad. Muy a menudo no se ofrece mayor información al respecto, aunque queda claro, por las frases utilizadas, que ciertas obligaciones significativas respecto a la información, y probablemente respecto a la contabilización, no han sido observadas. Tales afirmaciones son engañosas, porque restan valor a la fiabilidad y la comprensibilidad de los estados financieros. Con el objeto de asegurar que los estados contables que afirman cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad observen las normas requeridas internacionalmente por los usuarios, esta Norma incorpora el requisito general de que los estados financieros deben reflejar la imagen fiel, ofreciendo las directrices pertinentes sobre cómo cumplir esta obligación, y dando además directrices complementarias para determinar las circunstancias extremadamente raras en las que pudiera haber sido necesario no aplicar alguna Norma. En tales casos, se requiere incorporar una información suficiente de las circunstancias que han aconsejado la no aplicación. La mera existencia de normativa nacional que esté en contradicción con las Normas no es, por sí misma, suficiente para justificar la falta de cumplimiento de una Norma en los estados financieros preparados utilizando las Normas Internacionales de Contabilidad.

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-8: Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización.

## NIC 1

15. En la práctica totalidad de los casos, se consigue la presentación de la imagen fiel mediante el cumplimiento, en todos sus extremos significativos, de las Normas Internacionales de Contabilidad que sean aplicables. La presentación de la imagen fiel exige:
- (a) seleccionar y aplicar las políticas contables de acuerdo con el párrafo 20;
  - (b) presentar la información, incluida la referente a las políticas contables, de manera que sea relevante, fiable, comparable y comprensible; y
  - (c) suministrar información adicional siempre que los requisitos exigidos por las Normas Internacionales de Contabilidad resulten insuficientes para permitir a los usuarios entender el impacto de transacciones o sucesos particulares sobre la situación y rendimiento financieros de la empresa.
16. En ciertas circunstancias extremadamente raras, la aplicación de un requisito específico, contenido en una Norma Internacional de Contabilidad, puede dar como resultado unos estados financieros confusos. Este caso se dará únicamente cuando el tratamiento exigido por la Norma resulte claramente inapropiado, y por tanto no se pueda llegar a ofrecer la imagen fiel ni aplicando la Norma, ni dejándola de aplicar y revelando información complementaria en su lugar. La no aplicación no quedará justificada, en ningún caso, por el mero hecho de que exista otro tratamiento contable que pueda dar lugar también a una presentación de la imagen fiel.
17. Para evaluar si es necesario la no aplicación de un requisito específico, establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad, es necesario considerar:
- (a) el objetivo perseguido por el requisito contable, y por qué tal objetivo no se puede alcanzar, o no es relevante, en las circunstancias particulares que se están sopesando; y
  - (b) la forma en que las circunstancias de la empresa difieren de las que se dan en otras empresas que cumplen con el requisito en cuestión.
18. Ya que las circunstancias que exigen la no aplicación se dan en casos extremadamente raros, y como la necesidad de dejar de cumplir un requisito informativo es una cuestión que requiere cierto debate e implica juicios subjetivos, es importante que los usuarios sean conscientes de que la empresa que lo hace no ha cumplido, en todos sus extremos significativos, con las Normas Internacionales de Contabilidad. También es importante que se les suministren suficientes datos como para permitirles formarse un juicio informado sobre si la no aplicación ha sido necesaria, y para calcular los ajustes que hubieran sido precisos para cumplir con la Norma. El IASC estudiará los casos de no cumplimiento que le sean comunicados (por ejemplo, por parte de las empresas, de sus auditores o de los organismos reguladores) y considerará la posibilidad de realizar clarificaciones de las Normas a través de interpretaciones o enmiendas a las mismas, según sea apropiado, a fin de asegurar que los casos de falta de observación sean necesarios sólo en circunstancias muy raras y excepcionales.
19. ***Cuando se aplique una Norma Internacional de Contabilidad antes de su entrada en vigor porque esta posibilidad esté contemplada en el texto de la misma, este hecho deberá ser objeto de revelación en los estados financieros.***

## POLÍTICAS CONTABLES

20. ***Es la gerencia de la empresa la que debe seleccionar y aplicar las políticas contables, de forma que los estados financieros cumplan con todos los requisitos establecidos en cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad y en cada una de las interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones. Cuando no exista un requisito específico, la gerencia debe desarrollar los procedimientos oportunos para asegurar que los estados financieros suministran información que es:***
- (a) ***relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios; y***
  - (b) ***fiable, en el sentido de que los estados:***
    - (i) ***presentan la imagen fiel de los resultados de la explotación y la situación financiera de la empresa;***

- (ii) **reflejan el fondo económico de los sucesos y transacciones, y no meramente su forma legal** <sup>(2)</sup>;
  - (iii) **son neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;**
  - (iv) **son prudentes; y**
  - (v) **están completos en todos sus extremos significativos.**
21. Las políticas o prácticas contables son los principios, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación y presentación de sus estados financieros.
22. En ausencia de Normas Internacionales de Contabilidad específicas, o bien de interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones, la gerencia procederá a utilizar su criterio con el fin de adoptar un principio o política contable que suministre la información más útil a los usuarios de sus estados financieros. Al formar su criterio, la gerencia habrá de considerar:
- (a) los requisitos y directrices establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad al tratar de temas similares o relacionados;
  - (b) las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y valoración, establecidos por el IASC en su Marco Conceptual; y
  - (c) los pronunciamientos de otros organismos reguladores contables, así como las prácticas aceptadas por las empresas, si bien sólo en la medida en que resulten coherentes con lo establecido en los apartados (a) y (b) anteriores.

#### HIPÓTESIS DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

23. **Al preparar los estados financieros, la gerencia debe realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la empresa continúe en funcionamiento. Los estados financieros deben prepararse a partir de la hipótesis de empresa en funcionamiento, a menos que la gerencia, o bien pretenda liquidar la empresa o cesar en su actividad, o bien no exista una alternativa realista de continuación salvo que proceda de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a sucesos o condiciones que pueden aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, debe revelarlas en los estados financieros. En el caso de que los estados financieros no se preparen sobre la hipótesis de que la empresa está en funcionamiento, tal hecho debe ser objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no puede ser considerada como una empresa en funcionamiento.**
24. Al valorar si la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, la gerencia tomará en cuenta toda la información que esté disponible para el futuro previsible, que debe cubrir al menos, pero no estar limitada a un ejercicio económico de doce meses a partir de la fecha del balance. El grado de importancia o consideración por parte de la gerencia habrá de ser variable según los casos. Cuando la empresa tenga un historial de explotación rentable, así como facilidades de acceso al crédito financiero, la conclusión de que utilizar la hipótesis de empresa en funcionamiento es lo apropiado puede alcanzarse sin realizar un análisis detallado. En otros casos, la gerencia, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de continuidad resulta apropiada, habrá de ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad corriente y futura, las expectativas de reembolso de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente.

#### HIPÓTESIS CONTABLE DEL DEVENGO

25. **Salvo en lo relacionado con la información sobre flujo de efectivo, la empresa debe preparar sus estados financieros utilizando la hipótesis contable del devengo.**

<sup>(2)</sup> Véase también la SIC-27: Evaluación del Fondo Económico de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento.

## NIC 1

26. Según la hipótesis contable del devengo, las transacciones y demás sucesos económicos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga efectivo u otro medio líquido equivalente), registrándose en los libros contables e incluyéndose en los estados financieros de los ejercicios con los cuales están relacionados. Los gastos se reconocen en la cuenta de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costes incurridos y la obtención de las partidas correspondientes de ingresos (correlación de ingresos y gastos). No obstante, la aplicación del principio de correlación no permite el reconocimiento y registro, en el balance, de partidas que no cumplan con la definición de activos o pasivos.

## UNIFORMIDAD EN LA PRESENTACIÓN

27. **La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros deben ser conservadas de un ejercicio a otro a menos que:**
- (a) **se produzca un cambio en la naturaleza de la explotación de la empresa, o una revisión de la presentación de sus estados financieros, que demuestre que el cambio va a dar lugar a una presentación más apropiada de los sucesos o transacciones, o bien**
  - (b) **sea obligado realizar el cambio por causa de la aparición de una Norma Internacional de Contabilidad o de una Interpretación emitida por el Comité de Interpretaciones<sup>(3)</sup>.**
28. Cuando se produzca una adquisición o una venta importante de activos en la empresa, o bien cuando está en revisión la forma de presentar los estados financieros, se puede pensar que éstos pueden tener una estructura de presentación diferente. En estos casos, la empresa deberá cambiar la forma de presentación sólo si la nueva estructura tiene visos de continuidad, o bien si quedan claros los beneficios que va a proporcionar dicha estructura. Cuando tienen lugar tales cambios, la empresa reclasificará la información comparativa que ofrezca de acuerdo con el párrafo 40. Los cambios en la forma de presentación para cumplir con la normativa nacional están permitidos, siempre que la presentación revisada sea coherente con las exigencias de esta Norma.

## IMPORTANCIA RELATIVA Y AGRUPACIÓN DE DATOS

29. **Cada partida que posea la suficiente importancia relativa debe ser presentada por separado en los estados financieros. Las partidas de importes no significativos deben aparecer agrupadas con otras de similar naturaleza o función.**
30. Los estados financieros son el producto que se obtiene del procesamiento de grandes cantidades de transacciones, las cuales se estructuran y agregan en grupos de acuerdo con su naturaleza y función. La etapa final del proceso de agrupación y clasificación consiste en la presentación de datos condensados y agrupados, que constituyen el contenido de las partidas, ya aparezcan éstas en los estados financieros principales o en las notas. Si una partida concreta no resulta significativa individualmente, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados principales o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente importancia como para requerir presentación separada en los estados financieros principales puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas a los mismos.
31. En este contexto, la información tendrá importancia relativa o materialidad si su omisión pudiera tener influencia en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La importancia relativa depende del importe y naturaleza de la partida, según las circunstancias particulares en que se ha producido esta omisión. Al decidir si una partida individual, o un conjunto de ellas, resultan de importancia relativa, habrá que evaluar conjuntamente la naturaleza y el tamaño de la partida en cuestión. En función de las circunstancias, el factor más significativo puede ser la naturaleza o el importe. Por ejemplo, en el caso de los activos, los elementos individuales que tengan la misma naturaleza y función se suelen agregar, incluso si los importes individuales son elevados. No obstante, las partidas de gran importe que difieren en su naturaleza o su función son objeto de presentación por separado.
32. El requisito de la importancia relativa implica que no es necesario cumplir lo preceptuado en las Normas Internacionales de Contabilidad sobre presentación, siempre que la información correspondiente resulte poco significativa.

<sup>(3)</sup> Véase también la SIC-18: Uniformidad — Métodos Alternativos.

## COMPENSACIÓN

33. **No se deben compensar activos con pasivos, salvo cuando la compensación sea exigida o esté permitida por alguna Norma Internacional de Contabilidad.**
34. **Las partidas de ingresos y gastos deben ser compensadas cuando, y sólo cuando:**
- (a) **lo exija o permita alguna Norma Internacional de Contabilidad; o bien**
  - (b) **las ganancias, las pérdidas, y los gastos correspondientes, surgidos de la misma transacción o suceso, o bien de un conjunto similar de ellos, no resulten individualmente significativos. Tales importes deben agregarse siguiendo las pautas dadas en el párrafo 29.**
35. Es importante que tanto las partidas de activo y pasivo, como las de gastos e ingresos, cuando sean de importancia relativa, se presenten por separado. La compensación de partidas, ya sea en el balance de situación o en la cuenta de resultados, resta capacidad a los usuarios para comprender las transacciones realizadas por la entidad y para evaluar sus flujos futuros de efectivo, salvo en el caso de que refleje exactamente la sustancia de la transacción o suceso en cuestión. La presentación de los activos netos de correcciones valorativas, como por ejemplo cuando se presentan las existencias netas de las rebajas de valor por obsolescencia y las deudas de clientes netas de las rebajas de valor por deudas incobrables, no constituye un caso de compensación de partidas.
36. En la NIC 18, Ingresos Ordinarios, se define el concepto de ingreso ordinario y se exige evaluarlo según el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento comercial y rebaja por volumen de ventas que sean practicadas por la empresa. Las empresas llevan a cabo, en el curso normal de la explotación, otras transacciones que son accesorias respecto a las actividades que generan los ingresos ordinarios más importantes. Los resultados de tales transacciones se presentarán compensando los ingresos con los gastos que genere la misma operación, siempre que este tipo de presentación refleje el fondo económico de la transacción. Por ejemplo:
- (a) las pérdidas y ganancias por la venta de activos no circulantes, entre los que se encuentran las inversiones financieras y los activos no corrientes de la explotación, se suelen presentar netas, deduciendo del importe recibido por la venta el valor contable del activo y los gastos relacionados con la enajenación;
  - (b) los desembolsos que hayan sido reembolsados a la empresa como consecuencia de un acuerdo contractual con terceros (por ejemplo un contrato de subarriendo), se presentarán compensándolos con los reembolsos efectivamente recibidos; y
  - (c) las partidas extraordinarias pueden presentarse netas de los impuestos correspondientes y de la parte que corresponde a intereses minoritarios, mostrando las cantidades brutas en las notas.
37. Además de lo anterior, las pérdidas y ganancias que proceden de un grupo de transacciones similares se presentarán compensando los importes correspondientes, como sucede por ejemplo en el caso de diferencias de cambio en moneda extranjera, o bien en el caso de pérdidas y ganancias derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar con ellos. Sin embargo, se procederá a presentar tales pérdidas y ganancias de forma separada, si su cuantía, naturaleza o incidencia son tales que es necesaria la información por separado en función de la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

## INFORMACIÓN COMPARATIVA

38. **A menos que una Norma Internacional de Contabilidad permita o exija otra cosa, la información comparativa, respecto del ejercicio anterior, debe presentarse para toda clase de información numérica incluida en los estados financieros. Los datos comparativos deben incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del ejercicio corriente.**
39. En algunos casos, la información de tipo narrativo que se ha suministrado en los estados financieros de los ejercicios anteriores continúa siendo relevante en el ejercicio corriente. Por ejemplo, los detalles de una disputa legal, cuyo desenlace era incierto en la fecha del balance anterior, y está todavía por resolver, se deben incluir también en la información del ejercicio actual. Los usuarios encontrarán de interés saber que la incertidumbre existía ya en la fecha del anterior balance, así como de los pasos que se han dado durante el ejercicio actual para tratar de resolverla.

## NIC 1

40. **Cuando se modifica la forma de presentación o la clasificación de las partidas en los estados financieros, y con el fin de preservar la comparabilidad con la información del ejercicio actual, también se deben cambiar los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que resulte imposible hacerlo. En estos casos se debe presentar información respecto a la naturaleza, importes y razones que avalan la modificación efectuada. Siempre que sea imposible reclasificar los importes de la información comparativa, la empresa debe informar acerca de los motivos para no hacer la reclasificación, así como sobre la naturaleza de los cambios que habrían sido practicados si la información se hubiera presentado debidamente reclasificada.**
41. Pueden existir circunstancias en las que sea imposible reclasificar la información de ejercicios anteriores, para conseguir la comparabilidad con las cifras del ejercicio actual. Por ejemplo, algunos datos pueden haber sido calculados, en ejercicios anteriores, de forma que no permitan ser reclasificados y, por tanto, no sea posible calcular los datos comparativos necesarios. En tales circunstancias, se revelará la naturaleza de los ajustes que deberían haberse efectuado. La NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, trata específicamente sobre los ajustes a realizar en la información comparativa, en el caso de haber llevado a cabo un cambio en las políticas contables con aplicación retrospectiva.

## ESTRUCTURA Y CONTENIDO

*Introducción*

42. Esta Norma exige que determinadas partidas se presenten en los estados financieros principales, mientras que otras pueden incluirse en los estados principales o en las notas, a la vez que establece, en el Apéndice que sigue a la Norma, los formatos recomendados para que la empresa pueda escoger el que sea más apropiado según sus circunstancias. La NIC 7, Estado de Flujos de Efectivo, suministra también una estructura para la presentación de este estado financiero concreto.
43. En esta Norma se utiliza el término presentación en su más amplio sentido, incluyendo en él tanto la información que se encuentra en los estados financieros principales como la que se desarrolla en las notas a los mismos. Las obligaciones de presentación e información a revelar, exigidas por otras Normas Internacionales de Contabilidad, se cumplirán de acuerdo con los requisitos de cada Norma en particular. A no ser que en la Norma correspondiente se especifique lo contrario, tales informaciones se incluirán, indistintamente, ya sea en los estados financieros principales o en las notas.

## Identificación de los estados financieros

44. **Los estados financieros deben ser objeto de una identificación clara, y en su caso perfectamente distinguidos de cualquier otra información publicada en el mismo documento emitido por la empresa.**
45. Las Normas Internacionales de Contabilidad se aplican sólo a los estados financieros, y no afectan al resto de la información presentada en el informe anual o en otro documento similar. Por tanto, es importante que los usuarios sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando estas Normas, de cualquier otra clase de información que pueda ser útil para sus fines pero que no es objeto de desarrollo en las mismas.
46. **Cada uno de los componentes de los estados financieros debe quedar claramente identificado. Además, los datos que siguen han de ser consignados en lugar destacado, y se repetirán cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:**
- (a) **el nombre u otro tipo de identificación, de la empresa que presenta la información;**
  - (b) **si los estados financieros pertenecen a una sola empresa o a un grupo de empresas;**
  - (c) **la fecha de cierre o el periodo de tiempo cubierto por el estado financiero, según resulte apropiado en función de la naturaleza del mismo;**
  - (d) **la moneda en la que se presenta la información; y**
  - (e) **el nivel de precisión utilizado en la presentación de las cifras de los estados financieros (millones, miles, etc.).**
47. Los requisitos exigidos en el párrafo 46 se cumplen, normalmente, mediante informaciones que se suministran en las cabeceras de las páginas y en los encabezados de las columnas de cada página de los estados financieros. Se hace necesaria la utilización de juicios al determinar la mejor manera de presentar esta información. Por ejemplo, cuando los estados financieros se leen electrónicamente no están separados en páginas convencionales, de forma que los anteriores elementos informativos se incluyen entre las cifras con la suficiente frecuencia como para asegurar una comprensión apropiada de la información que se suministra.

48. A menudo, los estados financieros se vuelven más comprensibles presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias. Esto es aceptable en la medida en que se informe sobre el nivel de precisión de las cifras, y siempre que no se pierda información relevante por hacerlo.

#### Periodo contable sobre el que se informa

49. **Los estados financieros deben ser objeto de presentación con una periodicidad que, como mínimo, ha de ser anual. Cuando, por circunstancias excepcionales, cambie la fecha del balance y presente estados financieros para un periodo contable mayor o menor a un año, la empresa debe informar del periodo concreto cubierto por los estados financieros, y además de:**

- (a) **la razón por la que se usa un periodo contable diferente del anual; y**
- (b) **el hecho de que las cifras comparativas que se ofrecen en las cuentas de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo, así como en las notas correspondientes, no son comparables.**

50. En circunstancias excepcionales, la empresa puede verse obligada, o puede decidir cambiar, la fecha del balance, como sucede en el caso de haber sido adquirida por otra empresa que confecciona su balance en una fecha diferente. En tal circunstancia, es importante que los usuarios sean conscientes de que los importes ofrecidos para el ejercicio corriente y los anteriores no resultan comparables, así como de los motivos por los que se ha producido este cambio de fecha de balance.

51. Normalmente, los estados financieros se preparan uniformemente, abarcando intervalos anuales. No obstante, determinadas empresas prefieren informar, por razones prácticas, sobre intervalos diferentes de tiempo, por ejemplo utilizando ejercicios económicos de 52 semanas. Esta Norma no excluye tal práctica, ya que los estados financieros resultantes es poco probable que difieran, de forma significativa, de los que se hubieran presentado para el año completo.

#### Oportunidad

52. La utilidad de los estados financieros se ve perjudicada si éstos no se ponen a disposición de los usuarios dentro de un periodo razonable de tiempo, tras la fecha del balance. La empresa debe estar en posición de emitir sus estados financieros dentro de los seis meses posteriores a esta fecha. Ciertos factores de naturaleza permanente, tales como la complejidad de la explotación de la empresa, no constituyen razones suficientes para justificar la falta de emisión a tiempo de la información. En muchos países, la legislación o las regulaciones de los mercados exigen periodos más cortos para la emisión de los estados financieros.

#### Balance

#### La distinción entre corriente y no corriente

53. **Cada empresa deberá determinar, considerando la naturaleza de sus actividades, si presenta o no sus activos corrientes y sus pasivos corrientes como categorías separadas dentro del balance. Los párrafos 57 a 65 de esta Norma serán de aplicación sólo cuando la anterior distinción tenga lugar. Cuando la empresa opte por no realizar la clasificación mencionada, los activos y pasivos deben presentarse utilizando como criterio genérico su grado de liquidez.**
54. **Sea cual fuere el método de presentación adoptado, la empresa deberá revelar, para cada activo o pasivo, en el que se combinen cantidades que se esperan recuperar o pagar antes y después de los doce meses siguientes desde la fecha del balance, el importe esperado a cobrar o pagar, respectivamente, después de este periodo.**
55. Cuando la empresa suministre al mercado bienes o servicios, dentro de un ciclo de explotación claramente identificable, la separación entre partidas corrientes y no corrientes, tanto en el activo como en el pasivo del balance, supone una información útil al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como capital circulante, de los utilizados a plazo más largo por parte de la entidad. Esta distinción también sirve para poner de manifiesto tanto los activos que se esperan realizar en el transcurso del ciclo normal de la explotación, como los pasivos que se deben liquidar en el mismo periodo de tiempo.

**NIC 1**

56. La información sobre las fechas de vencimiento de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de la empresa. La NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, exige información acerca de las fechas de vencimiento tanto de los activos como de los pasivos de tipo financiero. Entre los activos financieros se encuentran las cuentas de los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, y entre los pasivos financieros se encuentran las cuentas de los acreedores comerciales y otras cuentas a pagar. También es útil la información acerca de las fechas de recuperación y vencimiento de los activos y pasivos no monetarios, tales como existencias y provisiones, con independencia de si en el balance se realiza distinción entre partidas corrientes y no corrientes. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando la empresa informa sobre los saldos de existencias que espera realizar en un plazo mayor de doce meses desde la fecha del balance.

**Activos corrientes**

57. ***Un activo debe clasificarse como corriente cuando:***

- (a) ***su saldo se espera realizar, o se tiene para su venta o consumo, en el transcurso del ciclo normal de la explotación de la empresa; o***
- (b) ***se mantiene fundamentalmente por motivos comerciales, o para un plazo corto de tiempo, y se espera realizar dentro del periodo de doce meses tras la fecha del balance; o***
- (c) ***se trata de efectivo u otro medio líquido equivalente, cuya utilización no esté restringida.***

***Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.***

58. En esta Norma, el término «no corriente» incluye activos materiales o inmateriales, de explotación o financieros, ligados a la empresa a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado quede claro.
59. El ciclo normal de la explotación de la empresa es el periodo de tiempo entre la adquisición de los materiales, que entran en el proceso productivo, y la realización de los productos en forma de efectivo o mediante un instrumento financiero fácilmente convertible en efectivo. El activo corriente incluye existencias y deudores comerciales que se van a vender, consumir y realizar, dentro del ciclo normal de la explotación, incluso cuando los mismos no se esperen realizar dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance. Los valores negociables se clasifican como corrientes si se esperan realizar dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance, y en otro caso se clasifican como no corrientes.

**Pasivos corrientes**

60. ***Un pasivo debe clasificarse como corriente cuando:***

- (a) ***se espera liquidar en el curso normal de la explotación de la empresa; o bien***
- (b) ***debe liquidarse dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance.***

***Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes.***

61. Las reglas para calificar como corrientes a los pasivos son similares a las descritas para los activos. Algunos pasivos corrientes, tales como los acreedores comerciales y los pasivos acumulados por costes de personal y otros costes de explotación, forman parte del capital circulante utilizado en el ciclo normal de explotación. Estas partidas relacionadas con la explotación se clasificarán como corrientes incluso si su vencimiento se va a producir más allá de los doce meses siguientes a la fecha del balance.
62. Otros tipos de pasivos corrientes no proceden del ciclo normal de la explotación, pero deben ser atendidos porque vencen dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance. Son ejemplos de este tipo de pasivos la parte corriente de los préstamos a largo plazo con intereses, los sobregiros bancarios, los dividendos a pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas a pagar no comerciales. Los préstamos que financian el capital circulante a largo plazo, siempre que no deban liquidarse antes de doce meses, se clasificarán como pasivos no corrientes.



63. **La empresa debe continuar clasificando como no corrientes sus préstamos a largo plazo con intereses, incluso si deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance, siempre que se den todas las condiciones siguientes:**
- (a) **el plazo original de los mismos fue por un periodo superior a doce meses;**
  - (b) **la empresa tiene la intención de refinanciar los préstamos a largo plazo; y**
  - (c) **tal intención se apoya en un acuerdo para la refinanciación o para la reestructuración de los pagos, que se ha concluido antes de la formulación de los estados financieros.**
- En las notas al balance debe revelarse el importe de cualquier obligación que haya sido excluida de los pasivos corrientes, en función de lo establecido en este párrafo, junto con la información que apoye la nueva forma de presentación.**
64. Si se espera la renovación o refinanciación, a voluntad de la empresa, de algunas obligaciones de pago que, en principio, tengan que ser reembolsadas en el ciclo normal de la explotación, puede pensarse que tales obligaciones no van a consumir parte del capital circulante de la empresa. En estos casos se habrá de considerar que estas deudas forman parte de la financiación a largo plazo de la empresa, y deben clasificarse como no corrientes. No obstante, en situaciones en las que la refinanciación no queda a discreción de la empresa (por ejemplo si no existiese acuerdo para refinanciar), el aplazamiento no podrá ser considerado automático, y la obligación se clasificará como corriente, a menos que la conclusión de un acuerdo de refinanciación, antes de la formulación de los estados financieros, ponga en evidencia que el fondo económico de la deuda en el balance indica que se trata de un pasivo a largo plazo.
65. Algunos contratos de préstamo incorporan compromisos, por parte del prestatario, que tienen el efecto de hacer exigible el reembolso a voluntad del prestamista, si se incumplen ciertas condiciones relacionadas con la posición financiera del que ha recibido el préstamo. Si se dan tales condiciones, el préstamo será clasificado como no corriente sólo cuando se den las dos siguientes circunstancias:
- (a) el prestamista ha acordado, antes de la formulación de los estados financieros, no reclamar el reembolso como consecuencia del incumplimiento; y
  - (b) no es probable que se produzcan nuevos incumplimientos dentro de los doce meses posteriores a la fecha del balance.

#### Información a revelar en el balance

66. **Como mínimo, en el balance se deben incluir líneas con los importes que correspondan a las siguientes partidas:**
- (a) **inmovilizado material;**
  - (b) **activos inmateriales;**
  - (c) **inversiones financieras (excluidas las mencionadas en los apartados d, f y g posteriores);**
  - (d) **inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;**
  - (e) **existencias;**
  - (f) **deudores comerciales y otras cuentas a cobrar;**
  - (g) **efectivo y otros medios líquidos equivalentes;**
  - (h) **acreedores comerciales y otras cuentas a pagar;**
  - (i) **pasivos y activos de naturaleza fiscal, según exige la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias;**
  - (j) **provisiones;**
  - (k) **pasivos no corrientes con intereses;**
  - (l) **intereses minoritarios; y**
  - (m) **capital emitido y reservas.**

## NIC 1

67. ***Se deben presentar también, en el balance, líneas adicionales con las partidas, grupos o clases de partidas y subtotales cuando sean exigidas por alguna Norma Internacional de Contabilidad, o bien si tal tipo de presentación fuera necesaria para reflejar la imagen fiel de la posición financiera de la empresa.***
68. Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato concreto para la presentación de las partidas. El párrafo 66 simplemente suministra una lista de partidas que son tan diferentes, en su naturaleza o función, que requieren presentación por separado en el balance. En el Apéndice de esta Norma se establecen formatos ilustrativos para este estado financiero. Pueden realizarse ciertos ajustes en las líneas de las partidas descritas en párrafos anteriores, entre los que se incluyen los siguientes:
- (a) Se añadirán otras líneas de partidas cuando otra Norma Internacional de Contabilidad exija su presentación por separado en el balance, o bien cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida sea tal que la presentación por separado pueda ayudar a mostrar la imagen fiel de la posición financiera de la empresa.
  - (b) Las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas pueden ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la empresa y de sus transacciones, con el fin de suministrar la información que sea necesaria para una comprensión global de la situación financiera de la empresa. Por ejemplo, los bancos modificarán las denominaciones anteriores con el fin de aplicar las exigencias específicas de los párrafos 18 a 25 de la NIC 30, Información a Revelar en los Estados Financieros de Bancos y Entidades Financieras Similares.
69. Las partidas del balance mencionadas en el párrafo 66, son genéricas por naturaleza, y no se refieren ni limitan a partidas que caen dentro del alcance de otras Normas. Por ejemplo, la línea denominada activos inmateriales incluye el fondo de comercio y los activos que nacen de capitalizar gastos de desarrollo.
70. La decisión de presentar partidas adicionales se basará en una evaluación de:
- (a) su naturaleza, liquidez de los activos e importancia relativa, lo que llevará a presentar por separado, en la mayoría de los casos, al fondo de comercio, a los activos nacidos de capitalizar gastos de desarrollo, y a separar los activos monetarios de los no monetarios y los corrientes de los no corrientes;
  - (b) su función dentro de la empresa, lo que llevará a presentar por separado los activos de explotación y los financieros, las existencias, las cuentas a cobrar y el efectivo y los demás medios líquidos equivalentes, y
  - (c) los importes, naturaleza y plazo de los pasivos, lo que llevará, por ejemplo, a una presentación por separado de los préstamos y provisiones con coste de aquéllos que no lo tienen, debidamente clasificados como corrientes o no corrientes.
71. Los activos y pasivos que difieren en su naturaleza o función son susceptibles, a veces, de valoración según distintos criterios. Por ejemplo, ciertas clases de inmovilizado material pueden ser contabilizadas al coste histórico, o por sus importes revalorizados, de acuerdo con la NIC 16, Inmovilizado Material. La utilización de diferentes criterios de valoración para diferentes clases de activos sugiere que su naturaleza o función son diferentes y, por tanto, que deben presentarse en líneas de partidas diferentes dentro del balance.

## Información a revelar en el balance o en las notas

72. ***La empresa debe proceder a revelar, ya sea en el balance o en las notas que se refieran al mismo, subdivisiones más detalladas de las partidas que componen las líneas del balance, clasificadas de una forma apropiada a la explotación llevada a cabo por la entidad. Cada partida debe ser subdividida, cuando sea apropiado, según su naturaleza, tamaño o función. Además, deben ser presentadas por separado las partes de cada partida relativas a cantidades a pagar o cobrar de la empresa dominante, de las demás empresas que sean dependientes de la dominante, de las dependientes propias, de las empresas asociadas y de otros que tengan la consideración de partes vinculadas con la entidad.***

## NIC 1

73. El detalle suministrado en las subdivisiones o subclasificaciones, ya figuren en el balance o en las notas al mismo, depende de las exigencias contenidas en las Normas Internacionales de Contabilidad, así como de la naturaleza, tamaño y función de los importes correspondientes. Los factores señalados en el párrafo 70 se utilizan también para decidir acerca de los criterios de subdivisión. El nivel de información suministrada será diferente para cada partida, por ejemplo:
- (a) los activos fijos materiales se subdividirán por clases o grupos, según lo establecido en la NIC 16, Inmovilizado Material;
  - (b) las cuentas a cobrar de deudores se descompondrán según si proceden de clientes externos, de clientes del grupo, de partes relacionadas, de anticipos y de otras partidas;
  - (c) las existencias se subdividirán, de acuerdo con la NIC 2, Existencias, en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;
  - (d) las provisiones se desglosarán mostrando separadamente las que corresponden a provisiones por prestaciones a empleados y cualesquiera otros tipos que sean adecuados según las actividades de la empresa; y
  - (e) el capital en acciones y las reservas se desglosarán de forma que en ellos se muestren por separado las distintas clases de aportaciones a título de capital, primas de emisión y reservas.
74. **La empresa debe revelar, ya sea en el balance o en las notas, lo siguiente:**
- (a) **para cada una de las clases de capital aportado:**
    - (i) **el número de acciones autorizadas para su emisión;**
    - (ii) **el número de acciones emitidas y desembolsadas totalmente, así como las emitidas pero aún no desembolsadas en su totalidad;**
    - (iii) **el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no posean valor nominal;**
    - (iv) **una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del ejercicio;**
    - (v) **los derechos, preferencias y restricciones correspondientes a las acciones, incluyendo los que corresponden a la percepción de dividendos y al reembolso del capital;**
    - (vi) **las acciones que son poseídas por la misma empresa, o bien por sus dependientes o asociadas; y**
    - (vii) **las acciones reservadas para emisión por causa de la existencia de opciones o contratos de venta, describiendo las condiciones e importes correspondientes;**
  - (b) **una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio neto;**
  - (c) **el importe de los dividendos que hayan sido propuestos o declarados después de la fecha del balance, pero antes de que los estados financieros fueran formulados; y**
  - (d) **el importe de cualesquiera dividendos preferentes acumulados, todavía no reconocidos a los poseedores de los correspondientes títulos.**

*Las empresas que no tengan dividido el capital en acciones, tales como las sociedades colectivas, deben dar una información que sea equivalente a la exigida en este párrafo, mostrando los movimientos habidos, durante el ejercicio, en cada categoría de las que componen el patrimonio neto, así como informando sobre los derechos, preferencias y restricciones que le son aplicables.*

Cuenta de resultados

Información a revelar en la cuenta de resultados

75. **Como mínimo, en la cuenta de resultados se debe incluir líneas con los importes que correspondan a las siguientes partidas:**
- (a) **ingresos ordinarios;**
  - (b) **resultado de la explotación;**
  - (c) **gastos financieros;**

## NIC 1

- (d) *participación en las pérdidas y ganancias de las empresas asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación;*
- (e) *gasto por el impuesto sobre las ganancias;*
- (f) *pérdidas o ganancias por las actividades ordinarias;*
- (g) *resultados extraordinarios;*
- (h) *intereses minoritarios; y*
- (i) *ganancia o pérdida neta del ejercicio.*

*Se deben presentar también, en la cuenta de resultados, líneas adicionales con las partidas, grupos o clases de partidas y subtotales, cuando sean exigidas por alguna Norma Internacional de Contabilidad, o bien si tal forma de presentación es necesaria para representar fielmente la posición financiera de la empresa.*

76. Los efectos de las diferentes actividades, operaciones y sucesos correspondientes a la empresa difieren en cuanto a su estabilidad, riesgo y capacidad de predicción, por lo que cualquier información sobre los elementos que componen los resultados ayudará a comprender el rendimiento alcanzado en el ejercicio, así como a evaluar los posibles beneficios a obtener en el futuro. Se incluirán partidas adicionales en la cuenta de resultados, o bien se modificarán las denominaciones, o se reordenarán, cuando ello sea necesario, para explicar los elementos que han determinado este rendimiento. Los factores a considerar para tomar esta decisión incluirán, entre otros, la importancia relativa, así como la naturaleza y función de los diferentes componentes de los ingresos y los gastos. Por ejemplo, un banco habrá de modificar las denominaciones de las partidas para cumplir los requisitos específicos de los párrafos 9 a 17 de la NIC 30. Información a Revelar en los Estados Financieros de Bancos y Entidades Financieras Similares.

Información a revelar en la cuenta de resultados o en las notas

77. *La empresa debe revelar, ya sea en la cuenta de resultados o en las notas al mismo, un desglose de los gastos, utilizando para ello una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en la función que vienen a desempeñar dentro de la empresa.*
78. Se aconseja a las empresas que presenten el desglose mencionado en el párrafo 77 en la cuenta de resultados.
79. Las partidas de gastos se subdividen al objeto de revelar por separado la gama de componentes, relativos al rendimiento financiero, que pueden diferir en cuanto a su estabilidad, potencial de beneficios o pérdidas y capacidad de predicción. Esta información se podrá suministrar en cualquiera de las dos formas alternativas descritas a continuación.
80. La primera forma se denomina método de la naturaleza de los gastos. Los gastos se agrupan en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costes de transporte, sueldos y salarios, costes de publicidad) y no se redistribuyen atendiendo a las diferentes funciones que se desarrollan en el seno de la empresa. Este método resulta simple de aplicar en muchas empresas pequeñas, puesto que no es necesario proceder a distribuir los gastos de la explotación entre las diferentes funciones llevadas a cabo dentro de la empresa. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de la naturaleza de los gastos es el siguiente:

Ingresos ordinarios		X
Otros ingresos de la explotación		X
Variación de las existencias de productos terminados y en curso	X	
Consumos de materias primas y materiales secundarios	X	
Gastos de personal	X	
Gastos por depreciación o amortización	X	
Otros gastos de explotación	X	
		<hr/>
Total gastos de explotación		(X)
		<hr/>
Resultado de explotación		X
		<hr/> <hr/>

## NIC 1

81. La variación de las existencias de productos terminados y en curso durante el ejercicio representa un ajuste de los gastos de producción, para reflejar el hecho de que la actividad productiva ha hecho aumentar el importe de esta partida, o bien que las ventas por encima del volumen producido han hecho disminuir el saldo de existencias. En algunos países que utilizan esta forma de desglose, se presentan los aumentos de las existencias de productos terminados y en curso inmediatamente después de los ingresos ordinarios. No obstante, esta forma de presentación no debe implicar que tales partidas representan ingresos.
82. La segunda forma se denomina método de la función de los gastos o método del «coste de las ventas», y consiste en clasificar los gastos de acuerdo con su función como parte del coste de las ventas o de las actividades de distribución o administración. Frecuentemente, este tipo de presentación suministrará a los usuarios información más relevante que la ofrecida por la naturaleza de los gastos, pero hay que tener en cuenta que la distribución de los gastos por función puede resultar arbitraria, e implicar la realización de juicios subjetivos. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de gastos por función es el siguiente:

Ingresos ordinarios	X
Coste de las ventas	(X)
	<hr/>
Margen bruto	X
Otros ingresos de explotación	X
Gastos de distribución	(X)
Gastos de administración	(X)
Otros gastos de explotación	(X)
	<hr/>
Resultado de explotación	X
	<hr/> <hr/>

83. ***Las empresas que clasifiquen sus gastos por función deberán presentar información adicional sobre la naturaleza de tales gastos, donde incluirán al menos el importe de los gastos por amortización y los gastos de personal.***
84. La elección de la forma concreta de desglose, ya sea aplicando el método de los gastos por naturaleza o el de los gastos por función, depende tanto de factores históricos como del sector industrial donde se enmarque la compañía, y también del tipo de organización adoptado por la misma. Con el uso de uno y otro método se intenta suministrar una indicación de los costes que puede esperarse que varíen, directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la empresa. Puesto que cada uno de los métodos de presentación tiene ventajas para tipos distintos de empresas, esta Norma exige una elección entre ellos, según cuál de los dos represente más fielmente los elementos inherentes a la rentabilidad de la empresa en cuestión. No obstante, cuando se utiliza el método del coste de las ventas, y puesto que la información sobre la naturaleza de ciertos gastos es útil al predecir flujos de efectivo, se exige la presentación de datos adicionales sobre la naturaleza de ciertos gastos.
85. ***Una empresa debe revelar, ya sea en la cuenta de resultados o en las notas, el importe de los dividendos por acción para el ejercicio cubierto por los estados financieros, incluyendo tanto los acordados como los propuestos a la fecha del balance.***

## CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

86. ***La empresa debe presentar, como un componente separado de sus estados financieros, un estado que muestre:***
- la ganancia o pérdida neta del ejercicio;***
  - cada una de las partidas de gastos, ingresos, pérdidas o ganancias que, según lo requerido por otras Normas, se cargue o abone directamente al patrimonio neto, así como el total de esas partidas; y***
  - el efecto acumulado de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores fundamentales, según lo requiere el tratamiento preferente de la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.***

## NIC 1

*Además, la empresa debe presentar, ya sea dentro de este estado o en las notas:*

- (d) *las operaciones de capital con los propietarios, así como los beneficios distribuidos a los mismos;*
  - (e) *el saldo de las ganancias o pérdidas acumuladas al principio del ejercicio y en la fecha del balance, así como los movimientos del mismo durante el ejercicio; y*
  - (f) *una conciliación entre el importe en libros al principio y final del ejercicio de cada tipo de capital social, prima de emisión y reservas, informando por separado de cada movimiento habido en los mismos.*
87. Los cambios en el patrimonio neto de la empresa, entre dos balances consecutivos, reflejan el incremento o decremento sufrido por sus activos netos, esto es en su riqueza, a lo largo del ejercicio, sobre la base de los principios particulares de valoración adoptados por la empresa y declarados en los estados financieros. Salvo por el efecto de los cambios producidos por causa de las operaciones con los propietarios, tales como aportaciones de capital y dividendos, la variación experimentada por el valor del patrimonio neto representa el importe total de las ganancias y pérdidas generadas por las actividades de la empresa durante el ejercicio.
88. La NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, exige que todos los gastos e ingresos reconocidos en un ejercicio sean incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida netas del mismo, a menos que alguna Norma Internacional de Contabilidad exija o permita otro tratamiento. Otras Normas exigen que ciertas ganancias o pérdidas, tales como las reservas por revalorización y ciertas diferencias de cambio, sean reconocidas directamente como cambios en el patrimonio neto, de la misma forma que se llevan directamente las operaciones con los propietarios y el reparto de beneficios. Puesto que es importante tener en cuenta todas las ganancias y las pérdidas al evaluar los cambios habidos en la posición financiera de la empresa, entre dos balances generales consecutivos, esta Norma exige la presentación de un componente separado, en el seno de los estados financieros, que revele el origen de la totalidad de las ganancias y pérdidas de la empresa, incluyendo, claro está, las que se reconozcan directamente en las cuentas del patrimonio neto.
89. Los requisitos del párrafo 86 pueden cumplirse de diferentes formas. En muchos países se ha adoptado un método que consiste en un formato que representa cada cuenta en una columna, donde se concilian los saldos iniciales y finales de cada partida del patrimonio neto, incluyendo los datos descritos en los apartados (a) a (f) del párrafo citado. Un método alternativo al anterior consiste en presentar un componente separado de los estados financieros que contenga sólo la información requerida en los apartados (a) a (c). Si se utiliza esta alternativa, los datos requeridos en los apartados (d) a (f) se presentarán en las notas a los estados financieros. Ambos métodos se encuentran ilustrados en el Apéndice a esta Norma. Sea cual fuere el método adoptado, el párrafo 86 exige, en su apartado (b), la presentación de un subtotal con las partidas llevadas directamente al patrimonio neto, para permitir a los usuarios determinar el total de las ganancias o pérdidas surgidas de las actividades de la empresa durante el ejercicio.

*Estado de flujos de efectivo*

90. La NIC 7, Estado de Flujos de Efectivo, establece ciertos requisitos para la presentación de este documento financiero, así como otras informaciones relacionadas con él. En ella se afirma que la información sobre flujos de efectivo resulta útil al suministrar a los usuarios una base para la evaluación de la capacidad que la empresa tiene para generar efectivo y otros medios líquidos equivalentes, así como las necesidades de la empresa para la utilización de esos flujos de efectivo.

*Notas a los estados financieros*

**Estructura**

91. ***En las notas a los estados financieros, la empresa debe:***
- (a) ***presentar información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros, así como las políticas contables específicas seleccionadas y aplicadas para las transacciones y sucesos significativos;***
  - (b) ***incluir la información que, siendo exigida por las Normas Internacionales de Contabilidad, no ha sido incluida en los demás componentes de los estados financieros; y***
  - (c) ***suministrar información adicional que no se presenta en los estados financieros principales, pero resulta necesaria para la presentación de la imagen fiel<sup>(4)</sup>.***
92. ***Las notas a los estados financieros deben presentarse de una forma sistemática. Cada partida del balance, de la cuenta de resultados y del estado de flujos de efectivo, que esté relacionada con una nota, debe contener una referencia cruzada para permitir su identificación.***

<sup>(4)</sup> Véase también la SIC-29: Información a Revelar — Acuerdos de Concesión de Servicios.

93. Las notas a los estados financieros comprenden descripciones narrativas y análisis detallados de las partidas que se encuentran en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de flujos de efectivo y en el estado de cambios en el patrimonio neto, así como informaciones de carácter adicional, tales como las relativas a las obligaciones contingentes o a los compromisos. En las notas se incluye información que las Normas Internacionales de Contabilidad exigen o aconsejan presentar a las empresas, así como otro tipo de datos necesarios para conseguir una presentación de la imagen fiel.
94. Las notas se pueden presentar en el siguiente orden, con el fin de ayudar a los usuarios a comprender los estados financieros y compararlos con los presentados por otras empresas:
- (a) una declaración de cumplimiento con las Normas Internacionales de Contabilidad (véase el párrafo 11);
  - (b) una declaración sobre la base o bases de valoración usadas en los estados financieros, así como las políticas contables aplicadas;
  - (c) información de apoyo para las partidas presentadas en cada uno de los estados financieros principales, en el mismo orden en que figuran éstos y, dentro de cada uno, las líneas que los componen; y
  - (d) otras informaciones, entre las que se pueden incluir:
    - (i) contingencias, compromisos y otras informaciones de carácter financiero; y
    - (ii) revelaciones de carácter no financiero.
95. En ciertas circunstancias puede ser necesario o deseable cambiar el orden de las partidas específicas dentro de las notas. Por ejemplo, la información sobre los tipos de interés y los ajustes para obtener el valor razonable pueden combinarse con informaciones sobre los vencimientos de los instrumentos financieros, aunque los primeros datos se refieran a la cuenta de resultados y los segundos estén relacionados con el balance de situación. No obstante, se debe conservar, en la medida de lo posible, la estructura sistemática dada para el orden de las notas.
96. La información acerca de las bases de valoración empleadas para la preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas pueden ser agrupadas y presentadas como un componente separado de los estados financieros.

#### Revelación de las políticas contables

97. **La sección relativa a las políticas contables incluida entre las notas a los estados financieros debe contener las siguientes descripciones:**
- (a) **la base o bases de valoración utilizadas al preparar los estados financieros; y**
  - (b) **cada una de las políticas contables específicas utilizadas, que resulten necesarias para una comprensión apropiada del contenido de los estados financieros.**
98. Además de las políticas específicas utilizadas al elaborar los estados financieros, es importante para los usuarios tomar conciencia de la base o bases de valoración utilizadas (coste histórico, importe en libros, valor realizable, valor razonable o valor actual), puesto que son el fundamento para la preparación de los estados financieros en su conjunto. Cuando se haya usado más de una base de valoración al preparar los estados financieros, por ejemplo si se han revalorizado ciertos activos no corrientes, será suficiente con suministrar una indicación respecto a las categorías de activos y pasivos a los cuales se ha aplicado esta otra base de valoración.
99. Al decidir si una determinada política contable debe ser revelada en las notas, la gerencia considerará si este dato puede ser de utilidad a los usuarios para comprender la forma en la que las transacciones y otros sucesos se verán reflejados al informar de la rentabilidad y la situación financiera. Las políticas contables que la empresa puede considerar para informar al respecto incluyen, las siguientes, sin restringirse a ellas:
- (a) reconocimiento de ingresos ordinarios;
  - (b) principios de consolidación, tanto para las empresas dependientes como para las asociadas;
  - (c) combinaciones de negocios;
  - (d) negocios conjuntos;
  - (e) reconocimiento, depreciación y deterioro del valor de los activos materiales e inmateriales;
  - (f) capitalización de costes financieros y otros desembolsos;

## NIC 1

- (g) contratos de construcción;
- (h) inversiones inmobiliarias;
- (i) inversiones e instrumentos financieros;
- (j) arrendamientos financieros;
- (k) costes de investigación y desarrollo;
- (l) existencias;
- (m) impuestos, incluyendo los diferidos;
- (n) provisiones;
- (o) costes por prestaciones para empleados;
- (p) conversión de moneda extranjera y cobertura de las operaciones;
- (q) definición de segmentos del negocio y segmentos geográficos, así como las bases para el reparto de los costes entre los segmentos;
- (r) definiciones de efectivo y otros medios líquidos equivalentes;
- (s) contabilidad en épocas de inflación; y
- (t) subvenciones oficiales.

Otras Normas Internacionales de Contabilidad exigen información sobre políticas contables específicas en muchas de esas áreas.

100. Cada empresa habrá de considerar la naturaleza de su explotación, así como los principios y políticas que el usuario desea conocer, a través de la información financiera, sobre tal tipo de empresa. Por ejemplo, de todas las empresas del sector privado se espera que revelen las políticas que siguen respecto al impuesto sobre las ganancias, incluyendo los activos y pasivos por impuestos diferidos. Cuando una empresa tiene un número significativo de operaciones o transacciones en moneda extranjera puede esperarse de ella que informe acerca de las políticas contables seguidas para el reconocimiento de pérdidas y ganancias por diferencias de cambio, así como acerca de la cobertura de las mismas. En los estados financieros consolidados, se habrán de revelar las políticas utilizadas para la determinación del fondo de comercio y los intereses minoritarios.
101. Una determinada política contable puede ser significativa incluso cuando los importes a los que afecta en el ejercicio sean de cuantía insignificante. También será apropiado informar acerca de las políticas contables que corresponden a cada área sobre la que no existe una Norma Internacional de Contabilidad, seleccionando las áreas y cumpliendo el deber de información sobre ellas de acuerdo con lo establecido en el párrafo 20.

## Otras informaciones a revelar

102. **La empresa debe informar de lo siguiente, siempre que no se haya revelado a través de la información incluida en otro lugar dentro de los estados financieros:**
- (a) **el domicilio y forma legal de la empresa, así como el país en que se constituyó y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si es diferente de la sede social);**
  - (b) **una descripción de la naturaleza de la explotación de la empresa, así como de sus principales actividades;**
  - (c) **el nombre de la empresa dominante directa y de la dominante última del grupo al que, eventualmente, pertenezca; y**
  - (d) **el número de trabajadores al final del ejercicio, o la cifra media habida en el mismo.**

## FECHA DE VIGENCIA

103. **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1998. Se aconseja anticipar su aplicación.**
104. Esta Norma Internacional de Contabilidad deroga las siguientes Normas, aprobadas por el Consejo en sus versiones reordenadas en 1994: NIC 1, Revelación de Políticas Contables; NIC 5, Información a Revelar en los Estados Financieros, y NIC 13, Presentación de Activos y Pasivos Corrientes.



**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 2 (NIC 2)  
(REVISADA EN 1993)**

**Existencias**

La presente Norma, revisada en 1993, estará vigente para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995, sustituyendo a la NIC 2, Valoración y Presentación de las Existencias según el Sistema del Coste Histórico, aprobada por el Consejo del IASC en octubre de 1975.

En mayo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó el párrafo 28. El texto modificado tendrá vigencia cuando entre en vigor la NIC 10 (revisada en 1999), es decir, para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2000.

En diciembre de 2000, la NIC 41, Agricultura, modificó el párrafo 1 e insertó el párrafo 16 A. La modificación del texto entra en vigor para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2003.

Se ha emitido una Interpretación SIC que tiene relación con la NIC 2, se trata de la:

— SIC-1: Uniformidad — Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Coste de las Existencias.

ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-3
Definiciones	4-5
Valoración de las existencias	6
Coste de las existencias	7-18
Costes de adquisición	8-9
Costes de transformación	10-12
Otros costes	13-15
Coste de las existencias para un prestador de servicios	16
Coste de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos	16A
Sistemas de valoración de costes	17-18
Fórmulas del coste	19-24
Tratamiento preferente	21-22
Tratamiento alternativo permitido	23-24
Valor neto realizable	25-30
Reconocimiento como gasto del ejercicio	31-33
Información a revelar	34-40
Fecha de vigencia	41

**NIC 2**

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las existencias dentro del sistema de valoración del coste histórico. Un tema fundamental en la contabilidad de las existencias es la cantidad de costes que se reconocen como un activo y se difieren hasta que los ingresos ordinarios correlacionados sean reconocidos. Esta Norma constituye una guía práctica para la determinación del coste y su consiguiente reconocimiento como gasto del ejercicio, incluyendo también cualquier deterioro que reduzca el importe en libros al valor neto realizable. También sirve de guía sobre las fórmulas de coste que se usan para calcular los costes de las existencias.

**ALCANCE**

1. ***Esta Norma debe ser aplicada, dentro de los estados financieros preparados en el contexto del sistema de coste histórico, para contabilizar las existencias que no sean:***
  - (a) ***obra en curso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio relacionados con ella (véase la NIC 11, Contratos de Construcción);***
  - (b) ***instrumentos financieros; y***
  - (c) ***existencias procedentes de la producción agrícola y forestal, menas de mineral y productos agrícolas, que estén en poder de los productores, siempre que sean valorados según el valor neto realizable de acuerdo con las prácticas tradicionalmente establecidas en ciertas industrias.***
  - (d) ***activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase NIC 41, Agricultura).***
2. La presente Norma sustituye a la NIC 2, Valoración y Presentación de las Existencias según el Sistema del Coste Histórico, aprobada en 1975.
3. Las existencias a que se ha hecho referencia en 1(c) se miden al valor neto realizable en ciertas etapas de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído las menas del mineral, siempre que su venta esté asegurada por un contrato de futuro o la garantía de las Administraciones Públicas, o bien cuando existe un mercado homogéneo donde el riesgo de fracasar en la venta es mínimo. Tales existencias, como se ha dicho, caen fuera del alcance de la presente Norma.

**DEFINICIONES**

4. ***Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:***

***Existencias son activos:***

- (a) ***poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación;***
- (b) ***en proceso de producción de cara a tal venta; o***
- (c) ***en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.***

***Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costes estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.***

5. En las existencias también se incluyen los bienes comprados y almacenados para revender, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para revender a sus clientes, así como los terrenos u otros activos inmobiliarios que se tienen para ser vendidos a terceros. También son existencias los productos terminados o en curso de fabricación por la empresa, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 16, las existencias se valorarán por el coste de los servicios para los que la empresa aún no ha reconocido el ingreso correspondiente (véase la NIC 18, Ingresos Ordinarios).

## VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS

6. ***Las existencias deben ser valoradas al coste o al valor neto realizable, según cuál sea menor.***

*Coste de las existencias*

7. ***El coste de las existencias debe comprender todos los costes derivados de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costes en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales.***

*Costes de adquisición*

8. El coste de adquisición de las existencias comprenderá el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la empresa de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costes directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el coste de adquisición.
9. El coste de adquisición puede incluir diferencias de cambio que surjan directamente de la compra reciente de existencias facturadas en una moneda extranjera, siempre que se cumplan las especiales circunstancias contempladas en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera).

*Costes de transformación*

10. Los costes de transformación de las existencias comprenderán aquellos costes directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costes indirectos, variables o fijos, en los que se ha incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Costes indirectos fijos son todos aquéllos 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 coste de gestión y administración de la planta. Costes indirectos variables son todos aquéllos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.
11. El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a los costes de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios ejercicios 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 coste 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 costes indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del ejercicio en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se midan las existencias por encima del coste real. Los costes indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.
12. 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. Siempre que los costes de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado será necesario distribuir el coste total entre los productos sobre bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, ya sea al haber completado el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, tienen valores no significativos. Cuando éste es el caso, se miden frecuentemente según su valor neto realizable, y este valor se deduce del coste del producto principal. Como resultado, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su coste.

**NIC 2****Otros costes**

13. Se incluirán otros costes en el importe en libros de las existencias, siempre que se hubieran incurrido para dar a las mismas su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, puede ser apropiado incluir, como coste de las existencias, los costes indirectos no derivados de la producción, o los costes del diseño de productos para clientes específicos.
14. Son ejemplos de costes excluidos del importe en libros de las existencias, y por tanto a reconocer como gastos del ejercicio en el cual se incurren, los siguientes:
  - (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costes de producción;
  - (b) los costes de almacenamiento, a menos que dichos costes sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
  - (c) los costes indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales; y
  - (d) los costes de comercialización.
15. En ciertas circunstancias, los costes financieros se incluyen entre los costes de las existencias. Estas circunstancias se identifican en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costes por Intereses.

**Coste de las existencias para un prestador de servicios**

16. El coste de las existencias para un prestador de servicios se compone fundamentalmente de mano de obra y otros costes de personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costes indirectos distribuibles. La mano de obra y los demás costes relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluyen en el coste de las existencias, siendo reconocidos como gastos del ejercicio en el que se hayan incurrido.

**Coste de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos**

- 16A. De acuerdo con la NIC 41, Agricultura, las existencias compuestas por productos agrícolas, que la empresa ha cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se valoran, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, considerados en el momento de su cosecha. Éste es el coste de las existencias en esa fecha para la aplicación de la presente Norma.

**Sistemas de valoración de costes**

17. Los sistemas para la determinación del coste de las existencias, tales como el método del coste estándar o el método de los minoristas, pueden ser empleados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al coste. Los costes 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 revisan de forma regular y, si es preciso, se cambian los estándares, siempre y cuando tales condiciones hayan variado.
18. El método de los minoristas se usa a menudo en el sector comercial al por menor para la valoración de existencias cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales es impracticable usar otros métodos de cálculo de costes. En este método en particular, el coste de las existencias se determina deduciendo del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje que se usa debe tener en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original. Frecuentemente se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

**Fórmulas del coste**

19. ***El coste de las existencias de productos que no son intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, debe ser determinado a través del método de identificación específica de sus costes individuales.***

20. La identificación específica del coste significa que cada tipo de coste concreto se distribuye a un producto determinado de las existencias. Este es el tratamiento adecuado para aquellos productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de si han sido producidos o comprados en el exterior. Sin embargo, la identificación específica de costes resultará inapropiada cuando en las existencias haya un gran número de productos que son, habitualmente, intercambiables. En tales circunstancias, el método de seleccionar qué productos individuales van a permanecer en las existencias finales, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en la ganancia o la pérdida neta del ejercicio.

#### Tratamiento preferente

21. ***El coste de las existencias, distintas de las tratadas en el párrafo 19, debe ser determinado usando las fórmulas de primera entrada primera salida (FIFO) o coste promedio ponderado <sup>(1)</sup>.***
22. La fórmula FIFO asume que los productos en existencias que fueron comprados o producidos antes serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en existencias finales serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza la fórmula del coste promedio ponderado, el coste de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del coste de los artículos similares, poseídos al principio del ejercicio, y del coste de los mismos artículos comprados o producidos durante el ejercicio. Se puede calcular el promedio periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la empresa.

#### Tratamiento alternativo permitido

23. ***El coste de las existencias, distintas de las tratadas en el párrafo 19, debe ser determinado usando la fórmula última entrada primera salida (LIFO) <sup>(1)</sup>.***
24. La fórmula LIFO asume que los productos en existencias que fueron comprados o producidos en último lugar serán vendidos los primeros y, consecuentemente, que los productos que queden en existencias finales serán los producidos o comprados en primer lugar.

#### Valor neto realizable

25. El coste de las existencias puede no ser recuperable en caso de que las mismas estén dañadas, si se han vuelto parcial o totalmente obsoletas, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el coste de las existencias puede no ser recuperable si los costes estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo hasta que el importe en libros sea igual al valor neto realizable es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera recuperar de su venta o uso posterior.
26. La rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable se calcula usualmente para cada tipo de artículo. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar artículos similares o relacionados. Este puede ser el caso de artículos en existencias relacionados con la misma línea de productos y que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otros artículos de la línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de las existencias, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todas las existencias en una actividad o segmento geográfico determinados. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costes en relación a cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.
27. Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga en el momento de hacerlas, acerca del importe que se espera recuperar de las existencias. Estas estimaciones toman en consideración las fluctuaciones de precios o costes relacionados directamente con los hechos ocurridos tras el cierre, en la medida en que tales hechos confirmen condiciones existentes al final del ejercicio.

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-1: Uniformidad — Diferentes Fórmulas para el Cálculo del Coste de las Existencias.

**NIC 2**

28. Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen las existencias. Por ejemplo, el valor neto realizable de las existencias que se tienen para cumplir con los contratos de venta o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato en cuestión. Si los contratos de venta son por una cantidad inferior a la reflejada en existencias, el valor neto realizable del exceso se determina basándose en los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos firmes de venta que excedan las cantidades de productos en existencias, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Tales provisiones o pasivos contingentes se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.
29. Sobre las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de existencias, no se practicarán rebajas para situar su importe en libros por debajo del coste, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen serán vendidos al coste o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción en el precio de las materias primas indique que el coste de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir tal diferencia. En estas circunstancias, el coste de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.
30. Se realizará una evaluación del valor neto realizable al final de cada ejercicio subsiguiente. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja hayan dejado de existir, se procederá a revertir el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el coste y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencias, que se contabiliza según su valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en existencias en un ejercicio posterior y su precio de venta se ha incrementado.

**RECONOCIMIENTO COMO GASTO DEL EJERCICIO**

31. *Al ser vendidas las existencias, el importe en libros de las mismas se reconoce como gasto del mismo ejercicio en el que se registran los correspondientes ingresos. El importe de cualquier rebaja, hasta el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en las existencias, deben ser reconocidas en el ejercicio en que tiene lugar el deterioro. El importe de cualquier reversión de las rebajas de valor por deterioro de existencias, tras un incremento en el valor neto realizable, debe ser registrado como una reducción en el importe de las existencias que hayan sido reconocidas como gasto en el ejercicio en que la recuperación del valor tenga lugar.*
32. El proceso de reconocer como gasto del ejercicio el importe en libros de las existencias vendidas tiene como consecuencia la correlación de gastos e ingresos.
33. El coste de ciertas existencias puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo las existencias usadas como componentes de los trabajos realizados por la empresa para los elementos del inmovilizado material. El valor de las existencias distribuido entre otros activos distintos de los anteriores y de la misma forma se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

**INFORMACIÓN A REVELAR**

34. **En los estados financieros se debe revelar la siguiente información:**
  - (a) *las políticas contables adoptadas para la valoración de las existencias, incluyendo la fórmula de valoración de los costes que se haya utilizado;*
  - (b) *el importe total en libros de las existencias, desglosado en los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la empresa;*
  - (c) *el importe en libros de las existencias que se han valorado según su valor neto realizable;*
  - (d) *los importes de las reversiones, en las rebajas de valor anteriores para reflejar el valor neto realizable, que se hayan reconocido como ingresos en el ejercicio, de acuerdo con el párrafo 31;*
  - (e) *las circunstancias o eventos que han producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 31; y*
  - (f) *el importe en libros, si existiese, de las existencias comprometidas como garantía del cumplimiento de deudas.*

## NIC 7

35. La información acerca de los saldos pertenecientes a las diferentes clases de existencias, así como la variación de dichos saldos en el ejercicio resultará de utilidad para los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de las existencias es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Las existencias de un prestador de servicios pueden ser descritas, simplemente, como productos en curso.
36. **Cuando el coste de las existencias se determine utilizando la fórmula LIFO, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en el párrafo 23, los estados financieros deben revelar la diferencia entre el saldo de las existencias finales del balance y:**
- (a) *el menor valor entre el importe calculado de acuerdo con el párrafo 21 y el valor neto realizable; o*
  - (b) *el menor valor entre el coste de reposición en la fecha del balance y el valor neto realizable.*
37. **En los estados financieros se debe dar información sobre uno de los dos siguientes extremos:**
- (a) *el coste de las existencias que se han reconocido como gasto durante el ejercicio; o bien*
  - (b) *los costes de explotación, relacionados con los ingresos ordinarios, reconocidos como gastos durante el ejercicio, clasificados según su naturaleza.*
38. El coste de las existencias, reconocido como gasto durante el ejercicio, se compone de aquellos costes incluidos en la valoración de los productos vendidos más los costes indirectos no distribuidos y los importes anormales de los costes de producción de las existencias en los que se ha incurrido durante el propio ejercicio. Las circunstancias particulares de cada empresa pueden exigir la inclusión de otros costes, tales como los costes de distribución.
39. Algunas empresas adoptan un formato diferente en la presentación de la cuenta de resultados, lo que produce que se consignen cantidades diferentes en lugar del coste de las existencias reconocidas como gasto en el ejercicio. Bajo tal formato diferente, la empresa informará, no obstante, de la cuantía de los costes de explotación, relacionados con los ingresos ordinarios, que se han reconocido como gastos durante el ejercicio, clasificados por su naturaleza. En este caso, la empresa informará sobre los costes reconocidos como gastos de materias primas y otros materiales, costes de mano de obra y otros costes de explotación, junto con la variación neta del valor de las existencias en el ejercicio.
40. La cuantía, incidencia o naturaleza de una provisión para rebajar el coste al valor neto realizable, puede requerir información específica según la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

## FECHA DE VIGENCIA

41. **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.**

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 7 (NIC 7)  
(REVISADA EN 1992)**

**Estado de flujos de efectivo**

La presente Norma, revisada en 1992, estará vigente para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1994, sustituyendo a la anterior NIC 7, Estado de Cambios en la Posición Financiera, aprobada por el Consejo del IASC en octubre de 1977.

**NIC 7**

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-3
Beneficios de la información sobre flujos de efectivo	4-5
Definiciones	6-9
Efectivo y equivalentes al efectivo	7-9
Presentación del estado de flujos de efectivo	10-17
Actividades de explotación	13-15
Actividades de inversión	16
Actividades de financiación	17
Información sobre flujos de efectivo de las actividades de explotación	18-20
Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación	21
Información sobre flujos de efectivo en terminos netos	22-24
Flujos de efectivo en moneda extranjera	25-28
Partidas extraordinarias	29-30
Intereses y dividendos	31-34
Impuestos sobre las ganancias	35-36
Inversiones en dependientes, asociadas ynegocios conjuntos	37-38
Adquisiciones y enajenaciones de dependientes y otras unidades de negocio	39-42
Transacciones no monetarias	43-44
Componentes de la partida efectivo y equivalentes al efectivo	45-47
Otras informaciones a revelar	48-52
Fecha de vigencia	53



La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

#### OBJETIVO

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

El objetivo de esta Norma es exigir a las empresas que suministren información acerca de los movimientos históricos en el efectivo y los equivalentes al efectivo a través de la presentación de un estado de flujos de efectivo, clasificados según que procedan de actividades de explotación, de inversión y de financiación.

#### ALCANCE

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

#### BENEFICIOS DE LA INFORMACIÓN SOBRE FLUJOS DE EFECTIVO

4. El estado de flujos de efectivo, cuando se usa de forma conjunta con el resto de los estados financieros, suministra información que permite a los usuarios evaluar los cambios en los activos netos de la empresa, su estructura financiera (incluyendo su liquidez y solvencia) y su capacidad para modificar tanto los importes como las fechas de cobros y pagos, a fin de adaptarse a la evolución de las circunstancias y a las oportunidades que se puedan presentar. La información acerca de los flujos de efectivo es útil para evaluar la capacidad que la empresa tiene para generar efectivo y equivalentes al efectivo, permitiendo a los usuarios desarrollar modelos para evaluar y comparar el valor actual de los flujos netos de efectivo de diferentes empresas. También posibilita la comparación de la información sobre el rendimiento de la explotación de diferentes empresas, ya que elimina los efectos de utilizar distintos tratamientos contables para las mismas transacciones y sucesos económicos.
5. Con frecuencia, la información histórica sobre flujos de efectivo se usa como indicador del importe, momento de la aparición y certidumbre de flujos de efectivo futuros. Es también útil para comprobar la exactitud de evaluaciones pasadas respecto de los flujos futuros, así como para examinar la relación entre rendimiento, flujos de efectivo netos y el impacto de los cambios en los precios.

## NIC 7

## DEFINICIONES

6. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

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

**Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.**

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

**Actividades de explotación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la empresa, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación.**

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

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

*Efectivo y equivalentes al efectivo*

7. Los equivalentes al efectivo se tienen, más que para propósitos de inversión o similares, para cumplir los compromisos de pago a corto plazo. Para que una inversión financiera pueda ser calificada como equivalente al efectivo, es necesario que pueda ser fácilmente convertible en una cantidad determinada de efectivo y estar sujeta a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, una inversión será equivalente al efectivo cuando tenga vencimiento próximo, por ejemplo tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Las participaciones en el capital de otras empresas quedarán excluidas de los equivalentes al efectivo a menos que sean, sustancialmente, equivalentes al efectivo, como por ejemplo las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento, siempre que tengan una fecha determinada de reembolso.
8. Los préstamos bancarios se consideran, en general, como actividades de financiación. En algunos países, sin embargo, los sobregiros exigibles en cualquier momento por el banco forman parte integrante de la gestión del efectivo de la empresa. En esas circunstancias, tales sobregiros se incluyen como componentes del efectivo y equivalentes al efectivo. Una característica de los acuerdos bancarios que regulan los sobregiros, u operaciones similares, es que el saldo con el banco fluctúa constantemente de deudor a acreedor.
9. Los flujos de efectivo no incluirán ningún movimiento entre las partidas que constituyen el efectivo y equivalentes al efectivo, puesto que estos componentes son parte de la gestión del efectivo de la empresa más que de sus actividades de explotación, inversión o financiación. La gestión del efectivo comprende también la inversión de los sobrantes de efectivo y equivalentes al efectivo.

## PRESENTACIÓN DEL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

10. **El estado de flujos de efectivo debe informar acerca de los flujos de efectivo habidos durante el ejercicio, clasificándolos en actividades de explotación, de inversión o de financiación.**
11. Cada empresa presenta sus flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación, de inversión o de financiación, de la manera que resulte más apropiada según la naturaleza de sus actividades. La clasificación de los flujos según las actividades citadas suministra información que permite a los usuarios evaluar el impacto de las mismas en la posición financiera de la empresa, así como sobre el importe final de su efectivo y demás equivalentes al efectivo. Esta estructura de la información puede ser útil también al evaluar las relaciones entre dichas actividades.
12. Una única transacción puede contener flujos de efectivo que se clasifiquen de forma distinta. Por ejemplo, cuando los reembolsos de un préstamo incluyen capital e interés, la parte de intereses puede clasificarse como actividad de explotación, mientras que la parte de devolución del principal se clasifica como actividad de financiación.

*Actividades de explotación*

13. El importe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de explotación es un indicador clave de la medida en la que estas actividades han generado fondos líquidos suficientes para reembolsar los préstamos, mantener la capacidad de explotación de la empresa, pagar dividendos y realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación. La información acerca de los componentes específicos de los flujos de efectivo de las actividades de explotación es útil, junto con otra información, para pronosticar los flujos de efectivo futuros de dichas actividades.
14. Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la empresa. Por tanto, proceden de las operaciones y otros sucesos relevantes para la determinación de las pérdidas o ganancias netas. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de explotación son los siguientes:
- (a) cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios;
  - (b) cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos ordinarios;
  - (c) pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
  - (d) pagos a empleados y por cuenta de los mismos;
  - (e) cobros y pagos de las empresas de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
  - (f) pagos o devoluciones de impuestos sobre las ganancias, a menos que éstos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y
  - (g) cobros y pagos derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos.

Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento del inmovilizado material, puede dar lugar a una pérdida o ganancia que se incluirá en la ganancia neta. Sin embargo, los flujos derivados de dichas transacciones se incluirán entre las actividades de inversión.

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

*Actividades de inversión*

16. La presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión es importante, porque tales flujos de efectivo representan la medida en la cual se han hecho desembolsos por causa de los recursos económicos que van a producir ingresos y flujos de efectivo en el futuro. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:
- (a) pagos por la adquisición de inmovilizado material, inmaterial y otros activos a largo plazo, incluyendo los pagos relativos a los costes de desarrollo capitalizados y a trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado material;
  - (b) cobros por ventas de inmovilizado material, inmaterial y otros activos a largo plazo;
  - (c) pagos por la adquisición de instrumentos de pasivo o de capital, emitidos por otras empresas, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);
  - (d) cobros por venta y reembolso de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras empresas, así como inversiones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);
  - (e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de ese tipo hechas por empresas financieras);
  - (f) cobros derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de este tipo hechas por entidades financieras);

## NIC 7

- (g) pagos derivados de contratos a plazo, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores pagos se clasifican como actividades de financiación; y
- (h) cobros procedentes de contratos a plazo, de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifican como actividades de financiación.

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

*Actividades de financiación*

17. Es importante la presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil al realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los que suministran capital a la empresa. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:
- (a) cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital;
  - (b) pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la empresa;
  - (c) cobros procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, ya sea a largo o a corto plazo;
  - (d) reembolsos de los fondos tomados en préstamo; y
  - (e) pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.

## INFORMACIÓN SOBRE FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN

18. **La empresa debe informar acerca de los flujos de efectivo de las actividades de explotación usando uno de los dos métodos siguientes:**
- (a) **método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o bien**
  - (b) **método indirecto, según el cual se comienza presentando la pérdida o ganancia en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y devengos que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de actividades clasificadas como de inversión o financiación.**
19. Se aconseja a las empresas que presenten los flujos de efectivo utilizando el método directo. Este método suministra información que puede ser útil en la estimación de los flujos de efectivo futuros, la cual no está disponible utilizando el método indirecto. En este método directo, la información acerca de las principales categorías de cobros o pagos en términos brutos puede obtenerse mediante uno de los siguientes procedimientos:
- (a) utilizando los registros contables de la empresa, o
  - (b) ajustando las ventas y el coste de las ventas (para el caso de las entidades financieras, los intereses recibidos e ingresos asimilables y los intereses pagados y otros gastos asimilables), así como otras partidas en la cuenta de resultados por:
    - (i) los cambios habidos durante el ejercicio en las existencias y en las partidas a cobrar y a pagar derivadas de las actividades de explotación;
    - (ii) otras partidas sin reflejo en el efectivo; y
    - (iii) otras partidas cuyos efectos monetarios se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

20. En el método indirecto, el flujo neto por actividades de explotación se determina corrigiendo la pérdida o ganancia, en términos netos, por los efectos de:
- (a) los cambios habidos durante el ejercicio en las existencias y en las cuentas a cobrar y a pagar derivadas de las actividades de explotación;
  - (b) las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como depreciación, provisiones, impuestos diferidos, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas, participación en ganancias no distribuidas de asociadas e intereses minoritarios; así como de
  - (c) cualquier otra partida cuyos efectos monetarios se consideren flujos de efectivo de inversión o financiación.

Alternativamente, el flujo de efectivo neto de las actividades de explotación puede presentarse utilizando este mismo método indirecto, mostrando las partidas de ingresos ordinarios y gastos contenidas en la cuenta de resultados, junto con los cambios habidos durante el ejercicio en las existencias y en las cuentas a cobrar y a pagar derivadas de las actividades de explotación.

#### INFORMACIÓN SOBRE FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN Y FINANCIACIÓN

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

#### INFORMACIÓN SOBRE FLUJOS DE EFECTIVO EN TÉRMINOS NETOS

22. ***Los flujos de efectivo que proceden de los siguientes tipos de actividades de explotación, de inversión y de financiación, pueden presentarse en términos netos:***

- (a) ***cobros y pagos por cuenta de clientes, siempre y cuando los flujos de efectivo reflejen la actividad del cliente en mayor medida que la correspondiente a la empresa; y***
- (b) ***cobros y pagos procedentes de partidas en las que la rotación es elevada, los importes altos y el vencimiento próximo.***

23. Ejemplos de cobros y pagos a los que se ha hecho referencia en el párrafo 22(a) son los siguientes:

- (a) la aceptación y reembolso de depósitos a la vista por parte de un banco;
- (b) los fondos de clientes que posee una empresa dedicada a la inversión financiera; y
- (c) los alquileres cobrados por cuenta de y pagados a, los poseedores de inmuebles de inversión.

Ejemplos de cobros y pagos a los que se ha hecho referencia en el párrafo 22(b) son los anticipos y reembolsos hechos por causa de:

- (a) saldos relativos a tarjetas de crédito de clientes (parte correspondiente al principal);
- (b) compra y venta de inversiones financieras; y
- (c) otros préstamos tomados a corto plazo, por ejemplo los convenidos con periodos de vencimiento de tres meses o menos.

24. ***Los siguientes flujos de efectivo, procedentes de las actividades de una entidad financiera, pueden presentarse en términos netos:***

- (a) ***pagos y cobros por la aceptación y reembolso de depósitos con una fecha fija de vencimiento;***
- (b) ***colocación y recuperación de depósitos en otras entidades financieras; y***
- (c) ***anticipos y préstamos hechos a clientes, así como el reembolso de estas partidas.***

## NIC 7

## FLUJOS DE EFECTIVO EN MONEDA EXTRANJERA

25. **Los flujos procedentes de transacciones en moneda extranjera deben convertirse a la moneda utilizada por la empresa para presentar sus estados financieros, aplicando a la partida en moneda extranjera el tipo de cambio entre ambas monedas vigente en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.**
26. **Los flujos de efectivo de una empresa dependiente extranjera deben ser convertidos utilizando el tipo de cambio, entre la moneda de la empresa y la moneda extranjera de la dependiente, vigente en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.**
27. Los flujos en moneda extranjera se presentarán de acuerdo con la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera. En ella se permite utilizar un tipo de cambio que se aproxime al cambio efectivo. Por ejemplo, esto supone que puede utilizarse una media ponderada de los tipos de cambio de un periodo para contabilizar las transacciones en moneda extranjera o la conversión de los flujos de efectivo de una empresa dependiente.
28. Las pérdidas o ganancias no realizadas, por diferencias de cambio en moneda extranjera, no producen flujos de efectivo. Sin embargo, el efecto que la variación en los tipos de cambio tiene sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo, mantenidos o debidos, en moneda extranjera, será objeto de presentación en el estado de flujos de efectivo para permitir la conciliación entre las existencias de efectivo al principio y al final del ejercicio. Este importe se presentará por separado de los flujos procedentes de las actividades de explotación, de inversión y de financiación, y en el mismo se incluirán las diferencias que, en su caso, hubieran resultado de haber presentado esos flujos al cambio de cierre.

## PARTIDAS EXTRAORDINARIAS

29. **Los flujos de efectivo asociados con partidas extraordinarias deben ser clasificados, según su origen, entre actividades de explotación, de inversión o de financiación, y presentados por separado dentro de tales agrupaciones del estado de flujos de efectivo.**
30. Los flujos de efectivo asociados con partidas extraordinarias se revelarán por separado entre los flujos de actividades de explotación, de inversión o de financiación, según proceda, para permitir a los usuarios comprender su naturaleza y efecto tanto en los flujos de efectivo presentes como futuros de la empresa. Tales informaciones a revelar son adicionales a las específicamente requeridas, sobre la naturaleza y cuantía de estas partidas, por la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

## INTERESES Y DIVIDENDOS

31. **Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados, como a los dividendos percibidos y satisfechos, deben ser revelados por separado. Cada una de las anteriores partidas debe ser clasificada de forma coherente, en cada ejercicio, como perteneciente a actividades de explotación, de inversión o de financiación.**
32. El importe total de intereses pagados durante el ejercicio se presentará, en el estado de flujos de efectivo, tanto si ha sido reconocido como gastos del mismo como, si ha sido capitalizado, de acuerdo con la NIC 23, Costes por Intereses.
33. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, se clasificarán en las entidades financieras como flujos de efectivo por actividades de explotación. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de este tipo de flujos en el resto de las empresas. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, pueden ser clasificados como procedentes de actividades de explotación, porque entran en la determinación de la pérdida o ganancia neta. De forma alternativa, los intereses pagados pueden clasificarse entre las actividades de financiación, así como los intereses y dividendos percibidos pueden pertenecer a las actividades de inversión, puesto que los primeros son los costes de obtener recursos financieros y los segundos representan el rendimiento de las inversiones financieras.
34. Los dividendos pagados pueden clasificarse como flujos de efectivo de actividades de financiación, puesto que representan el coste de obtener recursos financieros. Alternativamente, pueden ser clasificados como componentes de los flujos procedentes de las actividades de explotación, a fin de ayudar a los usuarios a determinar la capacidad de la empresa para atender los dividendos con flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación.

## IMPUESTOS SOBRE LAS GANANCIAS

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

## INVERSIONES EN DEPENDIENTES, ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS

37. La empresa inversora, ya contabilice las inversiones en empresas dependientes y asociadas usando el método del coste o el de la participación, limitará su información, en el estado de flujos de efectivo, a los flujos de efectivo habidos entre ella misma y las empresas participadas. Esto quiere decir, por ejemplo, que incluirá en el estado de flujos de efectivo los dividendos y anticipos.
38. La empresa que informe sobre su participación en una entidad controlada conjuntamente, utilizando la consolidación proporcional (véase la NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos), incluirá en su estado de flujos de efectivo consolidado su parte proporcional de los flujos de efectivo en la citada entidad. Por otra parte, la empresa que informe sobre dicha entidad utilizando el método de la participación, incluirá en su estado de flujos de efectivo consolidado los flujos de efectivo habidos por inversiones en la susodicha entidad controlada conjuntamente, así como las distribuciones de ganancias y otros pagos y cobros entre ambas empresas.

## ADQUISICIONES Y ENAJENACIONES DE DEPENDIENTES Y OTRAS UNIDADES DE NEGOCIO

39. **Los flujos de efectivo agregados derivados de adquisiciones y enajenaciones de dependientes y otras empresas deben ser presentados por separado, y clasificados como actividades de inversión.**
40. **La empresa debe revelar, de forma agregada, respecto de cada adquisición y enajenación de dependientes y otras empresas, habidas durante el ejercicio, todos y cada uno de los siguientes extremos:**
- (a) **la contraprestación total derivada de la compra o enajenación;**
  - (b) **la proporción de la contraprestación anterior satisfecha o cobrada mediante efectivo o equivalentes al efectivo;**
  - (c) **el importe de efectivo y equivalentes con que contaba la dependiente o la empresa de otro tipo adquirida o enajenada; y**
  - (d) **el importe de los activos y pasivos, distintos de efectivo y equivalentes al efectivo, correspondientes a la dependiente o a la empresa de otro tipo adquirida o enajenada, agrupados por cada una de las categorías principales.**
41. La presentación separada, en una sola partida, de las consecuencias que, en el efectivo y equivalentes al efectivo, han producido las adquisiciones y enajenaciones de dependientes y otras empresas, junto con la información ofrecida aparte de los importes de activos y pasivos comprados o enajenados, ayudará a distinguir estos flujos de efectivo de aquéllos otros que surgen de las actividades de explotación, de inversión o de financiación. Los flujos de efectivo procedentes de enajenaciones no se presentarán compensados con los correspondientes a adquisiciones.
42. En el estado de flujos de efectivo se incluirán los importes agregados que se han pagado o cobrado por la compra o enajenación de una empresa, respectivamente, netos de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo adquiridos o enajenados, según el caso, en la explotación.

## NIC 7

## TRANSACCIONES NO MONETARIAS

43. ***Las operaciones de inversión o financiación que no han supuesto el uso de efectivo o equivalentes al efectivo deben excluirse del estado de flujos de efectivo. No obstante, estas transacciones deben ser objeto de información, en cualquier otra parte dentro de los estados financieros, de manera que suministren toda la información relevante acerca de dichas actividades de inversión o financiación.***
44. Muchas actividades de inversión o financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo del ejercicio, a pesar de que afectan a la estructura de los activos y del capital utilizado por la empresa. La exclusión de esas transacciones no monetarias del estado de flujos de efectivo resulta coherente con el objetivo que persigue este documento, puesto que tales partidas no producen flujos de efectivo en el ejercicio corriente. Ejemplos de transacciones no monetarias de este tipo son:
- (a) la adquisición de activos, ya sea asumiendo directamente los pasivos por su financiación, o por medio de un contrato de arrendamiento financiero;
  - (b) la compra de una empresa mediante una ampliación de capital; y
  - (c) la conversión de deuda en patrimonio neto.

## COMPONENTES DE LA PARTIDA EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

45. ***La empresa debe revelar los componentes de la partida de efectivo y equivalentes al efectivo, y debe presentar una conciliación de los saldos que figuran en su estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes en el balance.***
46. Las empresas revelarán los criterios adoptados, para determinar la composición de la partida de efectivo y equivalentes al efectivo, a causa de la variedad de prácticas de gestión de efectivo y de servicios bancarios relacionados con ella en todos los países del mundo, así como para dar cumplimiento a lo previsto en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros.
47. El resultado de cualquier cambio en las políticas de determinación del efectivo y equivalentes al efectivo, por ejemplo, un cambio en la clasificación de instrumentos financieros que antes se consideraban parte de la cartera de inversión, se presentará, en los estados financieros de la empresa, de acuerdo con la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

## OTRAS INFORMACIONES A REVELAR

48. ***La empresa debe revelar en sus estados financieros, acompañado de un comentario por parte de la gerencia, cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado por ella misma o por el grupo al que pertenece.***
49. Existen diversas circunstancias en las que los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo, mantenidos por la empresa, no están disponibles para su uso por parte del grupo. Un ejemplo de esta situación son los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo de una empresa dependiente que opera en un país donde existen controles de cambio u otras restricciones legales, de manera que los citados saldos no están disponibles para uso de la dominante o de las demás dependientes.
50. Puede ser relevante, para los usuarios, conocer determinadas informaciones adicionales sobre la empresa que les ayuden a comprender su posición financiera y liquidez. Por tanto, se aconseja a las empresas que publiquen, junto con un comentario de la gerencia, informaciones tales como las siguientes:
- (a) el importe de los préstamos no dispuestos, que pueden estar disponibles para actividades de explotación o para el pago de operaciones de inversión o financiación, indicando las restricciones sobre el uso de tales medios financieros;
  - (b) el importe agregado de los flujos de efectivo, distinguiendo los de actividades de explotación, de inversión y de financiación, relacionados con participaciones en negocios conjuntos que se integran en los estados financieros mediante consolidación proporcional;
  - (c) el importe acumulado de flujos de efectivo que representen incrementos en la capacidad de la explotación, separado de aquéllos otros que se requieran para mantener la capacidad de la explotación de la empresa; y



## NIC 8

- (d) el importe de los flujos de efectivo por actividades de explotación, de inversión y de financiación, que procedan de cada uno de los segmentos de negocio y geográficos considerados para elaborar los estados financieros (véase la NIC 14, Información Financiera por Segmentos).
51. La información, por separado, de los flujos de efectivo que incrementan la capacidad de la explotación, distinguiéndolos de aquellos otros que sirven para mantenerla, es útil por permitir a los usuarios juzgar acerca de si la empresa está invirtiendo adecuadamente para mantener su capacidad de explotación. Toda empresa que no esté invirtiendo adecuadamente en el mantenimiento de su capacidad de explotación, puede estar perjudicando su rendimiento futuro a cambio de mejorar la liquidez presente y las distribuciones de ganancias a los propietarios.
52. La presentación de flujos de efectivo por segmentos permitirá a los usuarios obtener una mejor comprensión de las relaciones entre los flujos de efectivo de la empresa en su conjunto y los de cada una de sus partes integrantes, así como de la variabilidad y disponibilidad de los flujos de los segmentos considerados.

## FECHA DE VIGENCIA

53. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1994.***

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 8 (NIC 8)  
(REVISADA EN 1993)**

**Ganancia o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables**

La NIC 35, Explotaciones en Interrupción Definitiva, ha derogado los párrafos 4 y 19 a 22 de la presente NIC 8. La citada NIC 35 también deroga la definición de explotaciones en interrupción definitiva, contenida en el párrafo 6 de la presente NIC 8. La NIC 35 tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 1999.

La NIC 40, Inmuebles de Inversión, modificó el párrafo 44, resaltado también ahora en letra negrita y cursiva. La NIC 40 entrará en vigor para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2001.

Se ha emitido una Interpretación SIC que tiene relación con la NIC 8, se trata de la:

- SIC-8: Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-5
Definiciones	6
Ganancia o pérdida neta del ejercicio	7-30
Partidas extraordinarias	11-15
Ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias	16-18
[Párrafos derogados]	19-22
Cambios en las estimaciones contables	23-30
Errores fundamentales	31-40

**NIC 8**

Tratamiento preferente	34-37
Tratamiento alternativo permitido	38-40
Cambios en las políticas contables	41-57
Adopción de una Norma Internacional de Contabilidad	46-48
Otros cambios en las políticas contables — Tratamiento preferente	49-53
Otros cambios en las políticas contables — Tratamiento alternativo permitido	54-57
Fecha de vigencia	58

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios de clasificación, información a revelar y tratamiento contable de ciertas partidas de la cuenta de resultados, de manera que todas las empresas preparen y presenten el mismo de manera uniforme. Con ello, se mejora la comparabilidad de los estados financieros de la empresa, tanto con los emitidos por ella en ejercicios anteriores como con los confeccionados por otras empresas. De acuerdo con lo anterior, esta Norma exige la adecuada clasificación y revelación de información de partidas extraordinarias y la revelación de ciertas partidas dentro de las ganancias o pérdidas procedentes de las actividades ordinarias. También especifica el tratamiento contable que se debe dar a los cambios en las estimaciones contables, en las políticas contables y en la corrección de los errores fundamentales.

**ALCANCE**

1. ***Esta Norma debe aplicarse al informar, en la cuenta de resultados, sobre las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias y extraordinarias, así como al contabilizar los cambios en las estimaciones contables, los errores fundamentales y los cambios en las políticas contables.***
2. Esta Norma sustituye a la NIC 8, Partidas Extraordinarias, Partidas Procedentes de Ejercicios Anteriores y Cambios en las Políticas Contables, aprobada en 1977.
3. Esta Norma trata, entre otras cosas, de la información a revelar sobre ciertas partidas determinantes de las ganancias o pérdidas netas del ejercicio. Tales revelaciones se hacen en adición a cualquier otra información requerida por otra Norma Internacional de Contabilidad, incluyendo la NIC 1, Presentación de Estados Financieros.
4. [Derogado]
5. El efecto impositivo de las partidas extraordinarias, de los errores fundamentales y de los cambios en las políticas contables se contabilizará y desglosará de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias. Allí donde la NIC 12 se refiere a partidas extraordinarias o no usuales, debe entenderse partidas extraordinarias, tal como se definen en la presente Norma.

**DEFINICIONES**

6. ***Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:***

***Partidas extraordinarias son ingresos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la empresa, y por tanto no se espera que se repitan frecuente o regularmente.***

*Actividades ordinarias son todas las que la empresa emprende como parte de su comercio habitual, así como esas otras en que la empresa se implica porque surgen, se derivan o son una consecuencia de aquéllas.*

*Son errores fundamentales los que, habiendo sido descubiertos en el ejercicio corriente, resultan de una importancia tal que no pueda considerarse que los estados financieros de uno o más ejercicios anteriores reflejen la imagen fiel en la fecha de su formulación.*

*Políticas contables son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación y presentación de sus estados financieros.*

#### GANANCIA O PÉRDIDA NETA DEL EJERCICIO

7. ***Todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el ejercicio deben ser incluidas en la determinación de la ganancia o la pérdida neta del ejercicio, a menos que una Norma Internacional de Contabilidad requiera o permita otra cosa.***
8. Normalmente, todas las partidas de ingresos y gastos, reconocidas durante un ejercicio, se incluyen en la determinación de la ganancia o la pérdida neta de ese ejercicio. Esto incluye las partidas extraordinarias y los efectos de los cambios en las estimaciones contables. No obstante, pueden existir circunstancias en las que determinadas partidas pueden ser excluidas al determinar la ganancia o la pérdida del ejercicio corriente. Esta Norma se ocupa de dos de estas circunstancias: la corrección de errores fundamentales y el efecto de cambios en las políticas contables.
9. En otras Normas Internacionales de Contabilidad se tratan casos de partidas que, aún cumpliendo con las definiciones que el Marco Conceptual da para ingresos y gastos, se excluyen normalmente de la determinación de la ganancia o la pérdida del ejercicio. Son ejemplos de tales casos las reservas por revalorización (véase la NIC 16, Inmovilizado Material) y las pérdidas y ganancias que surgen por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera (véase la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera).
10. ***La ganancia neta o bien la pérdida neta del ejercicio, incluyen los siguientes componentes, que deben ser revelados en la parte principal de la cuenta de resultados:***
  - (a) ***ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias;*** y
  - (b) ***partidas extraordinarias.***

#### *Partidas Extraordinarias*

11. ***La naturaleza e importe de cada partida extraordinaria deben ser objeto de información por separado.***
12. Prácticamente todas las partidas de gastos e ingresos que se incluyen en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio surgen en el transcurso de las actividades ordinarias de la empresa. Por tanto, sólo en raras circunstancias se producen sucesos o transacciones que dan lugar a partidas extraordinarias.
13. El hecho de que el suceso o transacción en cuestión sea claramente diferente del resto de las actividades ordinarias de la empresa viene determinado más por la naturaleza del mismo que por la frecuencia con que se espera que el suceso o la transacción se repitan. Por tanto, un suceso o transacción puede ser extraordinario para una empresa, pero no para otra, a causa de las diferencias entre lo que son actividades ordinarias en cada una de ellas. Por ejemplo, las pérdidas procedentes de un terremoto pueden ser calificadas como extraordinarias por muchas empresas. No obstante, las reclamaciones de los asegurados tras un terremoto para la compañía de seguros que ha asegurado el riesgo correspondiente, no constituyen partidas extraordinarias.
14. Ejemplos de sucesos o transacciones que, generalmente, dan lugar a la aparición de partidas extraordinarias son las siguientes:
  - (a) la expropiación de activos; o
  - (b) un terremoto u otra catástrofe natural.
15. Las revelaciones acerca de la naturaleza e importe de cada partida extraordinaria pueden ser hechas en el cuerpo principal de la cuenta de resultados, o bien se puede consignar en la cuenta de resultados el importe total de las partidas extraordinarias, desglosando en las notas a los estados financieros los importes parciales de cada partida de pérdidas o ganancias extraordinarias.

**NIC 8***Ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias*

16. **Cuando alguna de las partidas de ingresos o gastos, de las que conforman la ganancia o la pérdida de las actividades ordinarias, son de tal magnitud, cualidad o incidencia en la entidad que la información respecto a ellas es relevante para explicar el rendimiento de la empresa en el ejercicio, la naturaleza e importe de tales partidas deben ser objeto de revelación por separado.**
17. Aunque las partidas de ingresos o gastos descritas en el párrafo 16 no son de tipo extraordinario, la naturaleza y cuantía de las mismas puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros a la hora de comprender la posición financiera y el rendimiento de la empresa, así como hacer las proyecciones sobre la posición y el rendimiento en el futuro. La información a revelar sobre dichas partidas se ofrece, normalmente, en las notas a los estados financieros.
18. Entre las circunstancias que pueden dar lugar a revelaciones separadas de partidas de ingresos o gastos, de acuerdo con el párrafo 16, están las siguientes:
- (a) la rebaja del valor de las existencias hasta su valor neto realizable, o de los elementos del inmovilizado material hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas;
  - (b) una reestructuración de las actividades de la empresa, así como la reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costes de la misma;
  - (c) enajenaciones o abandonos de partidas del inmovilizado material;
  - (d) enajenaciones o abandonos de inversiones a largo plazo;
  - (e) explotaciones en interrupción definitiva;
  - (f) cancelaciones de deudas por litigios; y
  - (g) otras reversiones de provisiones.
- 19-22. [Derogados — véase la NIC 35, Explotaciones en Interrupción Definitiva]

*Cambios en las estimaciones contables*

23. Como resultado de las incertidumbres inherentes a las actividades empresariales, muchas de las partidas de los estados financieros no pueden ser valoradas con precisión, sino sólo a través de estimaciones. El proceso de estimación implica la utilización de hipótesis basadas en la información disponible más reciente. Se requieren estimaciones, por ejemplo, de los clientes fallidos, de las existencias obsoletas, así como de la vida útil o de las pautas de consumo de la capacidad de servicio de los activos depreciables. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y no perjudica su fiabilidad.
24. En caso de que se produzcan cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta haya de ser revisada, como consecuencia de una nueva información obtenida, de poseer más experiencia o de desarrollos posteriores en la evolución del suceso en cuestión. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no da lugar a un ajuste que pueda ser calificado de partida extraordinaria o error fundamental.
25. En ocasiones es difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable. En esos casos, el cambio se tratará como si fuera una estimación contable, revelando información apropiada al respecto.
26. **El efecto del cambio en una estimación contable debe ser incluido, al determinar la ganancia o la pérdida, en:**
- (a) **el ejercicio en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un sólo ejercicio; o**
  - (b) **el ejercicio del cambio y los futuros, si éste afecta a varios ejercicios.**
27. El cambio en una estimación contable puede afectar sólo al ejercicio corriente, o bien a éste y a los futuros. Por ejemplo, un cambio en las estimaciones de los clientes fallidos afecta al ejercicio corriente y, por tanto, debe ser reconocido inmediatamente. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada o en los patrones de consumo de la capacidad de servicio de un activo amortizable, afecta al importe de la depreciación del ejercicio corriente y de cada uno de los años de la vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio correspondiente al ejercicio corriente se reconoce como ingreso o gasto del ejercicio, mientras que el eventual efecto sobre los ejercicios futuros se va reconociendo en el transcurso de los mismos.

28. ***El efecto del cambio en una estimación contable debe ser presentado, dentro de la cuenta de resultados, en la misma partida que fue empleada previamente para reflejar la estimación.***
29. A fin de asegurar la comparabilidad de los estados financieros entre diferentes ejercicios, el efecto del cambio en una estimación contable cuyo efecto fue incluido previamente entre las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias, se seguirá incluyendo entre las partidas que componen ese saldo de las ganancias o pérdidas netas del ejercicio. El efecto del cambio en una estimación contable, si previamente fue incluida entre los componentes de las partidas extraordinarias, se presenta también como una partida extraordinaria.
30. ***Deben ser revelados en los estados financieros la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos significativos en el ejercicio corriente, o que vaya a producirlos en ejercicios siguientes. Si fuera imposible cuantificar el efecto, también debe informarse de este hecho.***

#### ERRORES FUNDAMENTALES

31. Eventualmente, pueden descubrirse en el ejercicio corriente errores fundamentales cometidos al preparar los estados financieros de uno o más ejercicios anteriores. Estos errores pueden ser producto de errores aritméticos, errores al aplicar las políticas contables, problemas de interpretación de los hechos, fraudes o negligencias. La corrección de esos errores se incluirá, normalmente, en la determinación del resultado del ejercicio corriente.
32. En circunstancias excepcionales, el error tiene un efecto significativo en los estados financieros de uno o más ejercicios anteriores, de manera que los estados financieros correspondientes no pueden ser considerados fiables para la fecha en que fueron emitidos. A estos errores se les considera como errores fundamentales. Un ejemplo de error fundamental es la inclusión, en los estados financieros de un ejercicio anterior, de cantidades importantes de productos en curso y cuentas a cobrar correspondientes a contratos fraudulentos, cuyo cumplimiento no se puede exigir. La corrección de errores fundamentales requiere la reexpresión de la información comparativa, o bien presentar información adicional.
33. La corrección de errores fundamentales puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, que previamente no haya podido ser estimada con suficiente fiabilidad, no constituyen corrección de un error fundamental.

#### Tratamiento preferente

34. ***En la corrección de errores fundamentales, el importe que se relacione con ejercicios anteriores debe constituir un ajuste contra los saldos de las reservas por ganancias acumuladas al inicio del ejercicio. La información comparativa debe ser corregida, a menos que sea imposible llevar esto a cabo.***
35. Los estados financieros, incluyendo en ellos la información comparativa de ejercicios anteriores, se presentan como si el error fundamental hubiera sido corregido en el ejercicio en el que tuvo lugar. Por tanto, el importe de la corrección que se refiere a cada uno de los ejercicios sobre los que se informa, se incluirá en los resultados netos de ese ejercicio. El importe de la corrección, relativa a ejercicios anteriores a aquéllos para los que se suministra información en los estados financieros, se ajustará contra el saldo inicial de reservas por ganancias acumuladas del ejercicio más alejado en el tiempo sobre el que se presente información. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a ejercicios anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto asimismo de ajuste.
36. Los ajustes efectuados en la información comparativa no llevan, necesariamente, a enmendar los estados financieros que han sido aprobados por los propietarios, o registrados o depositados ante las autoridades con poder regulador. No obstante, las leyes nacionales pueden exigir que tales estados financieros sean objeto de enmienda formal.
37. ***La empresa debe revelar información sobre los extremos siguientes:***
  - (a) *la naturaleza del error fundamental;*
  - (b) *el importe que ha alcanzado la corrección en el ejercicio corriente y en cada uno de los precedentes sobre los que se presente información;*
  - (c) *el importe de la corrección relativa a ejercicios anteriores a los que se incluyen como información comparativa; y*
  - (d) *el hecho de que la información comparativa ha sido corregida, o bien una declaración sobre la imposibilidad de hacerlo.*

## NIC 8

*Tratamiento alternativo permitido*

38. ***El importe de la corrección, referente a un error fundamental, debe ser incluido en la determinación del resultado del ejercicio corriente. La información comparativa debe presentarse tal como se hizo en los estados financieros originales del ejercicio precedente. Debe, además, presentarse aparte información adicional corregida, preparada de acuerdo con lo establecido en el párrafo 34, a menos que sea imposible obtenerla.***
39. La corrección de un error fundamental se incluye en la determinación de los resultados netos del ejercicio corriente. No obstante, se presenta información adicional, generalmente en columnas separadas, para mostrar la información referente al ejercicio corriente y a los anteriores, como si los errores fundamentales hubieran sido corregidos en el ejercicio en el que se cometieron. Puede ser necesario aplicar este tratamiento contable en países donde los estados financieros tienen que incluir información comparativa que coincida con los estados presentados en ejercicios anteriores.
40. ***La empresa debe revelar información acerca de los siguientes extremos:***
- (a) ***la naturaleza del error fundamental;***
  - (b) ***el importe de la corrección reconocida en el resultado neto del ejercicio corriente; y***
  - (c) ***el importe de la corrección incluida en cada uno de los ejercicios para los cuales se presenta información adicional, así como el importe relativo a los ejercicios previos a aquéllos que comprenden dicha información adicional; si fuera imposible revelar tal información adicional, este hecho debe ser puesto asimismo de manifiesto.***

## CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES

41. Los usuarios necesitan poder comparar los estados financieros de la empresa durante un intervalo de tiempo que sea suficiente para poder identificar tendencias en su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo. Por ello, normalmente se adoptarán las mismas políticas contables en los sucesivos ejercicios.
42. ***Deberá procederse a cambiar una política contable sólo cuando sea obligatorio por norma legal, porque lo haya establecido un organismo regulador o cuando el cambio produzca una presentación más adecuada de los sucesos y transacciones en los estados financieros de la empresa.***
43. Se produce una presentación más adecuada de los sucesos o transacciones, en los estados financieros de la empresa, cuando el nuevo criterio contable produce información más relevante o fiable sobre la situación financiera, rendimiento o flujos de efectivo de la empresa.
44. ***Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:***
- (a) ***la adopción de una política contable para tratar sucesos o transacciones que difieren sustancialmente de los que han sido contabilizados previamente; y***
  - (b) ***la adopción de una nueva política contable para sucesos o transacciones que no han ocurrido anteriormente, o que, de ocurrir, no fueron significativas.***

***La adopción inicial de una política contable para contabilizar los activos por sus valores revalorizados, en virtud del tratamiento alternativo permitido en la NIC 16, Inmovilizado Material, o en la NIC 38, Activos Inmateriales, es un cambio en las políticas contables, si bien es considerado como una revalorización, de acuerdo con las susodichas NIC 16 o NIC 38, y por tanto no cae dentro del alcance de la presente Norma. Por ello, los párrafos 49 a 57 de esta Norma no son aplicables a tales cambios en las políticas contables.***

45. Un cambio en las políticas contables se puede aplicar retrospectiva o prospectivamente de acuerdo con las exigencias de esta Norma. La aplicación retrospectiva consiste en aplicar la nueva política contable a los eventos y transacciones como si se hubiese estado usando siempre. Por tanto, la política se aplica a los sucesos y transacciones desde la misma fecha en que se originaron las partidas correspondientes. La aplicación prospectiva consiste en utilizar la nueva política en los sucesos y transacciones que ocurran tras la fecha del cambio. No se llevan a cabo ajustes ni en los saldos de apertura de las reservas por ganancias acumuladas, ni en los resultados del ejercicio corriente, porque ninguno de los saldos existentes es recalculado. Sin embargo, la nueva política es de aplicación a los movimientos de las partidas desde la fecha del cambio. Por ejemplo, una empresa puede decidir cambiar su política contable respecto a los costes por intereses y capitalizarlos, de conformidad con el tratamiento alternativo permitido por la NIC 23, Costes por Intereses. Si se estuviese haciendo aplicación prospectiva, la nueva política sólo sería de aplicación a costes por intereses incurridos tras la fecha de cambio en la política contable.

*Adopción de una Norma Internacional de Contabilidad*

46. **Un cambio en las políticas contables que se hace para adoptar una Norma Internacional de Contabilidad debe ser tratado de acuerdo con las disposiciones transitorias que contenga la propia Norma. En ausencia de tales disposiciones transitorias, el cambio debe contabilizarse de acuerdo con el tratamiento preferente descrito en los párrafos 49, 52 y 53, o bien según el tratamiento alternativo permitido en los párrafos 54, 56 y 57.**
47. Las disposiciones transitorias de una Norma Internacional de Contabilidad pueden exigir una aplicación retrospectiva o prospectiva del correspondiente cambio de política contable.
48. En el caso de que una empresa no haya adoptado una Norma Internacional de Contabilidad nueva que, habiendo sido publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), no esté todavía en vigor, se aconseja a la citada empresa a que proceda a revelar información respecto a la naturaleza del futuro cambio en el criterio contable correspondiente, junto con el efecto que tal cambio tendrá, presumiblemente, en el resultado del ejercicio y en la situación financiera.

*Otros cambios en las políticas contables — Tratamiento preferente*

49. **Todos los cambios en políticas contables deben ser aplicados retrospectivamente, a menos que los importes de cualesquiera ajustes resultantes, relacionados con ejercicios previos, no puedan ser determinados razonablemente. Los ajustes resultantes deben ser tratados como modificaciones de los saldos iniciales de las reservas por ganancias acumuladas. La información comparativa debe ser también corregida, a menos que sea imposible hacerlo <sup>(1)</sup>.**
50. Los estados financieros, incluyendo la información relativa a ejercicios anteriores, se presentan como si la nueva política contable se hubiera estado usando siempre. Por tanto, se corrige la información comparativa para reflejar el efecto de la nueva política adoptada. El importe del ajuste relativo a los ejercicios anteriores a aquéllos cuyas cifras figuran en los estados financieros presentados, se ajustará contra el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas del primer ejercicio del que se presenta información comparativa. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a ejercicios anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto asimismo de ajuste.
51. Los ajustes efectuados en la información comparativa no llevan, necesariamente, a enmendar los estados financieros que han sido aprobados por los propietarios, o registrados o depositados ante las autoridades con poder regulador. No obstante, las leyes nacionales pueden exigir que dichos estados financieros sean objeto de enmienda formal.
52. **El cambio en las políticas contables debe ser aplicado prospectivamente cuando el importe de los ajustes de los saldos iniciales de las reservas por ganancias acumuladas, exigido en el párrafo 49, no pueda ser razonablemente determinado.**
53. **Cuando un cambio en las políticas contables tiene un efecto importante sobre el ejercicio corriente y sobre cualquier otro anterior del que se informa en los estados financieros, o puede tener un efecto importante sobre ejercicios posteriores, la empresa debe revelar información sobre los siguientes extremos:**
- (a) **las razones para haber hecho el cambio;**
  - (b) **el importe que ha alcanzado la corrección en el ejercicio corriente y en cada uno de los precedentes sobre los que se informe;**
  - (c) **el importe de la corrección relativa a ejercicios anteriores a los que se incluyen como información comparativa; y**
  - (d) **el hecho de que la información comparativa ha sido corregida, o bien una declaración sobre la imposibilidad de hacerlo.**

<sup>(1)</sup> Véase, también la Interpretación SIC-8: Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización. En esta Interpretación se establece que no es apropiado reconocer, en la cuenta de resultados, el efecto acumulado de los cambios que procedan de la transición, desde principios contables nacionales, a principios establecidos en las NIC (es decir, el tratamiento alternativo permitido en el párrafo 54 de la NIC 8 no es aplicable en el caso de la primera aplicación de las NIC como base de contabilización).

**NIC 10**

Otros cambios en las políticas contables — Tratamiento alternativo permitido

54. **Todos los cambios en las políticas contables deben ser aplicados retrospectivamente, a menos que los importes de cualquier ajuste resultante, relacionados con ejercicios previos, no puedan ser determinados razonablemente. Cualquier tipo de ajuste debe ser incluido como componente del resultado neto del ejercicio corriente. La información comparativa debe presentarse tal como se hizo en los estados financieros originales del ejercicio precedente. Debe, además, presentarse aparte información adicional corregida, preparada de acuerdo con lo establecido en el párrafo 49, a menos que sea imposible obtenerla <sup>(2)</sup>.**
55. Los ajustes que resultan de un cambio en las políticas contables, se incluyen como componentes del resultado neto del ejercicio corriente. No obstante, se presenta información adicional, generalmente por medio de columnas separadas, para mostrar la información referente al ejercicio corriente y a los anteriores, como si la nueva política contable hubiese sido utilizada siempre. Puede ser necesario aplicar este tratamiento contable en países donde los estados financieros tienen que incluir información comparativa que coincida con los estados presentados en ejercicios anteriores.
56. **Un cambio en las políticas contables debe ser aplicado prospectivamente cuando el importe del ajuste de los resultados netos del ejercicio corriente, según se establece en el párrafo 54, no pueda ser determinado razonablemente.**
57. **Cuando un cambio en las políticas contables tenga un efecto importante sobre el ejercicio corriente y sobre cualquier otro anterior del que se informa en los estados financieros, o puede tener un efecto importante sobre ejercicios posteriores, la empresa debe revelar información sobre los siguientes extremos:**
- (a) **las razones para realizar el cambio;**
  - (b) **el importe de la corrección que se ha reconocido en el resultado del ejercicio corriente; y**
  - (c) **el importe de la corrección incluida en cada uno de los ejercicios para los cuales se presenta información adicional separada, así como el importe relativo a los ejercicios previos a aquéllos que comprende dicha información adicional; si fuera imposible presentar esta información adicional, debe informarse asimismo de este hecho.**

## FECHA DE VIGENCIA

58. **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.**

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 10 (NIC 10)  
(REVISADA EN 1999)**

**Hechos posteriores a la fecha del balance**

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada por el Consejo del IASC en marzo de 1999, y tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2000.

## INTRODUCCIÓN

La NIC 10, Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, reemplaza aquellas partes de la anterior NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, que no han sido derogadas por la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. La nueva Norma contiene los siguientes cambios, de alcance muy limitado:

- (a) exigencia de nuevas revelaciones respecto a la fecha de formulación de los estados financieros;
- (b) supresión de la opción que permitía reconocer un pasivo por los dividendos identificados como correspondientes al ejercicio cubierto por los estados financieros, propuestos o declarados después de la fecha del balance, pero antes de que los estados financieros fueran autorizados para su publicación a través de la formulación. La empresa puede ofrecer las revelaciones exigidas respecto a tales dividendos, bien en el cuerpo principal del balance, como un componente separado del patrimonio neto, bien en las notas a los estados financieros;

<sup>(2)</sup> Véase, también la Interpretación SIC-8: Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización. En esta Interpretación se establece que no es apropiado reconocer, en la cuenta de resultados, el efecto acumulado de los cambios que procedan de la transición, desde principios contables nacionales, a principios establecidos en las NIC (es decir, el tratamiento alternativo permitido en el párrafo 54 de la NIC 8 no es aplicable en el caso de la primera aplicación de las NIC como base de contabilización).



## NIC 10

- (c) confirmación de que la empresa debe actualizar las revelaciones de información relacionadas con condiciones existentes en la fecha del balance, a la luz de cualquier información nueva sobre las citadas condiciones que se reciba después de esa fecha;
- (d) supresión de la exigencia de ajuste de los estados financieros siempre que un suceso, producido después de la fecha del balance, indique que la hipótesis de empresa en funcionamiento no es apropiada para una parte de la empresa. Según lo establecido en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, la hipótesis de empresa en funcionamiento se aplica a la empresa en su conjunto;
- (e) ciertas precisiones en los ejemplos de sucesos que dan lugar a ajustes y en los de sucesos que no dan lugar a ajustes en los estados financieros; y
- (f) mejoras varias en la preparación de los estados financieros.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1
Definiciones	2-6
Reconocimiento y valoración	7-12
Hechos posteriores a la fecha del balance que implican ajustes	7-8
Hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes	9-10
Dividendos	11-12
Empresa en funcionamiento	13-15
Información a revelar	16-21
Fecha de formulación	16-17
Actualización de las revelaciones sobre condiciones existentes en la fecha del balance	18-19
Hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes	20-21
Fecha de vigencia	22-23

La parte normativa de este Pronunciamento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es prescribir:

- (a) cuándo debe una empresa proceder a ajustar sus estados financieros por hechos posteriores a la fecha del balance; y
- (b) las revelaciones que la empresa debe efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros han sido formulados, así como respecto a los hechos posteriores a la fecha del balance.

La Norma exige también a la empresa que no prepare sus estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento si los hechos posteriores a la fecha del balance indican que tal hipótesis de continuidad no resulta apropiada.

**NIC 10**

## ALCANCE

1. ***Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización y en las revelaciones de información correspondientes a los hechos posteriores a la fecha del balance.***

## DEFINICIONES

2. ***Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:***

***Los hechos posteriores a la fecha del balance son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre la fecha del balance y la fecha de formulación de los estados financieros. Hay dos tipos de tales eventos:***

- (a) ***aquéllos que suministran evidencia de condiciones que existían ya en la fecha del balance (hechos posteriores a la fecha del balance que implican ajuste); y***
  - (b) ***aquéllos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha del balance (hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajuste).***
3. El proceso seguido para la autorización, con vistas a la publicación, de los estados financieros, varía dependiendo de la estructura organizativa de la empresa, de los requisitos legales y de los procedimientos seguidos para la preparación y finalización de dichos estados financieros.
  4. En algunos casos, antes de que hayan sido formalmente publicados, la empresa está obligada a presentar sus estados financieros a los propietarios para que éstos los aprueben. En estos casos, los estados financieros se consideran autorizados para la publicación en la fecha de su formulación y no en la fecha en que los propietarios los aprueban.

## Ejemplo

La gerencia de una empresa completa el día 28 de febrero de 20X2 el borrador de estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 20X1. El consejo de administración revisa tales estados financieros el 18 de marzo de 20X2, autorizando su difusión. La empresa procede a anunciar el resultado del ejercicio, junto con otra información financiera seleccionada, el 19 de marzo de 20X2. Los estados financieros quedan a disposición de los propietarios y otros interesados el día 1 de abril de 20X2. La junta anual de propietarios aprueba los anteriores estados financieros el 15 de mayo de 20X2, y se procede a registrarlos en el organismo regulador el día 17 de mayo de 20X2.

Los estados financieros se formularon el 18 de marzo de 20X2 (fecha en que el consejo de administración autorizó su difusión).

5. En algunos casos, la gerencia de la empresa está obligada a someter sus estados financieros a un consejo de supervisión dentro de la misma (compuesto únicamente por miembros no ejecutivos) para que proceda a su aprobación. En tales casos, los estados financieros quedan formulados cuando la gerencia los autoriza para su entrega al consejo de supervisión.

## Ejemplo

El 18 de marzo de 20X2, la gerencia de una empresa autoriza los estados financieros para que sean entregados al consejo de supervisión. Este consejo supervisor está compuesto exclusivamente de miembros no ejecutivos, si bien puede incluir representantes de empleados y otros intereses externos. El consejo de supervisión aprueba los estados financieros el 26 de marzo de 20X2. Los estados financieros quedan a disposición de los propietarios y otros interesados el día 1 de abril de 20X2. La junta anual de propietarios recibe los estados financieros el 15 de mayo de 20X2 y éstos se registran en el organismo regulador el 17 de mayo de 20X2.

Los estados financieros se formularon el 18 de marzo de 20X2 (fecha de la autorización de la gerencia para su entrega al consejo de supervisión).

6. En los hechos posteriores a la fecha del balance se incluyen todos los eventos hasta la fecha en que los estados financieros quedan formulados, incluso si tales eventos ocurren tras la publicación del anuncio del resultado o de otra información financiera referente al ejercicio.

## RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

*Hechos posteriores a la fecha del balance que implican ajustes*

7. ***La empresa debe proceder a modificar los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos posteriores a la fecha del balance que impliquen ajustes.***
8. Los siguientes son ejemplos de hechos, posteriores a la fecha del balance, que obligan a la empresa a ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros, o bien a reconocer partidas aún no reconocidas:
  - (a) la resolución de un litigio judicial después de la fecha del balance que, al confirmar a la empresa que tenía ya una obligación presente en la fecha del balance, obliga a realizar un ajuste en la provisión previamente reconocida, o bien a reconocer una provisión en lugar de revelar simplemente un pasivo contingente;
  - (b) la recepción de información, después de la fecha del balance, que indique el deterioro de un activo a esa fecha, o bien la necesidad de ajustar la pérdida por deterioro reconocida previamente para tal activo. Por ejemplo:
    - (i) la quiebra de un cliente, ocurrida después de la fecha del balance, usualmente confirma que en tal fecha existía una pérdida sobre la cuenta comercial a cobrar, de forma que la empresa necesita ajustar el importe en libros de dicha cuenta; y
    - (ii) la venta de existencias, después de la fecha del balance, puede suministrar evidencia acerca del valor neto realizable de las mismas en la fecha del balance;
  - (c) la determinación, con posterioridad a la fecha del balance, del coste de los activos comprados o del importe de los activos vendidos antes de dicha fecha;
  - (d) la determinación, con posterioridad a la fecha del balance, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si en la fecha del balance la empresa tiene la obligación, ya sea de carácter legal o simplemente asumida por la empresa, de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha (véase la NIC 19, Retribuciones a los Empleados); y
  - (e) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

*Hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes*

9. ***La empresa no debe proceder a modificar los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos posteriores a la fecha del balance, si éstos no implican ajustes.***
10. Un ejemplo de hecho posterior a la fecha del balance que no implica ajuste es la reducción en el valor de mercado de las inversiones ocurrida entre la fecha del balance y la fecha en que se formularon los estados financieros. La caída del valor de mercado no está, normalmente, relacionada con las condiciones de las inversiones en la fecha del balance, sino que refleja circunstancias acaecidas en el ejercicio siguiente. Por tanto, la empresa no procederá a ajustar los importes previamente reconocidos en sus estados financieros para las inversiones. De forma similar, la empresa no procederá a actualizar los importes que figuren en las notas u otras revelaciones de información que se refieran a esas inversiones, a la fecha del balance, aunque pudiera ser necesario presentar información adicional en función de lo establecido en el párrafo 20.

*Dividendos*

11. ***Si después de la fecha del balance se proponen o declaran dividendos para los poseedores de instrumentos de capital (según se han definido en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar), la empresa no debe reconocer tales dividendos como un pasivo en la fecha del balance.***

**NIC 10**

12. La NIC 1, Presentación de Estados Financieros, exige que la empresa revele el importe de los dividendos que hayan sido propuestos o declarados después de la fecha del balance, pero antes de que se hayan formulado los estados financieros. En la citada NIC 1 se permite que la empresa revele este dato:
- (a) en los estados financieros, como un componente separado del patrimonio neto; o
  - (b) en las notas a los estados financieros.

**EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO**

13. ***La empresa no debe preparar sus estados financieros sobre la base de que es una empresa en funcionamiento si la gerencia determina, después de la fecha del balance, bien que tiene la intención de liquidar la empresa o cesar en sus actividades, bien que no existe otra alternativa más realista que hacerlo.***
14. El deterioro de los resultados de explotación y de la posición financiera de la empresa con posterioridad a la fecha del balance puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta todavía apropiada. Si no lo fuera, el efecto de este hecho es tan decisivo que esta Norma exige un cambio fundamental en la base de contabilización, y no meramente un ajuste en los importes que se hayan reconocido utilizando la base de contabilización original.
15. La NIC 1, Presentación de Estados Financieros, exige la revelación de ciertas informaciones siempre que se dé alguna de estas circunstancias:
- (a) los estados financieros no hayan sido preparados sobre la base de que es una empresa en funcionamiento; o
  - (b) la gerencia sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relacionadas con eventos o condiciones que pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la empresa de continuar como una empresa en funcionamiento. Estos eventos o circunstancias que exigen revelar información pueden aparecer con posterioridad a la fecha del balance.

**INFORMACIÓN A REVELAR***Fecha de formulación*

16. ***La empresa debe revelar la fecha en la que los estados financieros han sido formulados, así como quién ha realizado tal formulación. En el caso de que los propietarios de la empresa u otros tengan la facultad de modificar los estados financieros tras la formulación, la empresa debe también revelar este hecho.***
17. Es importante para los usuarios saber en qué momento han sido formulados los estados financieros, puesto que no reflejarán eventos que hayan ocurrido con posterioridad a esa fecha.

*Actualización de las revelaciones sobre condiciones existentes en la fecha del balance*

18. ***Si con posterioridad a la fecha del balance la empresa recibe información acerca de condiciones que existían ya en dicha fecha, a la luz de la información recibida debe actualizar en las notas a los estados financieros las revelaciones que estén relacionadas con tales condiciones.***
19. En algunos casos, la empresa necesita actualizar las revelaciones hechas en los estados financieros para reflejar la información recibida después de la fecha del balance, incluso cuando dicha información no afecte a los importes que la empresa haya reconocido en los estados financieros. Un ejemplo de esta necesidad de actualizar la información revelada ocurre cuando, posteriormente a la fecha del balance, se obtiene evidencia acerca de una obligación contingente que ya existía a esa fecha. Aparte de que deba considerarse si, con la nueva información, la empresa debe reconocer una provisión en función de lo establecido en la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes; a la luz de la nueva evidencia la entidad procederá a actualizar la información revelada acerca del pasivo contingente.

Hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes

20. **En aquellos casos en que los hechos posteriores a la fecha del balance sean de tal importancia que su falta de revelación pudiera afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros para realizar las evaluaciones pertinentes y tomar decisiones, la empresa debe revelar la siguiente información, para cada una de las categorías de hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes:**
- (a) **la naturaleza del evento; y**
  - (b) **una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.**
21. Los siguientes son ejemplos de hechos posteriores a la fecha del balance, que no implican ajustes pero que pueden ser de tal importancia que la falta de informaciones sobre los mismos afectaría a la capacidad que los usuarios de los estados financieros tienen para realizar las evaluaciones pertinentes y tomar decisiones:
- (a) una combinación de negocios importante, que ha tenido lugar después de la fecha del balance (la NIC 22, Combinaciones de Negocios, exige revelar información específica en tales casos), o bien la enajenación de una dependiente significativa;
  - (b) el anuncio de un plan para interrumpir definitivamente una explotación, de la enajenación o abandono de activos o la cancelación de pasivos atribuibles a una explotación en interrupción definitiva o la conclusión de acuerdos obligatorios para vender tales activos o cancelar tales pasivos (véase la NIC 35, Explotaciones en Interrupción Definitiva);
  - (c) las compras o enajenaciones significativas de activos, o bien la expropiación de activos importantes por parte de las Administraciones Públicas;
  - (d) la destrucción por incendio de una planta importante de producción, tras la fecha del balance;
  - (e) el anuncio, o el comienzo de la implementación de una reestructuración importante (véase la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes);
  - (f) transacciones importantes realizadas con acciones ordinarias o con acciones ordinarias potenciales, tras la fecha del balance (la NIC 33, Ganancias por Acción, aconseja a la empresa que describa dichas transacciones, aparte de las emisiones de capital y de las divisiones de acciones por partición de las mismas);
  - (g) los cambios anormalmente grandes, posteriores a la fecha del balance, en los precios de los activos o en los tipos de cambio de alguna moneda extranjera;
  - (h) los cambios en los tipos impositivos o en las leyes fiscales, aprobados o anunciados con posterioridad a la fecha del balance, que vayan a tener un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos (véase la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias);
  - (i) la aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo al dar garantías de importe significativo; y
  - (j) el planteamiento de litigios importantes surgidos exclusivamente por causa de eventos posteriores a la fecha del balance.

#### FECHA DE VIGENCIA

22. **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2000.**
23. En 1998, la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, derogó las partes de la antigua NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, que trataban sobre contingencias. Esta Norma deroga el resto de la antigua NIC 10.

## NIC 11

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 11 (NIC 11)  
(REVISADA EN 1993)**

**CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN**

Esta Norma Internacional de Contabilidad revisada tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995, sustituyendo a la antigua NIC 11, Contabilización de los Contratos de Construcción, aprobada por el Consejo en 1978.

En mayo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó el párrafo 45. El texto modificado tendrá vigencia cuando entre en vigor la NIC 10 (revisada en 1999), es decir, para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2000.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-2
Definiciones	3-6
Agrupación y segmentación de los contratos de construcción	7-10
Ingresos ordinarios del contrato	11-15
Costes del contrato	16-21
Reconocimiento de ingresos ordinarios y gastos	22-35
Reconocimiento de las pérdidas esperadas	36-37
Cambios en las estimaciones	38
Información a revelar	39-45
Fecha de vigencia	46

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costes relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes ejercicios contables, por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos ordinarios y los costes que cada uno de ellos genere, entre los ejercicios contables a lo largo de los cuales se ejecuta. Esta Norma utiliza los criterios establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, con el fin de determinar cuándo se reconocen como ingresos ordinarios y costes en la cuenta de resultados los producidos por el contrato de construcción. También es una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

## ALCANCE

1. ***Esta Norma debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas.***
2. La presente norma sustituye a la NIC 11, Contabilización de los Contratos de Construcción, aprobada en 1978.

## DEFINICIONES

3. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Un contrato de construcción es 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.**

**Un contrato de precio fijo es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costes.**

**Un contrato de margen sobre el coste es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costes satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costes o una cantidad fija.**

4. Un contrato de construcción puede acordarse para la fabricación de un solo activo, como un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel. Un contrato de construcción puede, asimismo, referirse a la construcción de varios activos que estén íntimamente relacionados entre sí o sean interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización; ejemplos de dichos contratos son los de construcción de refinerías u otras instalaciones complejas especializadas.
5. Para los propósitos de esta Norma, el término contratos de construcción incluye:
- (a) los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectos, así como
  - (b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos.
6. Las fórmulas que se utilizan en los contratos de construcción son variadas, pero para los propósitos de esta Norma se clasifican en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el coste. Algunos contratos de construcción pueden contener características de una y otra modalidad, por ejemplo en el caso de un contrato de margen sobre el coste con un precio máximo concertado. En tales circunstancias, el contratista necesita considerar todas las condiciones expuestas en los párrafos 23 y 24, para determinar cómo y cuándo reconocer en resultados los ingresos ordinarios y costes correspondientes al contrato.

## AGRUPACIÓN Y SEGMENTACIÓN DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

7. Los requisitos contables de esta Norma se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción. No obstante, en ciertas circunstancias, y a fin de reflejar mejor el fondo económico de la operación, es necesario aplicar la Norma de forma independiente a los componentes identificables de un contrato único o juntar un grupo de contratos a efectos de su tratamiento contable.
8. **Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:**
- (a) **se han recibido propuestas económicas diferentes para cada activo;**
  - (b) **cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos; y**
  - (c) **pueden identificarse los ingresos ordinarios y costes de cada activo.**
9. **Un grupo de contratos, ya procedan de un cliente o de varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:**
- (a) **el grupo de contratos se negocia como un único paquete;**
  - (b) **los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios genérico para todos ellos; y**

## NIC 11

(c) *los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.*

10. *Un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la construcción de tal activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado cuando:*

(a) *el activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original; o*

(b) *el precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.*

## INGRESOS ORDINARIOS DEL CONTRATO

11. *Los ingresos ordinarios del contrato deben comprender:*

(a) *el importe inicial del ingreso acordado en el contrato; y*

(b) *cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:*

(i) *en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso; y*

(ii) *siempre que sean susceptibles de valoración fiable.*

12. Los ingresos ordinarios del contrato se valoran según el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La valoración de los ingresos ordinarios procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto, la cuantía de los ingresos ordinarios del contrato puede aumentar o disminuir de un ejercicio a otro. Por ejemplo:

(a) el contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones que aumenten o disminuyan los ingresos ordinarios del contrato, en un ejercicio posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado;

(b) el importe de ingresos ordinarios acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios;

(c) la cuantía de los ingresos ordinarios procedentes de un contrato puede disminuir como consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista en la realización de la obra; o

(d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos ordinarios del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza.

13. Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Una modificación puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos ordinarios procedentes del contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato. La modificación se incluye en los ingresos ordinarios del contrato cuando:

(a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos ordinarios que surgen de la modificación; y

(b) la cuantía que la modificación supone puede ser valorada con suficiente fiabilidad.

14. Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente o de un tercero como reembolso de costes no incluidos en el precio del contrato. La reclamación puede surgir, por ejemplo, cuando el cliente cause retrasos, errores en las especificaciones o el diseño, o bien por causa de disputas referentes al trabajo incluido en el contrato. La valoración de las cantidades de ingresos ordinarios, que surgen de las reclamaciones, está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y, frecuentemente, depende del resultado de las pertinentes negociaciones. Por tanto, las reclamaciones se incluirán entre los ingresos ordinarios del contrato cuando:

(a) las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración, de tal manera que es probable que el cliente acepte la reclamación; y

(b) el importe que es probable que acepte el cliente puede ser valorado con suficiente fiabilidad.



15. Los pagos por incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. Por ejemplo, un contrato puede estipular el reconocimiento de un incentivo al contratista si termina la obra en un plazo menor al previsto. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos ordinarios procedentes del contrato cuando:
- (a) el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen; y
  - (b) el importe derivado del pago por incentivos puede ser valorado con suficiente fiabilidad.

#### COSTES DEL CONTRATO

16. **Los costes del contrato deben comprender:**
- (a) **los costes que se relacionen directamente con el contrato específico;**
  - (b) **los costes que se relacionen con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados al contrato específico; y**
  - (c) **cualquier otro coste que se pueda cargar al cliente, según los términos pactados en el contrato.**
17. Los costes que se relacionan directamente con cada contrato específico incluirán:
- (a) costes de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
  - (b) costes de los materiales usados en la construcción;
  - (c) depreciación de inmovilizado material usado en la ejecución del contrato;
  - (d) costes de desplazamiento de los elementos que componen el inmovilizado material desde y hasta la localización de la obra;
  - (e) costes de alquiler del inmovilizado material;
  - (f) costes de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
  - (g) costes estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluyendo los costes esperados de las garantías; y
  - (h) reclamaciones de terceros.

Los anteriores costes pueden disminuirse en la cuantía de cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los ingresos ordinarios del contrato, por ejemplo los ingresos por venta de materiales sobrantes o la liquidación del inmovilizado material, una vez acabado el contrato.

18. Los costes que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general y pueden ser imputados a cada contrato específico, incluyen los siguientes:
- (a) seguros;
  - (b) costes de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico; y
  - (c) costes indirectos de construcción.

Estos costes se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales que se aplican de manera uniforme a todos los costes que tienen similares características. La distribución se basa en el nivel normal de actividad de construcción. Los costes indirectos de construcción comprenden gastos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. Los costes que pueden distribuirse a la actividad de construcción en general, y que pueden ser distribuidos a los contratos específicos, incluyen también los costes por intereses, siempre que el contratista adopte el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costes por Intereses.

19. Entre los costes que son específicamente atribuibles al cliente, según los términos pactados en el contrato de construcción, se pueden encontrar algunos costes generales de administración, así como costes de desarrollo, siempre que el reembolso de los mismos esté especificado en el acuerdo convenido por las partes.

## NIC 11

20. Los costes que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación, o no puedan ser distribuidos a los contratos específicos, se excluirán de los costes del contrato de construcción. Entre estos costes a excluir se encuentran:
- (a) los costes generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
  - (b) los costes de venta;
  - (c) los costes de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno; y
  - (d) la parte de la cuota de depreciación que corresponde a infrautilización, porque los componentes del inmovilizado material no han sido utilizados en ningún contrato específico.
21. Los costes del contrato comprenden todos los costes atribuibles al mismo desde la fecha en que éste se convierte en firme hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. No obstante, los costes que se relacionan directamente con un contrato, porque se han incurrido en el trámite de negociación del mismo, pueden ser incluidos como parte de los costes del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y valorados con suficiente fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costes incurridos al obtener un contrato se reconozcan como un gasto del ejercicio en que han sido incurridos, no podrán ser ya acumulados en el coste del contrato cuando éste se llegue a obtener, en un ejercicio posterior.

## RECONOCIMIENTO DE INGRESOS ORDINARIOS Y GASTOS

22. ***Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance. Toda pérdida esperada en el contrato de construcción debe ser reconocida como tal inmediatamente, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 36.***
23. ***En el caso de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:***
- (a) ***puedan valorarse razonablemente los ingresos ordinarios totales del contrato;***
  - (b) ***es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;***
  - (c) ***tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de realización, a la fecha del balance, pueden ser valorados con suficiente fiabilidad; y***
  - (d) ***los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y valorados con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.***
24. ***En el caso de un contrato de margen sobre el coste, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:***
- (a) ***es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; y***
  - (b) ***los costes atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y valorados de forma fiable.***
25. El reconocimiento de ingresos ordinarios y costes con referencia al estado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de realización. Según este método, los ingresos ordinarios derivados del contrato se comparan con los costes del mismo incurridos en la consecución del estado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos ordinarios, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada ejercicio económico.
26. Según el método del porcentaje de realización, los ingresos ordinarios del contrato se reconocen como tales, en la cuenta de resultados, a lo largo de los ejercicios en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costes del contrato se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo exceso esperado de los costes del contrato, sobre los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto llevándolo a resultados inmediatamente, de acuerdo con el párrafo 36.
27. El contratista puede haber incurrido en costes que se relacionen con la actividad futura del contrato. Tales costes se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro. Estos costes representan cantidades debidas por el cliente y son a menudo clasificados como obra en curso bajo el contrato.

28. El desenlace de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos asociados con el mismo. No obstante, cuando surgiese incertidumbre respecto al cobro de una partida ya incluida en los ingresos ordinarios procedentes del contrato, e incorporada a la cuenta de resultados, el saldo incobrable o la partida cuya recuperación haya dejado de ser probable, se reconocerá como un gasto del ejercicio, en lugar de ser tratada como un ajuste en el importe de los ingresos ordinarios del contrato.
29. La empresa, generalmente es capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen:
- (a) los derechos de disposición de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir;
  - (b) la contrapartida a satisfacer; y
  - (c) la forma y plazos de pago.

Normalmente, también es necesario que la empresa tenga un sistema de presupuestación financiera y de información interna efectivos. La empresa revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos ordinarios y costes del contrato, a medida que éste se va ejecutando. El hecho de que estas revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

30. El estado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La empresa suele utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden tener en cuenta:
- (a) la proporción de los costes del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costes totales estimados para el contrato;
  - (b) el examen del trabajo ejecutado; o
  - (c) la proporción física del contrato total ejecutado ya.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado hasta la fecha.

31. Cuando se determina el estado de realización del contrato por referencia a los costes incurridos hasta la fecha, sólo se incluyen los costes del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado hasta dicho momento. Ejemplos de costes del contrato que se excluyen son los siguientes:
- (a) costes que se relacionen con la actividad futura derivada del contrato, tales como los costes de materiales que se hayan entregado en la obra o se hayan dejado en sus proximidades para ser usados en la misma, que sin embargo no se han instalado, usado o aplicado todavía en la ejecución, salvo si tales materiales se han fabricado especialmente para el contrato; y
  - (b) pagos anticipados a los subcontratistas, por causa de los trabajos que éstos ejecutarán bajo el contrato correspondiente.

32. ***Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:***

- (a) ***los ingresos ordinarios deben ser reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la medida en que sea probable recuperar los costes incurridos por causa del contrato; y***
- (b) ***los costes del contrato deben reconocerse como gastos del ejercicio en que se incurren.***

***Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto del ejercicio, de acuerdo con el párrafo 36.***

33. A menudo, durante las primeras fases de ejecución de un contrato, no puede estimarse con suficiente fiabilidad el desenlace final del mismo. No obstante, puede ser probable que la empresa llegue a recuperar los costes incurridos en esta etapa. Por tanto, los ingresos ordinarios del contrato serán reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la proporción que supongan, sobre el total, los costes incurridos que se esperen recuperar. Cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la empresa se abstendrá de reconocer beneficio alguno. No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con suficiente fiabilidad, puede ser probable que los costes totales del contrato vayan a exceder a los ingresos ordinarios totales. En tal caso, cualquier exceso de los costes totales sobre los ingresos ordinarios totales del contrato, se llevará inmediatamente a los resultados del ejercicio, de acuerdo con el párrafo 36.

**NIC 11**

34. Los costes del contrato que no sean de probable recuperación se llevan a resultados del ejercicio inmediatamente. Ejemplos de circunstancias en las que sea improbable dicha recuperación, donde los costes del contrato pueden requerir su cargo inmediato a resultados, se dan en aquellos contratos donde:
- (a) no se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada;
  - (b) la realización está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente;
  - (c) están implicados derechos de propiedad que serán probablemente anulados o expropiados;
  - (d) el cliente es incapaz de asumir sus obligaciones; o
  - (e) el contratista es incapaz de cumplir el contrato, o las obligaciones que se derivan del mismo.
35. ***Cuando desaparezcan las incertidumbres, que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos ordinarios y los gastos asociados con el contrato de construcción deben pasar a ser reconocidos en la cuenta de resultados de acuerdo con el párrafo 22, en lugar de hacerlo según lo establecido en el párrafo 32.***

## RECONOCIMIENTO DE LAS PÉRDIDAS ESPERADAS

36. ***Cuando sea probable que los costes totales del contrato vayan a exceder de los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en la cuenta de resultados del ejercicio.***
37. La cuantía de tales pérdidas se determina con independencia de:
- (a) si los trabajos del contrato han comenzado o no;
  - (b) el estado de realización de la actividad del contrato; o
  - (c) la cantidad de ganancias que se espera obtener en otros contratos, siempre que aquéllos y éste no sean tratados como uno sólo a efectos contables, de acuerdo con el párrafo 9.

## CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES

38. El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada ejercicio, a las estimaciones de ingresos ordinarios y costes totales hasta la fecha. Por tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos ordinarios o costes del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables (véase la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables). Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de gastos e ingresos ordinarios reconocidas en la cuenta de resultados, tanto en el ejercicio en que tiene lugar el cambio como en los ejercicios siguientes.

## INFORMACIÓN A REVELAR

39. ***La empresa debe revelar, en sus estados financieros, información sobre:***
- (a) ***el importe de los ingresos ordinarios del contrato reconocidos como tales en el ejercicio;***
  - (b) ***los métodos utilizados para determinar la parte de ingreso ordinario del contrato reconocido como tal en el ejercicio; y***
  - (c) ***los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.***
40. ***La empresa debe revelar, para los contratos en curso en la fecha de cierre, cada una de las siguientes informaciones:***
- (a) ***la cantidad acumulada de costes incurridos y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha;***

- (b) *la cuantía de los anticipos recibidos; y*
- (c) *la cuantía de las retenciones en los pagos.*
41. Las retenciones son cantidades procedentes de las certificaciones hechas a los clientes, que no se recuperan hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra han sido rectificadas. Las certificaciones son las cantidades facturadas por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido pagadas por el cliente o no. Los anticipos son las cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.
42. **La empresa debe informar, en los estados financieros, sobre:**
- (a) *los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción; y*
- (b) *los pasivos que representen cantidades, en términos brutos, debidas a los clientes por causa de estos mismos contratos.*
43. La cantidad bruta debida por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:
- (a) los costes incurridos más las ganancias reconocidas en la cuenta de resultados; y
- (b) la suma de las pérdidas reconocidas en la cuenta de resultados y las certificaciones realizadas y facturadas para el conjunto de contratos en curso, en los cuales, los costes incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas.
44. La cantidad bruta debida a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:
- (a) los costes incurridos más las ganancias reconocidas en la cuenta de resultados; y
- (b) la suma de las pérdidas reconocidas en la cuenta de resultados y las certificaciones realizadas para el conjunto de contratos en curso, en los cuales, las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costes incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas).
45. La empresa informará, acerca de cualquier activo contingente o pasivo contingente, de acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de circunstancias tales como los costes derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventuales.

## FECHA DE VIGENCIA

46. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.***

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 12 (NIC 12)  
(REVISADA EN 2000)**

**Impuesto sobre las Ganancias**

En octubre de 1996, el consejo aprobó la Norma revisada, que se publicó como NIC 12 (revisada en 1996), Impuesto sobre las Ganancias, y derogó la anterior NIC 12 (reordenada en 1994), Contabilidad del Impuesto sobre las Ganancias. La Norma revisada tenía vigencia para los estados financieros que comenzaran a partir del 1 de enero de 1998.

En mayo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó el párrafo 88. El texto modificado tiene vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2000.

En abril del 2000, se modificaron los párrafos 20, 62(a), 64 y el Apéndice A, párrafos A10, A11 y B8 para actualizar las referencias cruzadas y la terminología como consecuencia de la emisión de la NIC 40, Inmuebles de Inversión.

**NIC 12**

En octubre de 2000, el Consejo aprobó ciertas modificaciones de la NIC 12, añadiendo los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C y 91, a la vez que eliminaba los párrafos 3 y 50. Estas revisiones limitadas especifican el tratamiento contable de las consecuencias de los dividendos en el impuesto sobre las ganancias. El texto revisado tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2001.

Se han emitido dos Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 12:

- SIC-21: Impuesto sobre las Ganancias — Recuperación de Activos no Depreciables Revalorizados; y
- SIC-25: Impuesto sobre las Ganancias — Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas.

**INTRODUCCIÓN**

Esta Norma (NIC 12 revisada) sustituye a la NIC 12, Contabilización del Impuesto sobre las Ganancias (la NIC 12 original). La NIC 12 (revisada) tendrá vigencia para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1998. Los principales cambios que contiene respecto de la NIC 12 (original) son los siguientes:

1. La NIC 12 original exigía a las empresas que contabilizaran los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en la cuenta de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, conocido como método del pasivo basado en el balance.

El método del pasivo que se basa en la cuenta de resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance contempla también las diferencias temporarias surgidas de los activos y de los pasivos exigibles. Las diferencias temporales en la cuenta de resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y el resultado contable, que se originan en un ejercicio y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros, dentro del balance. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales.

Todas las diferencias temporales son también diferencias temporarias. Las diferencias temporarias también se generan en las siguientes circunstancias, las cuales no dan origen a diferencias temporales, aunque la NIC 12 original les daba el mismo tratamiento que a las transacciones que dan origen a diferencias temporales:

- (a) dependientes, asociadas o negocios conjuntos que no hayan distribuido todas sus ganancias a la dominante o al inversor;
- (b) activos que se revaloricen contablemente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales; y
- (c) el coste de una combinación de negocios, que es calificada como una adquisición, y por tanto se distribuye entre los activos y pasivos identificables adquiridos, tomando como referencia los valores razonables de éstos sin hacer un ajuste equivalente a efectos fiscales.

Además, existen algunas diferencias temporarias en este nuevo método que no eran diferencias temporales en el antiguo, por ejemplo las que aparecen cuando:

- (a) los activos y pasivos no monetarios de un establecimiento extranjero, que es parte integrante de las operaciones de la empresa, se convierten a tipos de cambio históricos;
- (b) los activos y pasivos no monetarios de la empresa se reexpresan siguiendo lo dispuesto en la NIC 29, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias; o
- (c) el importe en libros de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su base fiscal correspondiente.

## NIC 12

2. La NIC 12 original permitía que la empresa no reconociese activos y pasivos por impuestos diferidos cuando tuviese una evidencia razonable de que las diferencias temporales correspondientes no fueran a revertir en un período de tiempo determinado. La NIC 12 (revisada) exige a la empresa que proceda a reconocer, con algunas excepciones que se mencionan más abajo, bien sea un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias, con las excepciones señaladas más adelante.
3. La NIC 12 original exigía que:
  - (a) los activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporales fueran reconocidos cuando hubiese una expectativa razonable de realización; y
  - (b) los activos por impuestos diferidos surgidos de pérdidas fiscales fueran reconocidos como tales sólo cuando hubiese seguridad, más allá de cualquier duda razonable, de que las ganancias fiscales futuras serían suficientes para poder realizar los beneficios fiscales derivados de las pérdidas. La NIC 12 original permitía, pero no obligaba, a la empresa a diferir el reconocimiento de los beneficios por pérdidas fiscales no utilizadas hasta el ejercicio en que se produjera su realización efectiva.

La NIC 12 (revisada) exige el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, cuando sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales en el futuro para realizar el activo por impuestos diferidos. Cuando una empresa tenga un historial de pérdidas, habrá de reconocer un activo por impuestos diferidos sólo en la medida que tenga diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, o bien disponga de otro tipo de evidencia sobre la existencia de beneficios fiscales disponibles en el futuro.

4. Como una excepción a la exigencia general establecida en el anterior párrafo 2, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen de algunos tipos de activos y pasivos cuyos importes en libros difieren, en el momento del reconocimiento inicial, de su base fiscal original. Puesto que estas circunstancias no daban lugar a diferencias temporales en la NIC 12 original, no producían ni activos ni pasivos por impuestos diferidos.
5. La NIC 12 original exigía que fueran reconocidos los impuestos a pagar por las ganancias no distribuidas de las dependientes o asociadas, salvo que fuera razonable presumir que tales ganancias no serían distribuidas, o que su distribución no daría lugar a obligaciones fiscales. No obstante, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de tales pasivos por impuestos diferidos (así como de los surgidos por cualquier ajuste por conversión relativo a los mismos), siempre que se den las dos siguientes condiciones:
  - (a) la dominante, inversora o participante sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y
  - (b) sea probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

Cuando esta prohibición produzca como resultado que no se reconozcan pasivos por impuestos diferidos, la NIC 12 (revisada) exige a la empresa que revele información sobre el importe acumulado de las diferencias temporarias correspondientes.

6. La NIC 12 original no se refiere explícitamente a los ajustes al valor razonable de activos y pasivos que siguen a una combinación de negocios. Tales ajustes dan lugar a diferencias temporarias, y la NIC 12 (revisada) exige que la empresa reconozca el pasivo o el activo por impuestos diferidos (en este último caso sujeto al criterio de probabilidad de ocurrencia), lo cual tendrá el correspondiente efecto en la determinación del importe del fondo de comercio positivo o negativo, surgido de la combinación. No obstante, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos del propio fondo de comercio (si la amortización de la misma no es deducible a efectos fiscales), así como del fondo de comercio negativo que se trate contablemente como un ingreso diferido.
7. En el caso de una revalorización de activos, la NIC 12 original permite, pero no exige, que la empresa reconozca un pasivo por impuestos diferidos. La NIC 12 (revisada), por el contrario, exige que la empresa reconozca un pasivo por impuestos diferidos en el caso de haberse realizado revalorizaciones de activos.

**NIC 12**

8. Las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de ciertos activos o pasivos pueden depender de la forma en que se recuperen o se paguen, respectivamente, por ejemplo:
- (a) en ciertos países, las ganancias del capital no tributan a los mismos tipos que las demás ganancias fiscales; y
  - (b) en ciertos países, el importe que se deduce fiscalmente, en el caso de venta de un activo, es mayor que el importe que puede ser deducido como depreciación.

La NIC 12 original no daba indicaciones sobre la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos en tales casos. La NIC 12 (revisada), por el contrario, exige que la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos esté basada en las consecuencias fiscales que podrían derivarse de la manera en que la empresa espera recuperar o pagar el importe en libros de sus activos y pasivos, respectivamente.

9. La NIC 12 original no indicaba si las partidas de impuestos anticipados y diferidos debían descontarse, para contabilizarlas por su valor actual. La NIC 12 (revisada) prohíbe el descuento de tales activos y pasivos por impuestos diferidos. Una modificación del párrafo 39 de la NIC 22, Combinaciones de Negocios, que se publica junto con la NIC 12 (revisada), prohíbe el descuento de los activos y pasivos por impuestos diferidos adquiridos en una combinación de negocios (véase la NIC 22 en este mismo volumen). Anteriormente, el párrafo 39(i) de la citada NIC 22 no prohibía ni exigía el descuento de los activos y pasivos por impuestos diferidos que se derivaran de una combinación de negocios.
10. La NIC 12 original no especificaba si la empresa debía clasificar los impuestos diferidos como partidas corrientes o como partidas no corrientes. La NIC 12 (revisada) prohíbe a las empresas que realizan la distinción entre partidas corrientes y no corrientes en sus estados financieros proceder a clasificar como activos o pasivos corrientes los activos o pasivos por impuestos diferidos.
11. La NIC 12 original establecía que los saldos deudores y acreedores que representasen, respectivamente, impuestos anticipados y diferidos podrían ser compensados. La NIC 12 (revisada) establece condiciones más restrictivas para la compensación, basadas en gran medida en las que se han fijado para los activos y pasivos financieros, en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar.
12. La NIC 12 original exigía dar una explicación, en las notas a los estados financieros, acerca de la relación entre el gasto por impuestos y el resultado contable, si tal relación no quedaba explicada suficientemente considerando los tipos impositivos vigentes en el país de la empresa correspondiente. La NIC 12 (revisada) exige que esta explicación tome una de las dos siguientes formas, o bien ambas:
- (i) una conciliación de las cifras que representan el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo o tipos impositivos aplicables; o
  - (ii) una conciliación numérica de los importes representativos del tipo impositivo medio efectivo y el tipo impositivo existente.

La NIC 12 (revisada) exige además una explicación de los cambios en el tipo o tipos impositivos aplicables, en comparación con los del ejercicio anterior.

13. Entre las nuevas informaciones a revelar, según la NIC 12 (revisada), se encuentran:
- (a) con respecto a cada clase de diferencia temporaria, así como de las pérdidas por compensar y los créditos fiscales no utilizados:
    - (i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos que se hayan reconocido; y
    - (ii) el importe de los gastos o ingresos procedentes de los impuestos diferidos reconocidos en la cuenta de resultados, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los saldos recogidos en el balance;



- (b) con respecto a las explotaciones en interrupción definitiva, el gasto por impuestos relativo a:
- (i) la ganancia o pérdida derivada de la interrupción definitiva; y
  - (ii) las ganancias o pérdidas de explotación de la actividad de interrupción definitiva; y
- (c) el importe del activo por impuestos diferidos y la naturaleza de la evidencia que apoya el reconocimiento de los mismos, cuando:
- (i) la realización del activo por impuestos diferidos depende de ganancias futuras por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y
  - (ii) la empresa ha experimentado una pérdida, ya sea en el ejercicio actual o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-4
Definiciones	5-11
Base fiscal	7-11
Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes	12-14
Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos	15-45
Diferencias temporarias imponibles	15-23
Combinaciones de negocios	19
Activos contabilizados por su valor razonable	20
Fondo de comercio	21
Registro inicial de un activo o pasivo	22-23
Diferencias temporarias deducibles	24-33
Fondo de comercio negativo	32
Reconocimiento inicial de un activo o pasivo	33
Pérdidas y créditos fiscales no utilizados	34-36
Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos	37
Inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos	38-45
Valoración	46-56
Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos	57-68

**NIC 12**

Cuenta de resultados	58-60
Partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto	61-65A
Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios	66-68
Presentación	69-78
Activos y pasivos por impuestos	69-76
Compensación de partidas	71-76
Gasto por el impuesto sobre las ganancias	77-78
Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias	77
Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera	78
Información a revelar	79-88
Fecha de vigencia	89-91

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

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

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

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

Esta Norma (NIC 12) exige que las empresas contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en la cuenta de resultados se registran también en el mismo. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevan directamente a estas partidas del balance. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afecta a la cuantía del fondo de comercio positivo o negativo, derivado de la combinación.

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

## ALCANCE

1. **Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización del impuesto sobre las ganancias.**
2. Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto sobre las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto sobre las ganancias incluye también otros tributos, como las retenciones sobre dividendos que se pagan por parte de una empresa dependiente, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los estados financieros.
3. (Derogado)
4. Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones oficiales (véase la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas), ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la Norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.

## DEFINICIONES

5. **Los siguientes términos se usan en la presente Norma con el significado que a continuación se especifica:**

**Resultado contable es la ganancia neta o la pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias.**

**Ganancia (pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un ejercicio, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).**

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

**Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio.**

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

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

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

**Las diferencias temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias pueden ser:**

  - (a) **diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o bien**
  - (b) **diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.**

**La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.**
6. El gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

**NIC 12***Base fiscal*

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

*Ejemplos*

1. El coste de una máquina es de 100. De los mismos, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30 en el ejercicio corriente y en los anteriores, y el resto del coste será deducible en futuros ejercicios, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de venta del activo en cuestión. Los ingresos ordinarios generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su venta son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por venta son fiscalmente deducibles. La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.
  2. La rúbrica de intereses a cobrar tiene un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos ordinarios financieros serán objeto de tributación cuando se cobren. La base fiscal de los intereses a cobrar es cero.
  3. Los deudores comerciales de una empresa tienen un importe en libros de 100. Los ingresos ordinarios correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal. La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.
  4. Los dividendos a cobrar de una dependiente tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. En consecuencia, la base fiscal de los dividendos a cobrar es de 100<sup>(1)</sup>.
  5. Un préstamo concedido por la empresa tiene un importe en libros de 100. El cobro del importe correspondiente no tiene consecuencias fiscales. La base fiscal del préstamo concedido es de 100.
8. La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros. En el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual ingreso ordinario que no resulte imponible en ejercicios futuros.

*Ejemplos*

1. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. La base fiscal de las deudas por esos gastos devengados es cero.
2. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran ingresos ordinarios financieros cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso tributa precisamente cuando se cobra. La base fiscal de los ingresos cobrados por anticipado es cero.
3. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal. La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.
4. Entre los pasivos financieros a corto plazo se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. La base fiscal de las sanciones y multas es de 100<sup>(2)</sup>.
5. Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. La base fiscal del préstamo es de 100.

(1) Bajo esta forma de análisis, no existen diferencias temporarias imponibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis es la de suponer que los dividendos acumulados (o devengados) a cobrar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica un tipo fiscal del cero por ciento a la diferencia temporaria imponible por valor de 100. En cualquiera de las dos formas de análisis no existe ningún pasivo por impuestos diferidos.

(2) Bajo esta forma de análisis, no existen diferencias temporarias deducibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis consiste en suponer que las sanciones y multas a pagar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica un tipo fiscal del cero por ciento a la diferencia temporaria deducible de 100 que resulta. En cualquiera de las dos formas de análisis, no existe ningún activo por impuestos diferidos.

9. Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el balance. Es el caso, por ejemplo, de los costes de investigación y desarrollo contabilizados como un gasto, al determinar el resultado contable bruto en el ejercicio en que se incurren, que no serán gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un ejercicio posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costes de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en ejercicios futuros, y el importe nulo en libros de la partida correspondiente en el balance es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos.
10. Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta Norma, esto es, que la empresa debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales. El ejemplo C que sigue al párrafo 52 ilustra las circunstancias en las que puede ser útil considerar este principio fundamental; por ejemplo cuando la base fiscal de un activo o un pasivo depende de la forma en que se espera recuperar o pagar el mismo.
11. En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos, incluidos en ellos, con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En las demás jurisdicciones o países, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada empresa del grupo en particular.

#### RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES

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

#### RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

##### *Diferencias temporarias imponibles*

15. ***Se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:***
  - (a) ***un fondo de comercio cuya amortización no sea fiscalmente deducible; o bien por***
  - (b) ***el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:***
    - (i) ***no es una combinación de negocios; y además***
    - (ii) ***en el momento en que fue realizada no afectó ni al resultado contable bruto ni a la ganancia (pérdida) fiscal.***

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

**NIC 12**

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

**Ejemplo ilustrativo del párrafo 16**

Un activo cuyo coste histórico fue de 150, tiene un importe en libros de 100. La depreciación acumulada para efectos fiscales es de 90 y el tipo impositivo aplicable es el 25 %.

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

17. Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un ejercicio, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:
- (a) Ingresos financieros ordinarios, que se incluyen en el resultado contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier interés a cobrar reconocido en el balance de situación procedente de tales ingresos es cero, puesto que los ingresos ordinarios correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados.
  - (b) Las cuotas de depreciación o amortización utilizadas para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, pueden ser diferentes que las calculadas a efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al coste original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del ejercicio actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea acelerada. Por otra parte, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea menor que la registrada contablemente.
  - (c) Los costes de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en ejercicios posteriores, a efectos de determinar el resultado contable, pero deducidos fiscalmente en el ejercicio en que se hayan producido. Tales costes de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido completamente deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costes de desarrollo y su base fiscal nula.
18. Las diferencias temporarias surgen también cuando:
- (a) se distribuye el coste de una combinación de negocios, calificada como adquisición, entre los activos y pasivos identificables adquiridos tomando como referencia sus valores razonables, pero tal ajuste no tiene efectos fiscales (véase el párrafo 19);
  - (b) se revalorizan contablemente los activos, pero no existe un ajuste similar para propósitos fiscales (véase el párrafo 20);

- (c) aparece, en la consolidación de estados financieros, un fondo de comercio positivo o negativo (véanse los párrafos 21 y 32);
- (d) la base fiscal de un activo o un pasivo, en el momento de ser reconocido por primera vez, difiere de su importe inicial en libros, por ejemplo cuando una empresa se beneficia de subvenciones oficiales no imponibles relativas a activos (véanse los párrafos 22 y 33); o
- (e) el importe en libros de las inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas (véanse los párrafos 38 a 45).

#### Combinaciones de negocios

19. En el caso de una combinación de negocios calificada como adquisición, el coste de la compra se distribuye entre los activos y pasivos identificables adquiridos, tomando como referencia los valores razonables de los mismos en el momento de efectuar la transacción. Las diferencias temporarias aparecerán cuando la base fiscal de los activos y pasivos identificables adquiridos no resulte modificada por el hecho de la combinación, o bien si los importes en libros y la base fiscal se modifican de forma diferente por la combinación. Por ejemplo, aparece una diferencia temporal imponible, que da lugar a un pasivo por impuestos diferidos, en el caso de que el importe en libros de un determinado activo se incremente hasta su valor razonable tras la combinación, siempre que la base fiscal del activo sea la misma que la que correspondía al propietario anterior. El importe del pasivo por impuestos diferidos afecta, en este caso, al fondo de comercio (véase el párrafo 66).

#### Activos contabilizados por su valor razonable

20. Las Normas Internacionales de Contabilidad permiten que ciertos activos se contabilicen por su valor razonable, o bien que sean objeto de revalorización (véase, por ejemplo, la NIC 16, Inmovilizado Material, la NIC 38, Activos Intangibles, la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración y la NIC 40, Propiedades de Inversión). En algunos países, la revalorización o cualquier otra reconsideración del valor del activo, para acercarlo a su valor razonable, afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio corriente. Como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporal. En otros países, sin embargo, la revalorización o reconsideración del valor no afecta a la ganancia fiscal del ejercicio en que una u otra se llevan a efecto y, por tanto, no ha de procederse al ajuste de la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la empresa, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revalorizado y su base fiscal es una diferencia temporal y da lugar por tanto, a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:
- (a) la empresa no desea vender el activo. En tales casos, el importe en libros revalorizado se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en ejercicios futuros; o
  - (b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la venta de los activos se reinvierta en otros similares. En tales casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

#### Fondo de comercio

21. El fondo de comercio se define como el exceso del coste de adquisición sobre el valor de la participación del comprador en el valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos. En muchos casos, las autoridades fiscales no permiten la amortización del fondo de comercio como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el coste del fondo de comercio no suele ser deducible, ni siquiera cuando la empresa dependiente enajena los activos de los que procede. En tales situaciones, el fondo de comercio tiene una base fiscal igual a cero. Así, cualquier diferencia entre el importe en libros del fondo de comercio y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporal imponible. No obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos resultante, puesto que el fondo de comercio es un elemento residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el propio importe en libros de la partida en cuestión.

## NIC 12

## Registro inicial de un activo o pasivo

22. Las diferencias temporarias también pueden aparecer al registrar por primera vez un activo o un pasivo, por ejemplo cuando una parte o la totalidad de su valor no son deducibles a efectos fiscales. El método de contabilización de tal diferencia temporaria depende de la naturaleza de las transacciones que hayan producido el registro inicial del activo:
- (a) En el caso de una combinación de negocios, la compradora procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, lo cual afectará al importe del fondo de comercio (véase el párrafo 19).
  - (b) Si la transacción afecta al resultado contable o a la ganancia fiscal, la empresa procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, así como el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, respectivamente, en la cuenta de resultados (véase el párrafo 59).
  - (c) Si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni al resultado contable ni a la ganancia fiscal, la empresa podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos, siempre que no se diese la exención a la que se refieren los párrafos 15 y 24, y ajustar por tanto el importe en libros del activo o del pasivo por el mismo importe. Tales ajustes podrían volver menos transparentes los estados financieros. Por lo tanto, esta Norma no permite a las empresas reconocer el mencionado activo o pasivo por impuestos diferidos, ya sea en el momento del registro inicial o posteriormente (véase el ejemplo que ilustra este párrafo). Además, las empresas no reconocerán tampoco, a medida que el activo se amortice, los cambios siguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente.
23. De acuerdo con la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo un bono convertible) procederá a clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo financiero, y el componente de capital como una partida del patrimonio neto. En algunos países, la base fiscal del componente de pasivo es igual al importe inicial en libros de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio. La diferencia temporaria imponible aparecerá al registrar, ya desde el momento inicial, el componente de pasivo y el de patrimonio del instrumento por separado. Por tanto, la excepción establecida en el párrafo 15(b) no será aplicable. En consecuencia, la empresa procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Según el párrafo 61, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio neto del instrumento en cuestión. De igual manera, según el párrafo 58, los cambios siguientes en el valor del pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en la cuenta de resultados, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.

## Ejemplo ilustrativo del párrafo 22(c)

Una empresa planea utilizar un activo productivo, cuyo coste ha sido de 1 000, a lo largo de su vida útil de cinco años, y luego venderlo a un precio de cero. El tipo impositivo es del 40 %. La depreciación del activo no es deducible fiscalmente. Al proceder a su venta, la plusvalía obtenida no tributa, y si se produjeran pérdidas no serían deducibles.

A medida que la empresa va recuperando el importe en libros del activo, la empresa obtendrá ingresos gravables de 1 000 y pagará impuestos por 400. La empresa no ha de reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos por valor de 400 porque se deriva del registro inicial del activo productivo.

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

*Diferencias temporarias deducibles*

24. ***Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, por causa de todas y cada una de las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa de:***
- (a) ***un fondo de comercio negativo que reciba el tratamiento de ingreso diferido, de acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios; o bien***



- (b) *el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que:*
- (i) *no sea una combinación de negocios; y que*
  - (ii) *en el momento de realizarla, no haya afectado ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.*

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

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

#### Ejemplo ilustrativo del párrafo 25

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

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

26. Los siguientes ejemplos recogen diferencias temporarias deducibles que producen activos por impuestos diferidos:
- (a) las prestaciones por retiro, que puedan deducirse para determinar el resultado contable a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que no se pueden deducir fiscalmente hasta que la empresa los pague efectivamente a los trabajadores, o haga las correspondientes aportaciones a un fondo externo para que los gestione. En este caso, existirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal, base que habitualmente tendrá valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos salgan de la empresa en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen las prestaciones por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo;
  - (b) los costes de investigación se tratan como un gasto del ejercicio en que se producen al determinar el resultado contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un ejercicio posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros ejercicios, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;
  - (c) en una combinación de negocios calificada como adquisición, el coste de la compra se distribuirá entre los activos y pasivos reconocidos, tomando como referencia los valores razonables de estos elementos en el momento de realizar la transacción. Cuando se reconozca un pasivo procedente de la adquisición, pero los costes relacionados no se deduzcan fiscalmente hasta un ejercicio posterior, aparecerá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También aparecerá un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido sea menor que su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos surgido afectará al fondo de comercio de la explotación; y

**NIC 12**

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

27. La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de ejercicios posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la empresa sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la empresa reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos sólo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

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

(a) en el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o

(b) en ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

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

29. Cuando la cuantía de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, sólo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se dé cualquiera de estos supuestos:

(a) cuando sea probable que la empresa vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo ejercicio en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los ejercicios en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Al evaluar si la empresa tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de ignorar las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en ejercicios futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de esas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente; o

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

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

(a) eligiendo el momento de la tributación de los ingresos financieros, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;

(b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;

(c) vendiendo, y quizás arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revalorizado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor; y

(d) vendiendo un activo que genere ganancias no imponibles (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

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

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

## Fondo de comercio negativo

32. Esta Norma no permite el reconocimiento del activo por impuestos diferidos que surge de las diferencias temporarias deducibles asociadas con un fondo de comercio negativo, que se contabiliza como ingreso diferido de acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios, porque ese fondo de comercio negativo es un importe residual y el reconocimiento del activo por impuestos diferidos incrementaría el importe en libros reconocido del propio fondo de comercio.

## Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

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

## Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

34. ***Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de ejercicios posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.***
35. Los criterios a emplear para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, que nacen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles. No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia para suponer que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una empresa tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados sólo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal contra la que cargar dichas pérdidas o créditos. En tales circunstancias, el párrafo 82 exige revelar la cuantía del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya el reconocimiento del mismo.
36. Al evaluar la posibilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la empresa considerará los siguientes criterios:
- (a) si la empresa 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 empresa 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, que es improbable que se repitan; y
  - (d) si la empresa dispone de oportunidades fiscales (véase el párrafo 30) que vayan a generar ganancias fiscales en los ejercicios en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos.

## NIC 12

*Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos*

37. A la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos. Por ejemplo, una mejora en el desarrollo de las ventas, puede hacer más probable que la empresa sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente como para cumplir los criterios establecidos en los párrafos 24 ó 34 para su reconocimiento. Otro ejemplo es cuando la empresa proceda a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, en el momento de realizar una combinación de negocios o con posterioridad a la misma (véanse los párrafos 67 y 68).

*Inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos*

38. Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en dependientes, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la dependiente, sucursal, asociada o negocio conjunto, contando incluso con el importe en libros del fondo de comercio) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el coste). Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:
- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las dependientes, sucursales, asociadas o negocios conjuntos;
  - (b) por las diferencias de cambio, cuando la dominante y su dependiente estén situadas en diferentes países; y
  - (c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente a la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la dominante, si ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al coste o por su valor revalorizado.

39. **La empresa debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:**
- (a) **la dominante o inversora es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria;** y
  - (b) **es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.**
40. Puesto que la dominante tiene poder para establecer la política de dividendos de su dependiente, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las que figurarán no sólo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las relacionadas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias reviertan. Por tanto, cuando la dominante haya estimado que estas ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las sucursales.
41. La empresa contabilizará, en la moneda de los estados financieros, los activos y pasivos no monetarios de una explotación en el extranjero que es parte integrante de las actividades de la empresa (véase la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera). Si la ganancia o pérdida fiscal de la explotación en el extranjero (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calcula en la divisa correspondiente, los cambios de cotización en la misma pueden dar lugar a diferencias temporarias. Puesto que tales diferencias temporarias se relacionan con los activos y pasivos de la explotación en el extranjero, y no con las inversiones en la explotación extranjera por parte de la empresa que presenta sus estados financieros, se procederá a reconocer por parte de la entidad los correspondientes activos o pasivos por impuestos diferidos (en las condiciones establecidas en el párrafo 24). El impuesto diferido resultante será cargado o abonado a la cuenta de resultados (véase el párrafo 58).

42. La empresa que ha invertido en una asociada no controla esta empresa y, normalmente, no está en posición de determinar su política de dividendos. Por tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que los dividendos de la asociada no serán distribuidos en un futuro previsible, la empresa inversora procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos nacido de las diferencias temporarias impositivas relacionadas con su inversión en la asociada. En algunos casos, el inversor puede no ser capaz de determinar la cuantía de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el coste de su inversión en una asociada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo.
43. Normalmente, el acuerdo entre las partes para crear un negocio conjunto contempla el reparto de ganancias, y establece si la decisión de distribución exige el consentimiento de todos los participantes o de una determinada mayoría de los mismos. Cuando el participante puede controlar el reparto de ganancias, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.
44. **La empresa debe reconocer un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias procedentes de inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, sólo en la medida que:**
- (a) **las diferencias temporarias vayan a revertir en un futuro previsible; y**
- (b) **se espere disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporarias.**
45. Al decidir reconocer o no activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en y negocios conjuntos, la empresa considerará las directrices establecidas en los párrafos 28 a 31.

## VALORACIÓN

46. **Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del ejercicio presente o de ejercicios anteriores, deben ser valorados por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tipos impositivos que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.**
47. **Los activos y pasivos de tipo fiscal diferidos a largo plazo deben valorarse según los tipos que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa y tipos impositivos que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.**
48. Los activos y pasivos de tipo fiscal, ya sean corrientes o diferidos a largo plazo, se valorarán normalmente utilizando la normativa y tipos que hayan sido aprobados y estén en vigor. No obstante, en algunos países, los anuncios oficiales de tipos impositivos (y leyes fiscales) tienen un efecto similar al de las reglas en vigor, las cuales aparecen unos meses después del correspondiente anuncio. En tales circunstancias, los activos y pasivos de tipo fiscal se valorarán utilizando la normativa y tipos impositivos anunciados de antemano.
49. En los casos en que se apliquen diferentes tipos impositivos según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorarán utilizando los tipos medios que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los ejercicios en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias.
50. (Derogado)
51. **La valoración de los activos y los pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera, a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos.**

## NIC 12

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

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

En tales casos, la empresa procederá a valorar los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando el tipo y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

## Ejemplo A

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

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

## Ejemplo B

Un activo ha costado 100, y tiene en estos momentos un importe en libros de 80, procediéndose a practicar sobre este valor una revalorización hasta alcanzar 150. Este ajuste del valor no tiene consecuencias fiscales. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 30, y el tipo impositivo es el 30 %. Si el activo se vendiese por un precio superior a su coste, la amortización acumulada fiscal de 30 se incluiría en la ganancia fiscal, pero las cantidades recibidas por encima del coste no tributarían.

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

	Diferencia Temporal Imponible	Tipo impositivo	Pasivo por impuestos diferidos
Depreciación fiscal acumulada	30	30 %	9
Ingresos netos (deducido el coste)	<u>50</u>	exento	—
Total	<u>80</u>		<u>9</u>

Nota: (de acuerdo con el párrafo 61, el impuesto diferido adicional que aparezca en la revalorización se cargará directamente contra el patrimonio neto)

## Ejemplo C

La situación es la del ejemplo B, pero si el activo se vende por más de su coste original, la depreciación acumulada se incluirá en la ganancia fiscal (al tipo del 30 %), y el importe de la venta tributará al 40 %, después de deducir un coste ajustado por inflación de 110.

Si la empresa espera recuperar el importe en libros del activo mediante su uso deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, sobre los que sólo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que ésta es la situación, la base fiscal es de 70, existe una diferencia temporaria imponible de 80 y un pasivo por impuestos diferidos de 24 (30 % de 80), como en el ejemplo B.

Alternativamente, si la empresa espera recuperar el importe en libros vendiendo inmediatamente el activo por 150, la empresa podrá deducir el coste ajustado de 110. Las ganancias netas fiscales de 40 tributarán al 40 %. Además, la depreciación acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará al 30 %. En esta situación, la base fiscal es de 80 (110 menos 30), existe una diferencia temporaria imponible de 70 y, por tanto, un pasivo por impuestos diferidos de 25 (40 % de 40 más 30 % de 30). Si el valor de la base fiscal no resulta evidente en este ejemplo, podría ser útil repasar el principio fundamental establecido en el párrafo 10.

Nota: (de acuerdo con el párrafo 61, el impuesto diferido adicional que aparece con la revalorización se carga directamente contra el patrimonio neto.

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

#### Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52 A y 52 B

El ejemplo que sigue trata de la valoración de los activos y pasivos por el impuesto, ya sean corrientes o diferidos, para una empresa en una jurisdicción donde se gravan a un tipo más alto las ganancias no distribuidas (50 %), y se reembolsa una parte del importe cuando las ganancias se distribuyan. El tipo sobre las ganancias distribuidas es del 35 %. En la fecha del balance, 31 de diciembre de 20X1, la empresa no ha reconocido ningún pasivo por dividendos propuestos o declarados después de la fecha del balance, por lo cual no se han reconocido dividendos para el año 20X1. La ganancia imponible para 20X1 es de 100 000. La diferencia temporaria imponible neta, para el año 20X1, es de 40 000.

La empresa reconoce un pasivo corriente por el impuesto, y un gasto corriente por el mismo concepto, por 50 000. No se reconoce ningún activo por la cuantía potencialmente recuperable como resultado de dividendos futuros. La empresa también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos por 20 000 (50 % de 40 000), que representa el impuesto sobre las ganancias que la empresa pagará cuando recupere o pague el importe en libros de sus activos y pasivos, basándose en el tipo del impuesto aplicable a las ganancias no distribuidas.

Más tarde, el 15 de marzo de 20X2, la empresa reconoce como pasivo unos dividendos de 10 000, procedentes de las ganancias de las operaciones previas.

El 15 de marzo de 20X2, la empresa reconocerá la recuperación de impuestos sobre las ganancias por 1 500 (15 % de los dividendos reconocidos como pasivo), que serán un activo por impuestos corrientes y una reducción del gasto corriente por impuestos del 20X2.

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

## NIC 12

55. Las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el importe en libros del activo o pasivo. Esto será de aplicación incluso cuando el saldo en cuestión se determina mediante el descuento, por ejemplo en el caso de pasivos por fondos de prestaciones por retiro (véase la NIC 19, Retribuciones a los Empleados).
56. ***El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión en la fecha de cada balance. La empresa debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la empresa recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura como para poder utilizar los saldos dados de baja.***

## RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS

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

*Cuenta de resultados*

58. ***Los impuestos, tanto si son del ejercicio corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, excepto si tales impuestos han surgido de:***
- (a) ***una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo ejercicio, cargando o abonando directamente al patrimonio neto (véanse los párrafos 61 a 65); o***
  - (b) ***una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición (véanse los párrafos 66 a 68).***
59. La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en el resultado contable de un determinado ejercicio, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en la cuenta de resultados. Son ejemplos de lo anterior:
- (a) los ingresos ordinarios por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los períodos a los que corresponden y se computen en la cuenta de resultados de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, según la NIC 18, Ingresos Ordinarios, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y
  - (b) los costes de activos inmateriales, que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38, Activos Inmateriales, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo ejercicio en que se hayan incurrido.
60. El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:
- (a) un cambio en los tipos o en las normativas fiscales;
  - (b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
  - (c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en la cuenta de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto (véase el párrafo 63).

*Partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto*

61. ***Los impuestos sobre las ganancias, ya sean del ejercicio corriente o diferidos, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo ejercicio o en otro diferente.***



62. Las Normas Internacionales de Contabilidad exigen o permiten que ciertas partidas sean cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto. Ejemplos de tales partidas son:
- (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revalorización del inmovilizado material (véase la NIC 16, Inmovilizado Material);
  - (b) un ajuste del saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retrospectivamente, o de la corrección de un error fundamental (véase la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables);
  - (c) las diferencias de cambio producidas por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera (véase la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera); y
  - (d) los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto, del componente de patrimonio neto (véase el párrafo 23).
63. En algunas circunstancias muy excepcionales puede ser difícil determinar el importe de los impuestos, ya sean del ejercicio corriente o diferidos, que se corresponden con las partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:
- (a) exista una escala progresiva en el impuesto sobre las ganancias, y sea imposible calcular el tipo al cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;
  - (b) un cambio en el tipo impositivo u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados, en todo o en parte, con una partida que haya sido llevada directamente al patrimonio neto; o
  - (c) la empresa determine que debe reconocer, o debe dar de baja, por su importe total, un activo por impuestos diferidos, cuando tal activo se relacione, en todo o en parte, con una partida que ha sido llevada directamente al patrimonio neto.

En tales casos, la determinación de la parte del impuesto correspondiente al ejercicio y la parte diferida, que están relacionadas con partidas que han sido cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto, se basará en una prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en el país correspondiente, o bien en otro método con el que se consiga una distribución apropiada, según las circunstancias.

64. La NIC 16, Inmovilizado Material, no especifica si la empresa debe trasladar cada año desde las reservas por revalorización a las reservas por ganancias acumuladas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revalorizado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el coste original del activo. Si la empresa hace esta transferencia, el importe correspondiente a la misma se calculará neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la venta de un elemento perteneciente al inmovilizado material.
65. Cuando un activo se ha revalorizado a efectos fiscales, y tal revalorización está relacionada con otra revalorización, exclusivamente contable, practicada en ejercicios anteriores, o con una que se espera realizar en algún ejercicio posterior, los efectos fiscales de la revalorización contable y del ajuste en la base fiscal se cargarán o abonarán al patrimonio neto en los ejercicios en que tiene lugar. Sin embargo, si las revalorizaciones con efectos fiscales no se relacionan con revalorizaciones contables practicadas en el pasado, o con otras que se esperan realizar en el futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en la cuenta de resultados.
- 65A. Cuando una empresa paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una parte de tales dividendos a las autoridades fiscales en nombre de los accionistas. En muchas jurisdicciones, estas cuantías se denominan retenciones de impuestos. Tales cuantías, pagadas o a pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio neto como parte de los dividendos.

**NIC 12***Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios*

66. Como se ha explicado en los párrafos 19 y 26(c), pueden aparecer diferencias temporarias en una combinación de negocios calificada como adquisición. De acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios, la empresa procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos (si cumplen los criterios establecidos para su reconocimiento en el párrafo 24) o los pasivos por impuestos diferidos resultantes de los activos y pasivos identificables en el momento de la adquisición. En consecuencia, estos activos y pasivos por impuestos diferidos afectarán a la cuantía del fondo de comercio positivo o negativo. No obstante, de acuerdo con los párrafos 15(a) y 24(a), la empresa no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del propio fondo de comercio (siempre que la amortización de esta partida no sea deducible a efectos fiscales), ni los activos por impuestos diferidos surgidos por el fondo de comercio negativo que se trate contablemente como un ingreso diferido.
67. Como resultado de una combinación de negocios, la eventual empresa adquirente puede considerar probable la recuperación de un activo por impuestos diferidos, que no se contabilizó con anterioridad a la combinación. Por ejemplo, la empresa adquirente podría usar ahora la capacidad de deducción de sus pérdidas fiscales no utilizadas para compensar con ganancias fiscales futuras de la empresa adquirida. En tales casos, la empresa adquirente reconocerá un activo por impuestos diferidos y tomará en cuenta este hecho al determinar el fondo de comercio o fondo de comercio negativo, resultante de la adquisición.
68. Cuando la empresa adquirente no haya reconocido un activo por impuestos diferidos entre los activos identificables de la empresa adquirida, en la fecha de la combinación de ambas, y tal activo por impuestos diferidos haya sido objeto de reconocimiento posterior en los estados financieros consolidados de la empresa adquirente, el ingreso por impuestos diferidos resultante se llevará directamente a la cuenta de resultados. Además, el adquirente:
- (a) ajustará el importe bruto en libros del fondo de comercio, así como la amortización acumulada del mismo, a las cantidades que podría haber contabilizado de haber reconocido el activo por impuestos diferidos como uno de los activos identificables en la fecha de la combinación de negocios; y
  - (b) reconocerá como gasto la reducción en el importe en libros del fondo de comercio.

No obstante, el adquirente no procederá a reconocer un fondo de comercio negativo, ni a incrementar el importe en libros del fondo de comercio negativo que existiera con anterioridad.

*Ejemplo (párrafos 66-68)*

Una empresa adquirió una dependiente que contaba con diferencias temporarias deducibles por 300. El tipo impositivo en el momento de la adquisición era del 30 %. El correspondiente activo por impuestos diferidos por 90 no fue reconocido como un activo identificable al determinar el fondo de comercio de 500 procedente de la adquisición. Este fondo de comercio se amortiza en 20 años. Pasados 2 años tras la adquisición, la empresa estima probable que la ganancia fiscal futura será suficiente para que la empresa recupere todas las diferencias temporarias deducibles.

La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos de 90 (30 % de 300) y, en la cuenta de resultados, un ingreso por impuestos diferidos de 90. También procederá a reducir el coste del fondo de comercio por importe de 90, y la amortización acumulada de la misma por importe de 9 (que representan la amortización de 2 años). El saldo de 81 se reconocerá como un gasto en la cuenta de resultados. En consecuencia, el coste original del fondo de comercio, y la amortización acumulada de la misma, se reducirán a los importes (410 y 41, respectivamente) que alcanzarían ahora si el activo por impuestos diferidos de 90 hubiera sido reconocido como un activo identificable en la fecha de la combinación de negocios.

Si el tipo impositivo se hubiera incrementado al 40 %, la empresa reconocería un activo por impuestos diferidos de 120 (40 % de 300) y, en la cuenta de resultados, un ingreso por impuestos diferidos por importe de 120. Si el tipo impositivo se hubiera reducido hasta el 20 %, la empresa reconocería un activo por impuestos diferidos por importe de 60 (20 % de 300) y un ingreso por impuestos diferidos de 60. En ambos casos, la empresa también reduciría el coste original del fondo de comercio por importe de 90, y la amortización acumulada por importe de 9, procediendo a contabilizar el saldo neto de 81 como un gasto en la cuenta de resultados.

## PRESENTACIÓN

*Activos y pasivos por impuestos*

69. **Los activos y pasivos derivados del impuesto sobre las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos en el balance. Las partidas de activos y pasivos por impuestos diferidos deben distinguirse de los activos y pasivos por impuestos corrientes.**
70. **Cuando una empresa realiza, en sus estados financieros, la distinción entre partidas corrientes y a largo plazo, no debe proceder a clasificar los activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes.**

*Compensación de partidas*

71. **Una empresa debe compensar los activos por impuestos y los pasivos por impuestos si, y sólo si, la entidad:**
- (a) **tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente a la autoridad fiscal los importes reconocidos en esas partidas; y**
  - (b) **tiene la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien de realizar los activos y liquidar simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos.**
72. Aunque los activos y pasivos de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, pueden compensarse en el balance con los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar. Una empresa tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la empresa pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.
73. En los estados financieros consolidados, un activo fiscal de naturaleza corriente en una empresa se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra empresa del grupo si, y sólo si, las empresas correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales empresas tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.
74. **Una empresa debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y sólo si:**
- (a) **tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y**
  - (b) **los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:**
    - (i) **la misma entidad o sujeto fiscal; o bien**
    - (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 ejercicios futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.**
75. A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta Norma exige a las empresas la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y sólo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la empresa tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos corrientes por impuestos diferidos, con los pasivos corrientes de la misma naturaleza.
76. En algunas circunstancias, muy raras en la práctica, la empresa puede tener reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados ejercicios, pero no de otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad o sujeto fiscal, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo ejercicio en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto fiscal, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal.

**NIC 12***Gasto por el impuesto sobre las ganancias*

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

77. ***El importe del gasto (ingreso) por impuestos, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias, debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados.***

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

78. La NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera, exige el reconocimiento como ingresos o gastos de ciertas diferencias de cambio, pero no especifica si tales diferencias deben ser presentadas en la cuenta de resultados. De acuerdo con ello, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros sean reconocidas en la cuenta de resultados, tales diferencias pueden ser presentadas por separado como gastos o ingresos por el impuesto sobre las ganancias, si se considera que esta presentación es más útil para los usuarios de los estados financieros.

**INFORMACIÓN A REVELAR**

79. ***Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias deben ser revelados por separado en los estados financieros.***

80. Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias pueden incluir:

- (a) el gasto (ingreso) corriente, y por tanto correspondiente al ejercicio presente, por el impuesto;
- (b) cualquier ajuste de los impuestos corrientes del ejercicio presente o de los 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 los tipos 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 ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente ejercicio;
- (f) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
- (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56; y
- (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores fundamentales, que se han incluido en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

81. ***Las siguientes informaciones deben ser reveladas, por separado, dentro de la información financiera de la empresa:***

- (a) ***el importe total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto en el ejercicio;***
- (b) ***el gasto (ingreso) por el impuesto, correspondiente a los resultados extraordinarios reconocidos como tales en el ejercicio;***
- (c) ***una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:***
  - (i) ***una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo o tipos impositivos aplicables, especificando también la manera de computar los tipos aplicables utilizados, o bien***

- (ii) *una conciliación numérica entre el tipo medio efectivo y el tipo impositivo aplicable, especificando también la manera de computar el tipo aplicable utilizado;*
  - (d) *una explicación de los cambios habidos en el tipo o tipos impositivos aplicables, en comparación con los del ejercicio anterior;*
  - (e) *la cuantía y fecha de validez, si la tuvieran, de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance;*
  - (f) *la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido en el balance pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 39);*
  - (g) *con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:*
    - (i) *el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance, para cada uno de los ejercicios sobre los que se informa;*
    - (ii) *el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en la cuenta de resultados, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance;*
  - (h) *con respecto a las explotaciones en interrupción definitiva, el gasto por impuestos relativo a:*
    - (i) *la pérdida o la ganancia derivada de la interrupción definitiva; y*
    - (ii) *la pérdida o la ganancia por las actividades ordinarias, que la explotación en interrupción definitiva ha proporcionado en el ejercicio, junto con los correspondientes importes para cada uno de los ejercicios sobre los que se informa; y*
  - (i) *el importe de las consecuencias que en el impuesto sobre las ganancias tengan los dividendos que hayan sido propuestos o declarados a los accionistas de la empresa, antes de que los estados financieros hayan sido formulados, pero no hayan sido reconocidos como pasivos dentro de los estados financieros.*
82. *La empresa debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:*
- (a) *la realización del activo por impuestos diferidos dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias impositivas actuales; y*
  - (b) *la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.*
- 82A. *En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, la empresa debe revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto sobre las ganancias, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la empresa debe revelar la cuantía de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto sobre las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.*
83. La empresa revelará la naturaleza e importe de cada resultado de carácter extraordinario, ya sea en el cuerpo principal de la cuenta de resultados o en las notas a los estados financieros. Cuando esta información a revelar se ofrezca en las notas a los estados financieros, en el cuerpo principal de la cuenta de resultados se revelará el importe total de los resultados extraordinarios, neto ya de los correspondientes gastos (ingresos) por el impuesto sobre las ganancias. Aunque los usuarios de los estados financieros puedan encontrar de utilidad las informaciones reveladas sobre los gastos (ingresos) por impuestos de cada una de las partidas de los resultados extraordinarios, podría ser en ocasiones difícil distribuir el gasto (ingreso) entre tales partidas. En tales circunstancias, el gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias puede ofrecerse de forma agregada para todas ellas.

**NIC 12**

84. Las informaciones a revelar requeridas en el párrafo 81(c), permitirán a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable está fuera de lo normal, así como comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable puede estar afectada por factores tales como los ingresos ordinarios exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la ganancia o la pérdida fiscal, el efecto de las pérdidas fiscales o el de los eventuales tipos impositivos soportados en el extranjero.
85. Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable, la empresa utilizará el tipo impositivo aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. Muy a menudo, el tipo más significativo es el tipo nominal del país en el que está domiciliada la empresa, sumando el tipo aplicado a los impuestos nacionales con los correspondientes a cualesquiera impuestos locales, que se calculen sobre un nivel de ganancias o pérdidas similares. No obstante, para una empresa que opera en diferentes países o administraciones fiscales, puede resultar más significativo agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando los tipos nacionales de cada uno de los países. El ejemplo preparado al efecto ilustra cómo la presentación de la conciliación numérica se puede ver afectada por el tipo impositivo aplicable.
86. El tipo medio efectivo será igual al gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias dividido entre el resultado contable.
87. A menudo, puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (véase el párrafo 39). Por ello, esta Norma exige que la empresa revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes, pero no sobre los pasivos por impuestos diferidos correspondientes. No obstante, cuando sea posible, se aconseja a las empresas que revelen también información acerca de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los estados financieros pueden encontrar útil esa información.
- 87A. El párrafo 82A exige que la empresa revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto sobre las ganancias, podrían producirse en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. La empresa revelará las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar al montante de las potenciales consecuencias del pago de dividendos sobre el impuesto sobre las ganancias.
- 87B. A veces, puede no ser practicable el cálculo del importe total de las potenciales consecuencias que, sobre el impuesto, va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una empresa que tuviera un gran número de dependientes extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones de la cuantía total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la dominante y alguna de sus dependientes pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a un tipo más alto por haber dejado ganancias sin distribuir, y tener conciencia de las cuantías que les podrían ser reembolsadas en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las reservas por ganancias acumuladas consolidadas. En tal caso, se revelará la cuantía de estos reembolsos. Cuando sea aplicable, la empresa revelará también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto sobre las ganancias, que no es posible determinar. En los estados financieros individuales de la dominante, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto sobre las ganancias serán las relativas a las reservas por ganancias acumuladas de la propia dominante.
- 87C. Una empresa obligada a suministrar las informaciones del párrafo 82A puede también estar obligada a suministrar otras informaciones relacionadas con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en dependientes, sucursales y asociadas o participaciones en negocios conjuntos. En tales casos, la empresa habrá de considerar esto a la hora de determinar qué información revelar según lo establecido en el párrafo 82A. Por ejemplo, una empresa puede estar obligada a revelar la cuantía total de las diferencias temporarias, asociadas con las inversiones en dependientes, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 81.f). Si no fuera practicable el cómputo de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 87), puede haber importes, relativos a tales dependientes y derivados de las consecuencias potenciales de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.
88. La empresa revelará información acerca de cualesquiera activos contingentes y pasivos contingentes relacionados con los impuestos, de acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Pueden aparecer activos contingentes y pasivos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la administración fiscal. De igual forma, en el caso de que se hayan aprobado o anunciado leyes fiscales, o simplemente cambios en los tipos impositivos, tras la fecha del balance, la empresa revelará información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferidos (véase la NIC 10, Hechos Posteriores a la Fecha del Balance).

## Ejemplo ilustrativo del párrafo 85

En 19X2, la empresa ha tenido un resultado contable antes de impuestos, en su propio país (país A) por 1 500 (en 19X1 fue de 2 000) y en el país B por 1 500 (en 19X1, 500). El tipo impositivo es del 30 % en el país A y del 20 % en el país B. En el país A se han tenido gastos, que no son deducibles fiscalmente, por importe de 100 (en 19X1 de 200).

Lo que sigue es un ejemplo de conciliación con el tipo impositivo nacional.

	19X1	19X2
Resultado contable	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Impuestos al tipo nacional (30 %)	750	900
Efecto de los gastos que no son fiscalmente deducibles	60	30
Efecto de los menores tipos en el país B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Gasto por el impuesto	<u>760</u>	<u>780</u>

Lo que sigue es un ejemplo de conciliación, preparado mediante agregación de las reconciliaciones separadas de cada país. En este método, el efecto de las diferencias entre el tipo impositivo del país de la empresa y el tipo impositivo en el otro país, no aparece como información separada en el estado. La empresa puede necesitar discutir el efecto de los cambios significativos, ya sea en los tipos impositivos o en la mezcla de ganancias obtenidas en los diferentes países, a fin de explicar los cambios habidos en el tipo o tipos impositivos aplicables, como exige el párrafo 81 (d).

Resultado contable	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Impuestos según los tipos aplicables a las ganancias en cada país	750	750
Efecto de los gastos que no son fiscalmente deducibles	<u>60</u>	<u>30</u>
Gasto por el impuesto	<u>760</u>	<u>780</u>

## FECHA DE VIGENCIA

89. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1998, salvo por lo especificado en el párrafo 91. Si alguna empresa aplica esta Norma en estados financieros que abarquen ejercicios comenzados antes del 1 de enero de 1998, debe revelar en los mismos el hecho de que aplica lo previsto en esta Norma, en lugar de la antigua NIC 12, Contabilización del Impuesto sobre las Ganancias, aprobada en 1979.***
90. Esta Norma deroga la antigua NIC 12, Contabilización del Impuesto sobre las Ganancias, aprobada en 1979.
91. ***Los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B y 87C, y la eliminación de los párrafos 3 y 50, tendrán vigencia para los estados financieros anuales<sup>(3)</sup> que abarquen ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja la aplicación anticipada. Si la adopción anticipada afecta a los estados financieros, la empresa debe revelar este hecho.***

<sup>(3)</sup> El párrafo 91 hace referencia a los «estados financieros anuales» para aclarar más explícitamente la expresión de las fechas de vigencia adoptadas en 1998. El párrafo 89 hace referencia a «estados financieros».

**NIC 14****NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 14 (NIC 14)  
(REVISADA EN 1997)****Información Financiera por Segmentos**

Esta Norma Internacional de Contabilidad revisada deroga a la anterior NIC 14, Información Financiera por Segmentos, que fue aprobada por el Consejo del IASC, en su versión reordenada, en 1994. La Norma revisada tendrá vigencia para estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1998.

Los párrafos 116 y 117 de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, establecen ciertos requerimientos sobre información a revelar relativa a las pérdidas por deterioro del valor en los segmentos.

**INTRODUCCIÓN**

Esta Norma (NIC 14 revisada) sustituye a la anterior NIC 14, Información Financiera por Segmentos (la NIC 14 original). La nueva NIC 14 estará vigente para ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1998. Los principales cambios respecto a la NIC 14 original son los siguientes:

1. La NIC 14 original era de aplicación a las empresas cuyos títulos cotizan públicamente y a otras entidades económicamente significativas. La NIC 14 (revisada) es de aplicación a las empresas cuyas acciones o bonos cotizan públicamente, incluyendo a las que están en proceso de emitir títulos que vayan a cotizar en mercados públicos, pero no es aplicable a otras entidades económicamente significativas.
2. La NIC 14 original exigía que el suministro de información fuera presentada diferenciando entre segmentos industriales como por segmentos geográficos. Sólo ofrecía directrices generales para identificar los citados segmentos. Sugería que los agrupamientos de carácter interno, dentro de la organización, podían suministrar una base para determinar los segmentos sobre los que se habría de informar, o que la información por segmentos podría requerir una reclasificación de los datos manejados internamente. La NIC 14 (revisada) exige el suministro de información sobre segmentos del negocio y segmentos geográficos. Proporciona directrices más detalladas que la NIC 14 original, para la identificación de segmentos del negocio o geográficos. Exige que la empresa tenga en cuenta su estructura organizativa y su sistema de información interna con el propósito de identificar esos tipos de segmentos. Si los segmentos internos no están basados ni en grupos de productos y servicios relacionados, ni en áreas geográficas, la NIC 14 (revisada) exige que la empresa busque en el nivel inmediatamente más bajo de la segmentación interna para identificar los segmentos sobre los que habrá de informar.
3. En la NIC 14 original se exigía la presentación de la misma cantidad de información tanto para segmentos industriales como para segmentos geográficos. La NIC 14 (revisada) determina que una base de segmentación es de carácter principal, y la otra, secundaria, exigiendo menos información en el caso de segmentos de carácter secundario.
4. En la NIC 14 original no se mencionaba nada acerca de si la información segmentada debía prepararse utilizando las políticas contables adoptadas para los estados financieros consolidados o individuales. La NIC 14 (revisada) exige que se sigan las mismas políticas contables.
5. La NIC 14 original permitía la existencia de diferencias en la definición del resultado del segmento entre empresas. La NIC 14 (revisada) proporciona directrices más detalladas que la NIC 14 original respecto a las partidas específicas de los ingresos ordinarios y los gastos que deben incluirse o excluirse en el ingreso y el gasto perteneciente al segmento. De acuerdo con ello, la NIC 14 (revisada) suministra una valoración estandarizada del resultado del segmento, pero sólo en la medida en que las partidas de gastos e ingresos ordinarios de la explotación puedan ser directamente atribuidas o razonablemente distribuidas entre los segmentos.
6. La NIC 14 (revisada) exige «simetría» en la inclusión de las partidas del resultado y de los activos en el segmento. Si, por ejemplo, el resultado del segmento refleja un gasto por amortización, el activo depreciable correspondiente debe ser incluido entre los activos del segmento. La NIC 14 original no se pronunciaba al respecto.



## NIC 14

7. La NIC 14 original no especificaba si los segmentos considerados demasiado pequeños como para informar por separado sobre ellos podían ser combinados con otros segmentos, o bien excluidos de todos los segmentos sobre los que se informara. La NIC 14 (revisada) establece que los segmentos pequeños sobre los que se informa internamente pero sobre los que no se exige información externa separada, pueden combinarse entre sí, siempre que compartan una cantidad importante de los factores que definen un segmento del negocio o un segmento geográfico, o puedan ser combinados con un segmento significativo similar para el cual se brinda información interna, cuando se cumplen determinadas condiciones.
8. La NIC 14 original no establecía si los segmentos geográficos debían determinarse según dónde estuvieran localizados los activos de la empresa (el origen de sus ventas), o según la ubicación de sus clientes (el destino de sus ventas). En la NIC 14 (revisada) se exige que, con independencia de cual sea la base de determinación de los segmentos geográficos de una empresa, algunos datos deben presentarse también sobre la otra base alternativa, si las cifras obtenidas difieren significativamente.
9. La NIC 14 original exigía revelar cuatro partidas fundamentales de información, tanto para los segmentos industriales como para los geográficos:
  - (a) ventas u otros ingresos ordinarios de la explotación, distinguiendo entre los ingresos ordinarios procedentes de los clientes externos a la empresa y los procedentes de otros segmentos de la entidad;
  - (b) resultado del segmento;
  - (c) activos empleados por el segmento; y
  - (d) las bases de los precios inter segmentos.

Para el formato principal de la información segmentada, es decir, los segmentos de carácter principal (ya sean segmentos de negocios o geográficos), la NIC 14 (revisada) exige, además de la información anterior, las siguientes:

- (a) pasivos del segmento;
- (b) coste correspondiente a las adquisiciones realizadas durante el ejercicio de elementos del inmovilizado material y de activos inmateriales;
- (c) gastos por depreciación o amortización;
- (d) gastos, distintos de la depreciación o la amortización, que no requieran desembolsos de efectivo; y
- (e) la parte que corresponda a la empresa en la ganancia o pérdida neta de una asociada, un negocio conjunto u otra inversión contabilizada según el método de la participación, siempre y cuando todas las operaciones de la asociada sean desarrolladas dentro de ese segmento, así como el importe de la inversión relacionada.

Para el formato secundario de información segmentada de la empresa, es decir, los segmentos de carácter secundario, la NIC 14 (revisada) prescinde de la exigencia de la NIC 14 original sobre el resultado del segmento, y lo reemplaza por información sobre el coste del inmovilizado material y activos inmateriales adquiridos durante el ejercicio.

10. La NIC 14 original no se pronunciaba sobre si la información de ejercicios anteriores, presentada a efectos de comparación, debía ser reexpresada cuando se producía un cambio importante en las políticas contables utilizadas para el segmento. La NIC 14 (revisada) exige esta reexpresión, a menos que sea imposible llevarla a cabo.
11. La NIC 14 (revisada) exige que, si el ingreso ordinario total procedente de los clientes externos combinado, para todos los segmentos sobre los que se informa, resulta menor que el 75 % de los ingresos ordinarios totales de la empresa, deberán identificarse segmentos adicionales hasta alcanzar dicho nivel del 75 %.
12. La NIC 14 original permitía que se informara en los estados financieros utilizando un sistema de precios inter segmentos diferente del usado en la práctica por la empresa para fijar el importe de las transacciones entre ellos. La NIC 14 (revisada) exige que la valoración de las transferencias inter segmentos se realice con los mismos criterios que la empresa utiliza en la práctica para fijar el precio de las transacciones.
13. La NIC 14 (revisada) exige la revelación del ingreso ordinario de cualquier segmento sobre el que no se informe porque obtiene la mayoría de sus ingresos ordinarios de ventas a otros segmentos, cuando los ingresos ordinarios del mismo por ventas a clientes externos sean iguales o mayores al 10 % de los ingresos ordinarios totales de la empresa. La NIC 14 original no contemplaba ninguna exigencia comparable.

**NIC 14**

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-7
Definiciones	8-25
Definiciones procedentes de otras Normas Internacionales de Contabilidad	8
Definiciones de segmento del negocio y de segmento geográfico	9-15
Definiciones de ingreso ordinario, gasto, resultado, activos y pasivos de un segmento	16-25
Identificación de segmentos sobre los que debe informarse	26-43
Formatos para información sobre segmentos principales y secundarios	26-30
Segmentos del negocio y segmentos geográficos	31-33
Segmentos sobre los que debe informarse	34-43
Políticas contables en la información sobre segmentos	44-48
Información a revelar	49-83
Formato para los segmentos principales	50-67
Información sobre los segmentos secundarios	68-72
Ilustraciones de información por segmentos	73
Otra información a revelar	74-83
Fecha de vigencia	84

La parte normativa de este Pronunciamento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es el establecimiento de las políticas de información financiera por segmentos —información sobre los diferentes tipos de productos y servicios que la empresa elabora y de las diferentes áreas geográficas en las que opera—, con el fin de ayudar a los usuarios de los estados financieros a:

- (a) entender mejor el rendimiento de la empresa en el pasado;
- (b) evaluar mejor los rendimientos y riesgos de la empresa; y
- (c) realizar juicios más informados acerca de la empresa en su conjunto.

Muchas empresas suministran productos o servicios, u operan en áreas geográficas que están sujetas a diferentes tipos de rendimiento, oportunidades de crecimiento, expectativas de futuro y riesgos. La información respecto a los diferentes tipos de productos y servicios de la empresa, así como respecto a las distintas áreas geográficas —denominada a menudo información segmentada— es relevante para la evaluación de los rendimientos y riesgos de una empresa diversificada o multinacional, aunque no siempre se puede determinar a partir de los datos agregados. Por ello, la información segmentada generalmente se considera necesaria para satisfacer las necesidades de los usuarios de los estados financieros.

## ALCANCE

1. ***Esta Norma es de aplicación a los conjuntos completos de estados financieros publicados que pretendan cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad.***
2. Un conjunto completo de estados financieros comprende el balance, la cuenta de resultados, el estado de flujos de efectivo, el estado de cambios en el patrimonio neto y las notas explicativas, según se establece en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros.
3. ***Esta Norma debe ser aplicada por las empresas cuyos títulos de capital o deuda coticen públicamente o por empresas que se encuentran en el proceso de emitir títulos para cotizar en mercados públicos de títulos.***
4. La revelación voluntaria de información financiera por segmentos se aconseja también para las empresas que elaboran estados financieros cumpliendo con las Normas Internacionales de Contabilidad pero cuyos títulos no coticen en mercados organizados.
5. ***Si una empresa cuyos títulos no cotizan públicamente opta, voluntariamente, por la revelación de información segmentada dentro de sus estados financieros que cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad deberá respetar íntegramente todos los requisitos establecidos en esta Norma.***
6. ***Si un informe financiero contiene tanto los estados consolidados de una empresa cuyos títulos cotizan públicamente como los estados financieros individuales de la dominante o de una o más de sus dependientes, sólo será necesario presentar la información segmentada correspondiente a los datos consolidados. Si alguna de las dependientes es a su vez una empresa con títulos cotizados públicamente, ésta deberá presentar información segmentada en su propio informe financiero separado.***
7. ***De forma similar, si los estados financieros individuales de una empresa cuyos títulos cotizan públicamente contienen, por separado, los de alguna empresa asociada o negocio conjunto en la que tienen una participación que se contabiliza según el método de la participación, la información segmentada sólo debe presentarse para los estados financieros de la primera. Si alguna de las empresas asociadas o negocios conjuntos contabilizados según el método de la participación tiene títulos que cotizan públicamente, deberá presentar información por segmentos dentro de sus propios estados financieros.***

## DEFINICIONES

Definiciones procedentes de otras Normas Internacionales de Contabilidad

8. ***Los siguientes términos se usan en la presente Norma, con los mismos significados especificados en la NIC 7, Estado de Flujos de Efectivo; la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, y la NIC 18, Ingresos Ordinarios:***

***Actividades de explotación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la empresa, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación.***

***Políticas contables son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación y presentación de sus estados financieros.***

***Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que esta entrada dé lugar a aumentos del patrimonio neto, distintos de los procedentes de aportaciones de los propietarios.***

Definiciones de segmento del negocio y de segmento geográfico

9. ***Los términos segmento del negocio y segmento geográfico se usan en esta Norma con los siguientes significados:***

***Un segmento del negocio es un componente identificable de la empresa, encargado de suministrar un único producto o servicio, o bien un conjunto de ellos que se encuentran relacionados y que se caracteriza por estar sometido a riesgos y rendimientos de naturaleza diferente a los que corresponden a otros segmentos del negocio dentro de la misma empresa. Los factores que deben tenerse en consideración para determinar si los productos o servicios están relacionados son, entre otros:***

## NIC 14

- (a) *la naturaleza de estos productos o servicios;*
- (b) *la naturaleza de sus procesos de producción;*
- (c) *el tipo o categoría de cliente de los productos o servicios;*
- (d) *los métodos usados para distribuir los productos o prestar los servicios; y*
- (e) *si fuera aplicable, la naturaleza del entorno regulatorio en el que opera la empresa, por ejemplo bancario, de seguros o de servicios públicos.*

*Un segmento geográfico es un componente identificable de la empresa encargado de suministrar productos o servicios dentro de un entorno económico específico, y que se caracteriza por estar sometido a riesgos y rendimientos de naturaleza diferente a los que corresponden a otros componentes operativos que desarrollan su actividad en entornos diferentes. Los factores que deben tenerse en consideración para identificar segmentos geográficos son, entre otros:*

- (a) *la similitud de las condiciones económicas y políticas;*
- (b) *las relaciones entre las explotaciones de diferentes áreas geográficas;*
- (c) *la proximidad de las actividades;*
- (d) *los riesgos especiales asociados con las explotaciones en áreas específicas;*
- (e) *las regulaciones sobre control de cambios; y*
- (f) *los riesgos de cambio subyacentes.*

*Un segmento sobre el que debe informarse es un segmento del negocio o geográfico, identificado a partir de las anteriores definiciones, para el cual es obligatorio revelar información por segmentos, según las disposiciones de esta Norma.*

10. Los factores mencionados en el párrafo 9 para ayudar en la identificación de segmentos del negocio o geográficos no han sido enumerados siguiendo ningún orden en particular.
11. En un único segmento del negocio no se incluirán productos y servicios que difieran, significativamente, en cuanto a sus riesgos y rendimientos. Aunque pudieran existir diferencias respecto a uno o varios de los factores que se han considerado en la definición de segmento del negocio, es de esperar que los productos o servicios que se incluyan en un segmento en particular se comporten de forma similar, respecto de la mayoría de los factores aludidos.
12. De manera similar, un segmento geográfico no incluirá explotaciones en entornos económicos con riesgos y rendimientos que sean significativamente diferentes. Un segmento geográfico puede estar constituido por un único país, un grupo de dos o más países, o bien una región dentro de un país.
13. La forma de organizar y gestionar las empresas se ve afectada por los riesgos inherentes a las mismas. Por lo tanto, el párrafo 27 de esta Norma establece que tanto la estructura organizativa de la empresa como su sistema de información interna son las bases para identificar los segmentos. Los riesgos y rendimientos de la empresa están influidos tanto por la localización de sus operaciones (esto es, dónde se fabrican sus productos o dónde residen las organizaciones que prestan sus servicios) como por la localización de sus mercados (esto es, dónde se venden sus productos o dónde se prestan sus servicios). La definición permite que la identificación de los segmentos geográficos se base en:
  - (a) *la localización de la producción de la empresa o de los recursos y otros activos necesarios para prestar los servicios; o bien*
  - (b) *la localización de los mercados y clientes.*
14. Normalmente, las estructuras organizativa e informativa internas de la empresa suministrarán evidencia sobre si la causa más importante de sus riesgos geográficos radica en la localización de los activos (el origen de sus ventas) o en la localización de los clientes (el destino de sus ventas). De acuerdo con ello, la empresa considerará esta estructura para determinar si sus segmentos geográficos deben basarse en la localización de los activos o en la localización de sus clientes.

15. La determinación de la composición de un segmento, ya sea de negocios o geográfica, supone poner en juego una cierta dosis de juicio. Al realizar los juicios correspondientes, la gerencia de la empresa habrá de tener en cuenta tanto el objetivo del suministro de información financiera segmentada establecido en esta Norma, como las características cualitativas de los estados financieros identificadas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC. Entre estas características cualitativas se encuentran la relevancia, la fiabilidad y la comparabilidad temporal de la información financiera que se suministra sobre los diferentes grupos de productos y servicios de la empresa, o sobre sus operaciones en áreas geográficas particulares; y también se encuentra la utilidad de tal información para la evaluación de los riesgos y rendimientos de la empresa tomada en su conjunto.

*Definiciones de ingreso ordinario, gasto, resultado, activos y pasivos de un segmento*

16. **En esta Norma se utilizan, además, los siguientes términos, con los significados que a continuación se especifican:**

*El ingreso ordinario del segmento está formado por los ingresos ordinarios que, figurando en la cuenta de resultados de la empresa, sean directamente atribuibles al segmento más la proporción relevante de los ingresos generales de la empresa que puedan ser distribuidos al mismo, utilizando una base razonable de reparto, con independencia en ambos casos de si las ventas correspondientes han sido realizadas a clientes externos o se deben a transacciones con otros segmentos de la misma empresa. En el ingreso ordinario del segmento no se incluyen:*

- (a) *las partidas extraordinarias;*
- (b) *los ingresos por intereses o dividendos, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos a otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;*
- (c) *las ganancias procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera.*

*En el ingreso ordinario del segmento se deben incluir las participaciones en las pérdidas o ganancias de las empresas asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas mediante el método de participación, siempre y cuando tales partidas se incluyan en los ingresos ordinarios consolidados o totales de la empresa.*

*Asimismo, el ingreso ordinario del segmento debe incluir la proporción de los ingresos ordinarios correspondientes a la empresa en los negocios conjuntos que se contabilicen según el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos.*

*El gasto del segmento está formado por los gastos derivados de las actividades de explotación del mismo que le sean directamente atribuibles, más la proporción correspondiente de gastos que puedan ser distribuidos al segmento utilizando una base razonable de reparto, y comprende tanto los gastos relativos a las ventas a los clientes externos, como los gastos que se refieran a las transacciones realizadas con otros segmentos de la misma empresa. En el gasto del segmento no se incluyen:*

- (a) *las partidas extraordinarias;*
- (b) *los intereses, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos de otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;*
- (c) *las pérdidas procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera;*
- (d) *la participación de la empresa en las pérdidas de las empresas asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas según el método de la participación;*
- (e) *el gasto por el impuesto sobre las ganancias; o*
- (f) *los gastos generales de administración, los correspondientes a la sede central u otros gastos que se relacionan con el funcionamiento de la empresa como un todo. No obstante, en ocasiones existen costes en los que incurre la empresa por cuenta de un segmento. Tales costes serán gastos del segmento si están relacionados con sus actividades de explotación y pueden ser directamente atribuidos o distribuidos según una base razonable de reparto.*

*El gasto del segmento debe incluir la proporción de los gastos que correspondan a la empresa en los negocios conjuntos, que se contabilizan según el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos.*

## NIC 14

*En los segmentos que sean de naturaleza fundamentalmente financiera, los intereses positivos y negativos pueden ser incluidos como una sola partida neta en la información segmentada, sólo si tales partidas se presentan también compensadas en los estados financieros, individuales o consolidados, de la empresa.*

*El resultado del segmento es la diferencia entre el ingreso ordinario del segmento y el gasto del mismo. Esta diferencia debe presentarse antes de cualquier ajuste correspondiente a los intereses minoritarios.*

*Los activos del segmento son los correspondientes a la explotación de la empresa que el segmento emplea para llevar a cabo su actividad, incluyendo los directamente atribuibles al segmento en cuestión y a los que se puedan distribuir al mismo, utilizando bases razonables de reparto.*

*Si el resultado del segmento incluye ingresos por intereses o dividendos, sus activos correspondientes deben incluir las cuentas a cobrar, préstamos, inversiones o cualesquiera otros activos productores de ingresos.*

*En los activos del segmento no deben incluirse los activos por el impuesto sobre las ganancias.*

*En los activos del segmento se incluirán las inversiones que se contabilicen según el método de la participación sólo si las pérdidas y ganancias derivadas de tales inversiones se han incluido como ingreso ordinario del segmento. Los activos del segmento incluyen la proporción del partícipe en los activos de la explotación de cualquier negocio conjunto que se contabilice según el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la Norma NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos.*

*Los activos del segmento se presentan minorados por cualquier provisión relacionada con ellos, siempre que las mismas sean objeto del mismo tipo de compensación en el balance de situación de la empresa.*

*Los pasivos del segmento son los correspondientes a la explotación de la empresa que se derivan de las actividades del segmento y que le son directamente atribuibles o pueden asignársele utilizando bases razonables de reparto.*

*Si se ha incluido en el resultado del segmento gastos por intereses, los pasivos del segmento incluirán las deudas que originaron tales intereses.*

*Los pasivos de un segmento incluyen la proporción que corresponda a la empresa participante en los pasivos de los negocios conjuntos que se contabilicen según el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NIC 31.*

*Los pasivos del segmento no incluyen las deudas por los impuestos sobre las ganancias.*

*Las políticas contables del segmento son las adoptadas para elaborar y presentar los estados financieros del grupo consolidado o de la empresa, así como todas las políticas contables que se relacionen específicamente con la información financiera del segmento.*

17. En las definiciones de ingreso ordinario, gasto, activos y pasivos del segmento se incluyen tanto los importes de las partidas que le son directamente atribuibles como los que pueden asignárseles utilizando una base razonable de reparto. La empresa debe considerar su sistema interno de información financiera como el punto de partida para la identificación de las partidas citadas, que puedan ser atribuidas directamente o distribuidas razonablemente entre los segmentos. Esto quiere decir que se presume que las partidas identificadas como de los segmentos, con fines de información interna, son también directamente atribuibles o razonablemente distribuibles a segmentos para la valoración, en la información financiera externa, del ingreso ordinario, del gasto, de los activos y de los pasivos de cada segmento sobre los que deba informarse.
18. En algunos casos, sin embargo, un ingreso ordinario, gasto, activo o pasivo puede haber sido asignado a un segmento para los propósitos de la información financiera interna, utilizando un criterio que, aunque válido y comprensible para la gerencia de la empresa, podría ser considerado subjetivo, arbitrario o difícil de entender por los usuarios externos de los estados financieros. Esta asignación de la partida al segmento podría no constituir una base razonable, según se ha contemplado en las definiciones dadas en esta Norma de ingreso ordinario, gasto, activos o pasivos del segmento. Inversamente, la empresa podría elegir en su sistema interno de información, no atribuir o distribuir entre los segmentos alguna partida de ingreso ordinario, gasto, activos o pasivos, incluso aunque existiera un criterio razonable para realizar tal asignación. En este caso, la partida en cuestión habría de ser asignada a los segmentos como ingreso ordinario, gasto, activos o pasivos del mismo, siguiendo las definiciones dadas en la presente Norma.

## NIC 14

19. Son ejemplos de activos de un segmento los activos corrientes que el mismo utiliza en las actividades de explotación, el inmovilizado material, los activos en arrendamiento financiero (véase la NIC 17, Arrendamientos) y los activos inmateriales. Si se incluye una determinada partida de depreciación de un activo como gasto del segmento, el activo correspondiente será también incluido entre los activos del segmento. Los activos de un segmento no incluyen los activos empleados por la empresa en su oficina principal, ni los usados con propósitos generales. Los activos del segmento incluyen los compartidos por dos o más de ellos, siempre que exista un criterio razonable de reparto. Los activos de un segmento incluirán el fondo de comercio que sea directamente atribuible al mismo o que pueda asignarse utilizando un criterio razonable, en cuyo caso la amortización de esta partida formará parte del gasto correspondiente al segmento.
20. Dentro de los pasivos de un segmento se encuentran, entre otros, las cuentas comerciales a pagar y otras deudas de la explotación, así como los pasivos devengados, los anticipos de clientes, las provisiones por garantía de productos y otras deudas relacionadas con provisiones derivadas de bienes y servicios. Los pasivos del segmento no incluyen los préstamos recibidos, ni las deudas relacionadas con activos en arrendamiento financiero (NIC 17, Arrendamientos), ni otras deudas incurridas con fines de financiación más que operativos. Si los gastos financieros de un segmento se incluyen en la determinación del resultado del mismo, los pasivos que lo originen se incluyen entre los pasivos del segmento. Los pasivos de los segmentos cuya actividad no es fundamentalmente de carácter financiero no incluirán préstamos recibidos u otras deudas similares, puesto que el resultado del segmento está relacionado con la explotación, más que una ganancia o pérdida neta financiera. Es más, puesto que las deudas se contratan con frecuencia de forma directa por la sede central de la empresa para toda la organización, no es posible atribuir directamente, ni distribuir con ningún criterio razonable, los pasivos que ocasionan costes financieros entre los segmentos de la empresa.
21. La valoración de los activos y pasivos de un segmento incluirá los ajustes, correspondientes a los importes en libros anteriores procedentes de otra compañía adquirida en una combinación de negocios que se ha tratado como una adquisición, incluso en el caso de que tales ajustes se hayan hecho sólo con motivo de la elaboración de los estados financieros consolidados y no se hayan registrado ni en los estados financieros de la dominante ni en los de la dependiente. De forma similar, si algún componente del inmovilizado material ha sido revalorizado después de la adquisición, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NIC 16, Inmovilizado Material, los activos del segmento se determinarán teniendo en cuenta tal revalorización.
22. En las Normas Internacionales de Contabilidad se pueden encontrar algunas directrices para el reparto de costes. Por ejemplo, pueden verse los párrafos 8 a 16 de la NIC 2, Existencias, para la atribución y reparto de costes a las existencias; así como los párrafos 16 a 21 de la NIC 11, Contratos de Construcción, para la atribución y reparto de costes a los contratos de este tipo. Estas directrices pueden resultar de utilidad al proceder a la atribución o reparto de costes entre los segmentos de una empresa.
23. La NIC 7, Estado de Flujos de Efectivo, ofrece directrices para clasificar los sobregiros bancarios como componentes del efectivo o como préstamos.
24. Tanto el ingreso ordinario como el gasto, así como los activos y pasivos del segmento, se determinarán antes de la eliminación de los saldos y las transacciones intragrupo practicada en el proceso de consolidación, salvo en la medida en que estos saldos o transacciones hayan sido realizados entre empresas del mismo segmento.
25. Aunque las políticas contables utilizadas en la elaboración y presentación de los estados financieros de la empresa en conjunto constituyan la base de las políticas contables de los segmentos, éstas incluirán además principios y políticas relacionadas específicamente con la información segmentada, tales como la forma de identificar segmentos, los métodos utilizados para fijar los precios de transferencia entre ellos y las bases para la distribución de gastos e ingresos ordinarios a los segmentos.

## IDENTIFICACIÓN DE SEGMENTOS SOBRE LOS QUE DEBE INFORMARSE

*Formatos para información sobre segmentos principales y secundarios*

26. ***El origen y la naturaleza predominantes de los riesgos y rendimientos de una empresa determinan si el formato principal de sus segmentos, a efectos informativos, corresponde a los segmentos del negocio o a los geográficos. En el caso de que los riesgos y rendimientos se vean influidos, de forma predominante, por las diferencias en los productos y servicios que elabora, su formato principal de información segmentada deben ser los de segmentos del negocio, dando entonces una importancia secundaria a la información segmentada geográficamente. De forma similar, si los riesgos y rendimientos de la empresa se ven influidos de forma predominante por el hecho de que opera en diferentes países o áreas geográficas, su formato principal de información segmentada será el de segmentos geográficos, dando en tal caso una importancia secundaria a la información segmentada por grupos de productos y servicios relacionados.***

## NIC 14

27. **La organización interna y la estructura de la gerencia de la empresa, así como su sistema interno de información al órgano de administración y al ejecutivo principal, constituirá, normalmente, las bases para la identificación del origen y naturaleza predominantes de los riesgos y diferentes tipos de rendimiento a los que se enfrenta la empresa y, por tanto, para determinar qué formato informativo es el principal y cuál es el secundario, salvo por lo establecido en los apartados (a) y (b) siguientes:**
- (a) **si los riesgos y rendimientos de la empresa están fuertemente influidos tanto por las diferencias en los productos y servicios que elabora como por las diferencias en las áreas geográficas en las que opera, como pone de manifiesto el hecho de que la compañía adopta un «enfoque matricial» para la administración de la empresa y para la preparación de información interna al órgano de administración y al ejecutivo principal, entonces la empresa debe usar como formato fundamental para la información segmentada externa el correspondiente a los negocios y como formato secundario el que se refiere a las zonas geográficas; y**
- (b) **si la organización y gerencia interna de la empresa, y su correspondiente sistema interno de información al órgano de administración y al ejecutivo principal no están basados ni en productos o servicios, ya sean individuales o en grupo, ni en áreas geográficas, los administradores y la gerencia de la empresa deben determinar si los riesgos y rendimientos de la empresa están relacionados más con los productos y servicios que elabora o con las áreas en las que opera y, en consecuencia, deben escoger si el formato principal para la información financiera externa es el de negocios o el de áreas geográficas, utilizando el otro como formato secundario.**
28. Para la mayoría de las empresas, el origen predominante de los riesgos y rendimientos es la causa determinante del modo en que la entidad se organiza y gestiona. Por ello, la estructura de organización y gerencia de cada empresa, así como su sistema interno de información, suministran la mejor evidencia respecto al origen predominante de riesgos y rendimientos para elaborar su información segmentada. Por tanto, salvo en circunstancias muy raras, la empresa elaborará la información segmentada para sus estados financieros con los mismos criterios empleados internamente para el nivel gerencial más alto. Así, el origen predominante de riesgos y rendimientos se convertirá en el formato principal de información segmentada, mientras que el origen secundario de riesgos y rendimientos se convertirá en el formato secundario para elaborar la información financiera por segmentos.
29. La «presentación de tipo matricial» consiste en utilizar el formato principal tanto para la presentación de la información de los segmentos de los negocios como de los segmentos geográficos, dando información completa para cada uno de ellos. Esta presentación puede suministrar datos útiles a los usuarios, siempre que los riesgos y rendimientos de la empresa estén fuertemente influidos tanto por las diferencias en los productos y servicios que elabora como por las diferencias en las áreas geográficas en las que opera. Esta Norma no exige, pero tampoco prohíbe, una «presentación de tipo matricial» para la información segmentada.
30. En ciertos casos, la organización y el sistema interno de información de la empresa pueden haber sido desarrollados sin relación con las diferencias en los tipos de productos y servicios, y también sin correspondencia con las áreas geográficas en las que se opera. Por ejemplo, la información interna puede estar organizada sólo por entidades constituidas jurídicamente, lo que da lugar a segmentos internos compuestos por grupos no relacionados de productos y servicios. En tales casos, que suelen ser infrecuentes, los datos internos segmentados no cumplen el objetivo fijado en esta Norma. Por tanto, el párrafo 27(b) exige que los administradores y directivos de la empresa determinen si sus riesgos y rendimientos están asociados más a los productos y servicios o a las áreas geográficas, y a escoger entre los segmentos del negocio y los segmentos geográficos, como base principal de la información segmentada. El propósito es conseguir un grado razonable de comparabilidad con otras empresas, mejorar la comprensibilidad de la información resultante y cubrir las necesidades ya mencionadas de los inversores, prestamistas y demás interesados, en cuanto se refiere a información sobre los riesgos y rendimientos que estén relacionados, ya sea con los productos y servicios, ya con las áreas geográficas de la empresa.

*Segmentos del negocio y segmentos geográficos*

31. **Con el fin de la preparación de información externa, los segmentos del negocio y los segmentos geográficos de una empresa deben ser iguales a las unidades organizativas para las cuales se presenta información al órgano de administración y al ejecutivo principal de la entidad para que éstos evalúen el rendimiento pasado de la unidad y tomen decisiones respecto de futuras asignaciones de recursos, excepto en el caso contemplado por el párrafo 32.**



32. *Si la estructura organizativa y gerencial de una empresa, y su sistema de información financiera interna para el órgano de administración y para el ejecutivo principal, no están basados ni en productos y servicios, o grupos de éstos, ni en áreas geográficas, el párrafo 27(b) exige que los administradores y la gerencia de la empresa hagan la elección entre segmentos del negocio o geográficos como formato principal para la información financiera externa, a partir de la evaluación de cuál de ellos refleja mejor el origen de los riesgos y rendimientos de la entidad, dejando al otro formato de información segmentada como secundario. En este caso, los administradores y gerentes de la empresa deberán determinar sus segmentos del negocio y geográficos, para fines de información externa, a partir de los factores que se contienen en la definición dada en el párrafo 9 de esta Norma, dejando aparte su sistema interno de información al órgano de administración y al ejecutivo principal, de forma que se cumpla lo recogido en los siguientes tres puntos:*
- (a) *si uno o más de los segmentos que componen la información interna al órgano de administración y al director general, es un segmento del negocio o geográfico, según los factores incluidos en las definiciones del párrafo 9, pero los otros segmentos no lo son, lo establecido en el apartado (b) que sigue deberá ser aplicado sólo a los segmentos de información interna que no cumplan la definición del párrafo 9 (esto es, todo segmento interno que cumpla la definición no debe volver a ser segmentado para elaborar la información externa);*
  - (b) *para los segmentos de la información interna, elaborada para los administradores y directivos, que no satisfagan las definiciones del párrafo 9, la gerencia de la empresa debe buscar el nivel inmediato inferior de segmentación interna que presente información sobre líneas de productos y servicios o sobre líneas geográficas que sean adecuadas de acuerdo con las definiciones de dicho párrafo; y*
  - (c) *si los segmentos de menor nivel, determinados siguiendo el apartado anterior, cumplen con la definición de segmento del negocio o segmento geográfico, según lo exigido por los factores del párrafo 9, deben aplicarse a los mismos los criterios que para la identificación de segmentos están recogidos en los párrafos 34 y 35.*
33. Según lo preceptuado en esta Norma, la mayoría de las empresas identificarán sus segmentos del negocio y geográficos con las unidades organizativas para las cuales se elabora la información que utiliza el órgano de administración (en particular los administradores no ejecutivos con funciones de supervisión, si existieran) y el ejecutivo principal (que es quién toma las decisiones habitualmente, y puede ser una persona o un grupo de ellas) para evaluar el rendimiento pasado de la unidad y tomar decisiones respecto de la asignación futura de recursos. Incluso si la empresa debiese aplicar lo establecido en el párrafo 32, porque sus segmentos internos no reflejan las líneas del negocio o las geográficas, procederá a buscar el nivel inmediatamente inferior de segmentación interna que suministre la información requerida sobre los segmentos, más que a construirlos con el único propósito de elaborar información financiera externa. Este enfoque, que consiste en identificar los segmentos del negocio y geográficos a partir de la estructura organizativa y directiva de la empresa y de su sistema de información interna, se denomina en ocasiones «enfoque gerencial», y los componentes organizativos para los cuales se suministra información interna se denominan «segmentos operativos».

*Segmentos sobre los que debe informarse*

34. *Si dos o más segmentos, ya sean del negocio o geográficos, utilizados para fines de información interna, son esencialmente similares, pueden combinarse como uno solo a efectos de información externa. Dos o más segmentos del negocio o geográficos son esencialmente similares sólo si:*
- (a) *ambos observan pautas de rendimiento a largo plazo similares; y*
  - (b) *son además similares respecto a todos los factores aplicables del párrafo 9 de esta Norma.*
35. *Un segmento del negocio o geográfico deberá ser identificado como un segmento sobre el que debe informarse en los estados financieros si la mayor parte de sus ingresos ordinarios proceden de ventas a clientes externos y:*
- (a) *sus ingresos ordinarios procedentes de ventas a clientes y de transacciones con otros segmentos son iguales o superiores al 10 % de los ingresos ordinarios totales, externos e internos, de todos los segmentos; o*

## NIC 14

- (b) *su resultado, ganancia o pérdida, es igual o superior al 10 % del resultado combinado de todos los segmentos con ganancias o del correspondiente a los que tienen pérdidas, el que fuere mayor en valor absoluto; o bien*
- (c) *sus activos son iguales o superiores al 10 % de los activos totales de todos los segmentos.*
36. *En el caso de que un segmento, utilizado para propósitos de información interna, esté por debajo de todos los límites de tamaño relativo establecidos en el párrafo 35:*
- (a) *puede considerarse que se debe ofrecer información sobre dicho segmento, con independencia de su tamaño;*
- (b) *si no fuera considerado como segmento sobre el que debe informarse, con independencia de su tamaño, este segmento podrá ser combinado con otro u otros similares que estén también bajo los límites de tamaño del párrafo 35, con el fin de formar un único segmento para utilizar en la información externa (dos o más segmentos del negocio o geográficos son similares si comparten la mayoría de los factores aplicables de entre los que se encuentran en la definición dada en el párrafo 9); y*
- (c) *si tal segmento no es objeto de información por separado ni combinado con otros para tal fin, deberá ser incluido en la información financiera entre las partidas de conciliación no asignadas.*
37. *Si el total de los ingresos ordinarios, asignados a los segmentos sobre los que se informe, constituye menos del 75 % del ingreso ordinario consolidado o individual de la empresa, deberán identificarse segmentos adicionales, incluso si éstos no cumplen los límites de tamaño establecidos en el párrafo 35, hasta que la suma de los ingresos ordinarios de los segmentos sobre los que se informa sea como mínimo el 75 % del total de los ingresos ordinarios, individuales o consolidados de la empresa.*
38. Los límites cuantitativos del 10 %, establecidos en la Norma, no pretenden constituir una guía para determinar el nivel de importancia relativa en ningún otro aspecto distinto de la identificación de los segmentos del negocio o geográficos sobre los que debe darse información.
39. Al limitar los posibles segmentos sobre los que debe informarse a aquéllos que obtengan la mayor parte de sus ingresos ordinarios, de ventas a clientes externos, esta Norma no exige que sean identificadas, como segmentos de negocios separados, las diferentes fases de las explotaciones integradas verticalmente. No obstante, en algunos sectores industriales, es práctica corriente informar sobre ciertos negocios integrados verticalmente como segmentos separados, aún en el caso de que no generen ingresos ordinarios significativos por ventas externas. Por ejemplo, muchas compañías petrolíferas multinacionales informan sobre sus transacciones ascendentes (actividades de exploración-producción) y de sus transacciones descendentes (actividades de refinación-comercialización) como si fueran segmentos separados, aunque la mayor parte o la totalidad del petróleo crudo extraído sea transferido a los segmentos que efectúan el refinado.
40. Esta Norma aconseja, pero no exige, la presentación voluntaria de información sobre los negocios integrados verticalmente en forma de segmentos separados, suministrando las descripciones apropiadas sobre los mismos, incluyendo los criterios para la fijación de los precios de transferencia intersegmentos, tal como se requiere en el párrafo 75.
41. *Si en el sistema de información interna de la empresa los negocios integrados verticalmente se tratan como segmentos separados, y la empresa elige no tratarlos externamente como segmentos del negocio independientes, el segmento que vende debe ser combinado con el segmento o segmentos que compran para formar segmentos para la información externa sobre los que debe informarse, salvo en el caso de que no exista un criterio razonable para hacerlo, en cuyo caso el segmento vendedor sería incluido como una partida de conciliación no asignada.*
42. *Todo segmento sobre el que deba informarse por separado en el ejercicio precedente por satisfacer alguno de los límites del 10 % establecidos en esta Norma, debe continuar siendo un segmento sobre el que debe informarse en el ejercicio presente, si la gerencia de la empresa juzga que sigue siendo significativo, aunque sus ingresos ordinarios, resultados o activos no superen ya el límite citado.*
43. *Si un segmento ha sido identificado, en el ejercicio presente, como segmento sobre el que se debe informar porque satisface uno de los límites del 10 %, la información segmentada del ejercicio anterior que se presente a efectos comparativos debe ser reformulada para reflejar el nuevo segmento sobre el que se debe informar como un segmento separado, aún en el caso de que ese segmento no superase en los ejercicios anteriores los límites pertinentes, salvo cuando sea imposible obtener tal información.*

## POLÍTICAS CONTABLES EN LA INFORMACIÓN SOBRE SEGMENTOS

44. ***La información segmentada debe prepararse de acuerdo con las políticas contables adoptadas para preparar y presentar los estados financieros de la empresa, sean éstos individuales o consolidados.***
45. Se presume que las políticas contables que los administradores y la gerencia de la empresa han escogido para su utilización en la preparación de sus estados financieros individuales o consolidados, son los que ellos creen más apropiados para los propósitos de información externa. Puesto que el propósito de la información segmentada es ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender mejor y formarse juicios más informados sobre la empresa tomada en su conjunto, esta Norma exige la utilización, en la preparación de la información por segmentos, de las mismas políticas contables elegidas por los administradores y la gerencia de la empresa. Sin embargo, esto no significa que las políticas contables, ya sean consolidadas o de la empresa individual, vayan a ser aplicadas a los segmentos identificados como si éstos fueran entidades contables aisladas. Cualquier cifra procedente de un cálculo de detalle, realizado para aplicar un criterio contable determinado para toda la empresa, puede ser objeto de reparto a los segmentos si existe un criterio razonable para hacerlo así. Por ejemplo, los cálculos sobre costes por planes de pensiones se realizan con frecuencia para la empresa en conjunto, pero las cantidades resultantes pueden ser distribuidas entre los segmentos tomando como base los salarios o los datos demográficos correspondientes a aquéllos.
46. Esta Norma no prohíbe la presentación de informaciones adicionales que versen sobre los segmentos y se preparen utilizando políticas contables distintas a las utilizadas en los estados financieros individuales o consolidados, siempre que: (a) la información sea presentada internamente ante el órgano de administración y el ejecutivo principal para el proceso de toma de decisiones acerca de la asignación de recursos económicos a los segmentos y para evaluar su rendimiento; y (b) se describan claramente los criterios de valoración de esta información adicional.
47. ***Los activos que sean utilizados conjuntamente por dos o más segmentos deben ser distribuidos entre los mismos si, y sólo si, los gastos e ingresos ordinarios relacionados con dichos activos son también objeto de reparto entre los segmentos.***
48. La forma de distribuir las partidas de activos, pasivos, gastos e ingresos ordinarios entre los segmentos dependerá de factores tales como la naturaleza de estas partidas, las actividades llevadas a cabo por el segmento y su autonomía relativa. No es posible, o no es adecuado, especificar una única forma de realizar este reparto a ser adoptada por todas las empresas. Tampoco es adecuado forzar la distribución de las partidas de activos, pasivos, gastos o ingresos ordinarios, que se relacionen en conjunto con dos o más segmentos, si la única base para realizar tal reparto es arbitraria o de difícil comprensión. Por otra parte, las definiciones de ingreso ordinario, gasto, activos y pasivos del segmento están interrelacionadas, y el reparto resultante de estas partidas debe ser coherente. Por ello, los activos utilizados conjuntamente se repartirán entre los segmentos si, y sólo si, sus correspondientes gastos e ingresos ordinarios también son objeto de distribución a los segmentos. Por ejemplo, los elementos del inmovilizado material se incluirán entre los activos correspondientes a un segmento si, y sólo si, las amortizaciones que estén relacionadas con el mismo se deducen del resultado del segmento.

## INFORMACIÓN A REVELAR

49. En los párrafos 50 a 67 se especifica el contenido de las informaciones a revelar para los tipos de segmentos sobre los que debe informarse considerando el formato aplicable a los segmentos primarios de la empresa. En los párrafos 68 a 72 se especifican las informaciones a revelar para los segmentos identificados como secundarios. Se aconseja que las empresas presenten todas las informaciones a revelar exigidas para los segmentos principales y contenidas en los párrafos 50 a 67, también para los tipos de segmentos considerados como secundarios, aunque los párrafos 68 a 72 requieran para éstos mucha menos información a revelar. Los párrafos 74 a 83 contienen otras consideraciones y obligaciones acerca de la información a revelar sobre los segmentos. En el Apéndice B de esta Norma se ilustra la aplicación de todas estas reglas sobre información a revelar.

*Formato para los segmentos principales*

50. ***Las obligaciones en materia de información a revelar de los párrafos 51 a 67, deben aplicarse a cada segmento sobre el que debe informarse, basado en el formato principal de información de la empresa.***

## NIC 14

51. **La empresa debe revelar el ingreso ordinario de cada uno de los segmentos sobre los que deba informar, separando entre las ventas a los clientes externos y los ingresos ordinarios del segmento que proceden de transacciones con otros segmentos de la empresa.**
52. **La empresa debe revelar el resultado obtenido por cada uno de los segmentos sobre los que deba informar.**
53. Las empresas que, sin recurrir a repartos arbitrarios, puedan calcular una ganancia o una pérdida neta o cualquier otra medida del rendimiento del segmento distinta a su resultado, son instadas a la publicación de esa cifra, convenientemente explicada, adicionalmente al resultado del segmento calculado con las correspondientes distribuciones de gastos e ingresos ordinarios. Si dicha cifra se prepara empleando políticas diferentes a las adoptadas para sus estados financieros individuales o consolidados, la empresa incluirá en su información financiera una descripción clara de tales políticas.
54. Un ejemplo de valoración del rendimiento del segmento, previo al resultado del mismo en la cuenta de resultados, es el margen bruto sobre ventas. Ejemplos de valoración del rendimiento del segmento, posteriores al resultado del mismo en la cuenta de resultados, son la ganancia o la pérdida neta por las actividades ordinarias (antes o después del impuesto sobre las ganancias) y la ganancia o la pérdida neta del ejercicio.
55. **La empresa debe revelar, para cada uno de los segmentos sobre los que debe informar, el importe en libros de los activos que le corresponden.**
56. **La empresa debe revelar los pasivos correspondientes a cada uno de los segmentos sobre los que debe informar.**
57. **La empresa debe revelar, para cada uno de los segmentos sobre los que debe informar, el coste total incurrido en el ejercicio para adquirir activos del segmento cuya duración esperada sea mayor de un ejercicio (inmovilizado material y activos inmateriales). Aunque esta cifra es denominada, en ocasiones, inversiones de capital o desembolsos de capital, su valoración debe hacerse empleando la hipótesis contable del devengo y no la de caja.**
58. **La empresa debe revelar, para cada uno de los segmentos sobre los que debe informar, el importe total de gasto por depreciación de los activos que se haya incluido en la determinación del resultado del segmento.**
59. **Se aconseja pero no se obliga a las empresas a revelar información sobre la naturaleza e importe de todas y cada una de las partidas de ingreso ordinario y gasto, incluidas en la determinación del resultado del mismo, que sean de tal magnitud, cualidad o incidencia, que su conocimiento sea relevante para explicar el rendimiento de cada uno de los segmentos sobre los que se deba informar en el ejercicio.**
60. La NIC 8 exige que «cuando alguna de las partidas de ingresos ordinarios y gastos, de las que conforman la ganancia o la pérdida de las actividades ordinarias, son de tal magnitud, cualidad o incidencia en la entidad, que la información respecto a ellas es relevante para explicar el comportamiento de la empresa en el ejercicio, la naturaleza e importe de tales partidas debe ser objeto de información por separado en los estados financieros». La misma NIC 8 ofrece una variedad de ejemplos, entre los que se incluyen las rebajas de valor de las existencias o de los elementos del inmovilizado material, las provisiones para reestructuración, las enajenaciones de elementos del inmovilizado material o de inversiones a largo plazo, las explotaciones en interrupción definitiva, las liquidaciones por litigios y la reversión de las provisiones. En el párrafo 59 no se pretende cambiar la clasificación de estas partidas de ingreso ordinario o gasto, desde ordinarias a extraordinarias (tal como están definidas en la NIC 8), ni tampoco cambiar la valoración de las mismas. Sin embargo, la revelación de la información allí aconsejada modifica el nivel al cual se evalúa, para propósitos de revelación de información en los estados financieros, la significación de tales partidas, desde el nivel general de la empresa hasta el nivel del segmento correspondiente.
61. **La empresa debe revelar información, respecto de cada segmento sobre el que deba informar, sobre el importe total de los gastos que no han dado lugar a salida de efectivo y se han incluido en la determinación del resultado del segmento, distintos de los correspondientes a amortización, cuya mención separada se exige en el párrafo 58.**
62. La NIC 7, Estado de Flujos de Efectivo, exige que la empresa presente un estado de flujos de efectivo que informe, por separado, sobre los flujos líquidos procedentes de actividades ordinarias, de inversión y de financiación. En la NIC 7 se hace notar que, para comprender la posición financiera, la liquidez y los flujos de efectivo de la empresa, es relevante la información sobre los flujos de efectivo de cada segmento industrial o geográfico sobre los que se deba informar. La NIC 7 aconseja que las empresas presenten esta información. Esta Norma también aconseja revelar información acerca de los flujos de efectivo por segmento que menciona la NIC 7. Además, aconseja a las empresas que presenten las partidas significativas de ingresos ordinarios que, no habiéndose liquidado en efectivo, se hayan incluido en el ingreso ordinario del segmento y, por tanto, se hayan tenido en cuenta para calcular el resultado del mismo.

63. *La empresa que suministre la información sobre flujos de efectivo segmentados, según lo insta la NIC 7, Estado de Flujos de Efectivo, no está obligada a presentar también la información referente a las depreciaciones mencionadas en el párrafo 58, ni los gastos que no han dado lugar a salidas de efectivo mencionados en el párrafo 61.*
64. *La empresa debe revelar, para cada segmento sobre el que deba informar, la cifra agregada de participación en la ganancia o en la pérdida neta de las empresas asociadas, negocios conjuntos u otras entidades que se contabilicen según el método de la participación, siempre y cuando las operaciones de esas empresas estén, esencialmente, dentro del segmento en cuestión.*
65. Aunque la información a revelar de las participaciones en los resultados de las empresas asociadas, negocios conjuntos u otras entidades contabilizadas según el método de la participación se haga en una sola partida, la determinación de si la relación y las operaciones de esas empresas se llevan fundamentalmente por un solo segmento, se hará de forma individualizada para cada una de ellas.
66. *Si la empresa revela, para cada uno de los segmentos pertinentes, información agregada sobre su participación en la ganancia o la pérdida neta en sus empresas asociadas, negocios conjuntos y otras entidades contabilizadas por el método de la participación, ha de presentar también, en la información del segmento, el importe agregado que corresponda a las inversiones en tales empresas.*
67. *La empresa debe presentar una conciliación entre la información correspondiente a cada uno de los segmentos y la información agregada que aparece en los estados financieros, individuales o consolidados de la entidad. En esta conciliación, el ingreso ordinario de los segmentos debe ser conciliado con los ingresos ordinarios que la empresa ha obtenido de sus clientes externos (eventualmente, se incluirá aquí el importe de los ingresos ordinarios que la entidad ha obtenido por ventas externas, que no figuren en ningún segmento); el resultado del segmento debe ser conciliado con la cifra comparable de ganancia por las explotaciones de la empresa en su totalidad, así como con la ganancia o pérdida neta de la empresa; los activos del segmento deben ser objeto de conciliación con los de toda la empresa y los pasivos de los segmentos deben ser objeto de conciliación con los pasivos totales de la misma.*

*Información sobre los segmentos secundarios*

68. En los párrafos 50 a 67 se identifican las exigencias de información a revelar aplicables a cada segmento sobre el que se informe, utilizando el formato informativo principal. En los párrafos 69 a 72 se identifican las exigencias informativas aplicables a cada segmento sobre el que se informe, utilizando el formato secundario de información, con el siguiente detalle:
- (a) si el formato principal para la información a revelar segmentada de la empresa corresponde a segmentos del negocio, las informaciones a suministrar en el formato secundario se describen en el párrafo 69;
- (b) si el formato principal para la información segmentada de la empresa corresponde a segmentos geográficos, determinados a partir de la localización de los activos (esto es, lugares donde se elaboran los productos o donde están establecidos los recursos para prestar los servicios), las informaciones a suministrar en el formato secundario se describen en los párrafos 70 y 71; y
- (c) si el formato principal para la información segmentada de la empresa corresponde a segmentos geográficos, determinados a partir de la localización de los clientes (esto es, lugares donde se venden los productos o donde se prestan los servicios), las informaciones a suministrar dentro del formato secundario se describen en los párrafos 70 y 72.
69. *Si el formato principal de la información financiera por segmentos de la empresa está constituido por los segmentos del negocio, también deberá darse la siguiente información:*
- (a) *ingreso ordinario del segmento procedente de clientes externos, por área geográfica según la localización de sus clientes, para cada segmento geográfico cuyo ingreso ordinario procedente de ventas externas sea un 10 % o más del ingreso ordinario total por ventas a todos los clientes externos de la empresa;*
- (b) *importe en libros de todos los activos del segmento, según la localización geográfica de los activos, para cada segmento geográfico cuyos activos sean el 10 % o más de los activos totales asignados a los segmentos de este tipo; y*

## NIC 14

- (c) *el coste total incurrido durante el ejercicio para adquirir activos del segmento que se esperen utilizar durante más de un ejercicio (inmovilizado material y activos inmateriales), según la localización geográfica de los activos, para cada segmento geográfico cuyos activos sean el 10 % o más de los activos totales asignados a los segmentos de este tipo.*
70. *Si el formato principal de la información financiera por segmentos de la empresa está constituido por los segmentos geográficos (con independencia de que éstos se determinen en función de la localización de los activos o de los clientes), también deberá proporcionarse la siguiente información segmentada, para cada segmento del negocio cuyo ingreso ordinario por ventas a clientes externos sea un 10 % o más de los ingresos ordinarios totales de la entidad por ventas externas, o cuyos activos segmentados sean un 10 % o más de los activos totales de todos los segmentos del negocio:*
- (a) *ingreso ordinario del segmento por ventas a clientes externos;*
- (b) *importe en libros total de los activos del segmento; y*
- (c) *coste total incurrido en el ejercicio por adquisición de activos del segmento que se espera utilizar durante más de un ejercicio (inmovilizado material y activos inmateriales).*
71. *Si el formato principal de la información financiera por segmentos está constituido por segmentos geográficos, que están basados en la localización de los activos, y si la localización de sus clientes difiere de la correspondiente a los activos, entonces la empresa debe también informar acerca de los ingresos ordinarios por ventas a clientes externos, para cada segmento geográfico determinado, considerando los clientes, cuyo ingreso ordinario por ventas externas sea un 10 % o más de los ingresos ordinarios totales de la empresa por ventas externas.*
72. *Si el formato principal de la información financiera por segmentos está constituido por segmentos geográficos que están basados en la localización de los clientes, y si la localización de sus activos difiere de la correspondiente a las áreas geográficas de las que proceden los clientes, entonces la empresa debe también dar los siguientes datos segmentados, para cada segmento geográfico determinado, considerando los activos, cuyo ingreso ordinario por ventas externas o cuyos activos sean un 10 % o más de las correspondientes cifras para toda la empresa:*
- (a) *importe en libros total de los activos segmentados según la localización geográfica de los mismos; y*
- (b) *coste total incurrido durante el ejercicio para la adquisición de los activos del segmento que se espera utilizar por más de un ejercicio (inmovilizado material y activos inmateriales), según la localización de los activos.*

*Ilustraciones de información por segmentos*

73. En el Apéndice B de esta Norma se ilustra la presentación, para los formatos principal y secundario, de la información segmentada exigida por esta Norma.

*Otra información a revelar*

74. *Si un segmento del negocio o geográfico, para el cual se presenta información al órgano de administración o al ejecutivo principal no constituye un segmento a efectos de información financiera externa, porque obtiene la mayor parte de sus ingresos ordinarios por ventas a otros segmentos, pero su ingreso ordinario procedente de clientes externos es un 10 % o más de todas las ventas externas, la empresa debe revelar este hecho, junto con los importes de: (a) las ventas del segmento a clientes externos; y (b) las ventas internas a los demás segmentos.*
75. *Al valorar e informar sobre el ingreso ordinario del segmento procedente de ventas a otros segmentos, los precios de venta inter-segmentos deben fijarse sobre las mismas bases utilizadas realmente para fijar los precios de estas transferencias. Tanto las bases de fijación de los precios inter-segmentos, como cualquier cambio en los criterios utilizados deben ser objeto de revelación en los estados financieros.*

76. **Deben revelarse los cambios en las políticas contables adoptados para la información segmentada, siempre que tengan un efecto significativo sobre los importes de la misma, y la información de ejercicios anteriores presentada con fines comparativos debe ser reexpresada cuando haya algún cambio de este tipo, salvo cuando sea imposible hacerlo. La información correspondiente debe contener una descripción de la naturaleza del cambio efectuado, las razones del mismo, el hecho de que la información comparativa ha sido reexpresada o de que es imposible hacerlo, así como el efecto financiero del cambio, si se puede determinar razonablemente. Si la empresa cambia el modo de determinar sus segmentos, y no reexpresa la información segmentada de ejercicios anteriores, porque es imposible hacerlo siguiendo las nuevas políticas contables, deberá informar, para poder realizar la comparación pertinente, tanto sobre las cifras obtenidas con las nuevas políticas como sobre las que corresponderían a las antiguas.**
77. Los cambios en las políticas contables seguidas por la empresa se tratan conforme a la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. Ésta exige que los cambios en las políticas contables sean hechos únicamente si hay una norma legal o un organismo regulador que obligue a ello, o bien si el cambio produce una presentación más apropiada de los sucesos o transacciones en los estados financieros de la empresa.
78. Los cambios en las políticas contables adoptadas por la empresa en general, que afecten a la información segmentada, se tratarán de acuerdo con la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. A menos que una nueva Norma Internacional de Contabilidad establezca lo contrario, la NIC 8 exige que el cambio en las políticas contables se aplique retrospectivamente, y que se reexpresen la información comparativa presentada de ejercicios anteriores, salvo que resulte imposible hacerlo (tratamiento preferente), o que el efecto acumulativo producido por el cambio se incluya en la determinación del resultado de la empresa para el ejercicio corriente (tratamiento alternativo permitido). Si se sigue el tratamiento alternativo permitido, el ajuste acumulado que se haya incluido en la ganancia o pérdida neta de la empresa, se incluirá también en el resultado del segmento, siempre que se trate de una partida de la explotación que puede ser atribuida, o distribuida con criterio razonable, a los segmentos. En el último caso, la NIC 8 puede exigir información por separado siempre que la magnitud, naturaleza o incidencia sea tal que dicha información sea relevante, a la hora de explicar el rendimiento de la empresa en el ejercicio.
79. Algunos cambios en las políticas contables se refieren específicamente a la información segmentada. Como ejemplos se pueden citar los cambios en la identificación de los segmentos o en los criterios de reparto de gastos e ingresos ordinarios a los mismos. Estos cambios pueden tener un impacto significativo sobre la información segmentada, pero no modifican la información financiera agregada de la empresa. Con el fin de permitir a los usuarios comprender los cambios y evaluar las tendencias, la información segmentada sobre ejercicios anteriores que se incluye en los estados financieros para permitir comparaciones se reexpresará, siempre que sea posible, para reflejar la nueva política contable.
80. El párrafo 75 exige que, para la información segmentada, las transferencias inter segmentos se valoren con las bases que la empresa utiliza efectivamente para fijar los precios de ellas. Si la empresa cambia el método que realmente utiliza para fijar estos precios de transferencia inter segmentos, esta modificación no constituye un cambio en las políticas contables para el cual deban reexpresarse los datos por segmentos de ejercicios anteriores de acuerdo con el párrafo 76. No obstante, el párrafo 75 exige que la empresa revele información sobre el cambio propiamente dicho.
81. **La empresa debe indicar los tipos de productos y servicios incluidos en cada segmento del negocio sobre el que se informe, e indicar la composición de cada segmento geográfico incluido en la información financiera, tanto si son principales como secundarios, salvo que estas indicaciones estén contenidas en otra parte dentro de los estados financieros o dentro del informe financiero.**
82. Es necesario tener conocimiento de las actividades llevadas a cabo por cada segmento del negocio para poder evaluar el impacto de cuestiones tales como cambios en la demanda, en el precio de las materias primas o en otros factores de producción, así como el desarrollo de productos y procesos alternativos. De forma similar, es necesario conocer la composición de cada segmento geográfico para poder evaluar el impacto que los cambios en el entorno político y económico tienen en el riesgo asumido y el rendimiento conseguido por este segmento.

**NIC 15**

83. No se presentará información separada de los segmentos sobre los que se informaba en ejercicios anteriores, si ya no alcanzan los límites cuantitativos mínimos para seguir siendo calificados como tales. El incumplimiento de los límites puede estar causado, por ejemplo, por una disminución de la demanda, por un cambio en la estrategia de la gerencia o porque se haya vendido una parte de la operación del segmento o se la haya combinado con otros segmentos. En estas circunstancias puede ser útil, para confirmar las expectativas sobre caída de los mercados o sobre cambio de estrategias empresariales, dar una explicación de las razones por las que el segmento, sobre el que se informaba previamente, ya no está incluido en la información segmentada.

## FECHA DE VIGENCIA

84. *Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1998. Se aconseja anticipar su aplicación. Si la empresa aplicara esta Norma revisada, en lugar de la NIC 14 original, a los estados financieros de ejercicios que comiencen antes del 1 de julio de 1998, deberá revelar este hecho. Si los estados financieros incorporan información comparativa de ejercicios anteriores a la fecha de entrada en vigor o a la aplicación voluntaria anticipada de esta Norma, se exige la reexpresión de la información segmentada que se incluya a efectos comparativos para dar cumplimiento a las disposiciones de esta Norma, salvo cuando ello sea imposible, en cuyo caso la empresa debe dar a conocer este hecho.*

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 15 (NIC 15)  
(REORDENADA EN 1994)**

**Información para Reflejar los Efectos de los Cambios en los Precios**

Esta Norma Internacional de Contabilidad reordenada sustituye a la aprobada originalmente por el Consejo del IASC en junio de 1981. Se presenta de acuerdo con la estructura de los párrafos adoptada en las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas a partir de 1991. Aunque no se han efectuado cambios sustanciales sobre el texto original, se ha modificado en ciertos casos la terminología, con el fin de adaptarla a los usos actuales del IASC.

## ÍNDICE

	Párrafos
Declaración del consejo del iasc de octubre de 1989	
Alcance	1-5
Explicación	6-7
Respuestas a los precios cambiantes	8-18
Enfoque del poder adquisitivo general	11
Enfoque del coste corriente	12-18
Situación actual	19-20
Informaciones mínimas a revelar	21-25
Otras informaciones a revelar	26
Fecha de vigencia	27

## DECLARACIÓN DEL CONSEJO DEL IASC DE OCTUBRE DE 1989

En su reunión de octubre de 1989, el Consejo del IASC aprobó la siguiente declaración, para añadir a la NIC 15, Información para Reflejar los Efectos de los Cambios en los Precios:



«El consenso internacional respecto a la revelación de información financiera para reflejar los efectos de cambios en los precios, que se preveía cuando se emitió la NIC 15, no se ha alcanzado. Por ello, el Consejo del IASC ha decidido que no es necesario que las empresas revelen la información exigida en la citada NIC 15, para que sus estados financieros cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad. No obstante, el Consejo del IASC aconseja a las empresas que presenten tal información, debiendo en tal caso revelar la información sobre las partidas requeridas por la NIC 15».

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (ver el párrafo 12 del Prólogo).

#### ALCANCE

1. ***Esta Norma debe ser aplicada para reflejar los efectos de los cambios en los precios en la determinación de los resultados de la empresa y su posición financiera.***
2. Esta Norma Internacional de Contabilidad reemplaza a la NIC 6, Tratamiento Contable de las Variaciones en los Precios.
3. Esta Norma se aplica a empresas cuyos niveles de ingresos ordinarios, resultados, activos o personal empleado sean significativos en el entorno económico donde operan. Cuando se presenten los estados financieros individuales de la dominante junto con los consolidados, basta con que la información exigida en la Norma se presente en base consolidada.
4. La información solicitada en esta Norma no se exige para una dependiente que opere en el país del domicilio de la dominante si se presenta, por parte de ésta, información consolidada basada en los criterios establecidos por esta Norma. Para dependientes que operen en países diferentes que los del domicilio de la dominante, la información solicitada será exigible, solamente, cuando exista una práctica aceptada para la información similar por parte de las empresas económicamente importantes en tal país.
5. Se aconseja a otras entidades la presentación de la información que refleje los efectos de los cambios en los precios, al objeto de promover la existencia de información financiera con un mayor contenido informativo.

#### EXPLICACIÓN

6. Los precios, ya sean generales o específicos, cambian en el tiempo como resultado de diversas fuerzas económicas y sociales. Las fuerzas específicas que actúan en el mercado de cada producto, como cambios en la oferta y demanda o cambios tecnológicos, pueden causar incrementos o decrementos significativos en los precios individuales, independientemente de cómo se comporten los otros precios. Además, las causas generales pueden dar como resultado un cambio en el nivel general de precios y, por tanto, en el poder adquisitivo general de la moneda.
7. En la mayoría de los países, los estados financieros se preparan a partir del coste histórico contable, sin considerar ni los cambios en el nivel general de precios, ni los producidos en los niveles específicos de los precios de los activos poseídos, salvo en la medida en que los elementos componentes del inmovilizado material puedan ser objeto de revalorización y las existencias y otros activos corrientes reducidos a su valor neto realizable. La información exigida por esta Norma está concebida para hacer conscientes a los usuarios de los estados financieros de una empresa, de los efectos que producen los cambios en los precios en los resultados de sus operaciones. Sin embargo, los estados financieros, ya se preparen bajo el método del coste histórico, ya bajo otro método que refleje el efecto de los cambios en los precios, no pretenden indicar directamente el valor de la empresa en su conjunto.

#### RESPUESTAS A LOS PRECIOS CAMBIANTES

8. ***Las empresas a las cuales sea aplicable esta Norma han de revelar información sobre las partidas tratadas en los párrafos 21 a 23 usando un método contable adecuado para reflejar los efectos de cambios en los precios.***

**NIC 15**

9. La información financiera, que intenta ser una respuesta a los efectos de los precios cambiantes, se prepara de varias formas. Una de ellas muestra la información financiera en términos de poder adquisitivo general. Otra, muestra el coste corriente en lugar del histórico, reconociendo los cambios en los precios específicos de los activos. Una tercera forma combina las características de ambos métodos.
10. Bajo las anteriores respuestas subyacen dos enfoques básicos en la determinación del resultado. Uno de ellos reconoce la ganancia después de que se ha mantenido el poder adquisitivo del patrimonio neto de la empresa. La otra reconoce la ganancia tras el mantenimiento de la capacidad productiva de la empresa, y puede o no incluir un ajuste por el nivel general de precios.

*Enfoque del poder adquisitivo general*

11. El enfoque del poder adquisitivo general supone la reexpresión de algunas o todas las partidas de los estados financieros, en función de los cambios en el nivel general de precios. Las propuestas en este sentido afirman que las reexpresiones de las partidas en función del nivel general de precios cambian la unidad de cuenta, pero no la base subyacente al proceso de valoración. Según este enfoque, y usando un índice apropiado, la ganancia, normalmente, refleja el efecto de los cambios en el nivel general de precios sobre la depreciación, el coste de las ventas y el activo monetario neto, y se presenta una vez ha sido mantenido el poder adquisitivo del patrimonio neto en la empresa.

*Enfoque del coste corriente*

12. El enfoque del coste corriente puede encontrarse en varios métodos diferentes usados para el ajuste. En general, es el nombre que se da a los métodos que usan el coste de reposición como la base principal de valoración. Sin embargo, si el coste de reposición es mayor que el valor neto realizable y que el valor actual, se utiliza como base de valoración el mayor valor de entre estos dos últimos.
13. El coste de reposición de un activo concreto se determina, normalmente, a partir del coste actual de adquisición de un activo similar, nuevo o usado, y con una capacidad productiva o un potencial de servicio equivalentes. El valor neto realizable representa normalmente el precio corriente neto de venta del activo. El valor actual es equivalente a una estimación de los cobros netos futuros atribuibles al activo, descontados adecuadamente.
14. A menudo se usan índices específicos de precios como medio para determinar los costes corrientes de las partidas, particularmente si no se ha producido recientemente ninguna transacción que afecte a dichas partidas, si no se dispone de listas de precios o si el uso de éstas no es práctico.
15. Los métodos del enfoque del coste corriente generalmente requieren el reconocimiento de los efectos que han tenido en la empresa los cambios en los precios específicos, sobre la depreciación y el coste de las ventas. La mayoría de tales métodos requieren también la aplicación de alguna forma de ajustes que tienen en común el reconocimiento general de la interacción entre los cambios en los precios y la financiación de una empresa. Tal como se indica en los párrafos 16 a 18, existen opiniones diferentes sobre la forma en que deben hacerse tales ajustes.
16. Algunos métodos del coste corriente requieren un ajuste para reflejar los efectos de los precios cambiantes sobre la posición monetaria neta, incluyendo los pasivos a largo plazo, dando lugar a una pérdida por la tenencia de activo monetario neto o de una ganancia por la tenencia de pasivo monetario neto cuando los precios aumentan, y viceversa. Otros métodos limitan este ajuste a los activos y pasivos monetarios comprendidos en el capital circulante. Ambos tipos de ajustes reconocen que no sólo los activos no monetarios, sino también las partidas monetarias son elementos importantes para la capacidad de explotación de la empresa. Una característica normal de los métodos del coste corriente descritos anteriormente es que reconocen la ganancia a partir del mantenimiento de la capacidad productiva de la empresa.
17. Otro punto de vista es que resulta innecesario reconocer, en la cuenta de resultados, el coste adicional de reposición de los activos, en la medida en que estén financiados por deudas. Los métodos basados en esta opinión presentan un resultado que permite mantener la parte de la capacidad productiva de la empresa financiada por sus propietarios. Esto puede conseguirse, por ejemplo, reduciendo los totales de los ajustes efectuados en la depreciación, en el coste de ventas y, si el método lo requiere, en el capital circulante monetario, en la proporción en que la financiación ajena contribuye al total de los recursos ajenos.

18. Algunos métodos de coste corriente aplican al patrimonio neto un ajuste en función de la evolución del índice del nivel general de precios. Esto indica la medida en la que el neto de la empresa se ha mantenido en términos de poder adquisitivo general, cuando el incremento en el coste de reposición de los activos surgido en el ejercicio es menor que el decremento en el poder adquisitivo general de los intereses de los propietarios en el mismo ejercicio. A veces, este cálculo se presenta solamente a fin de permitir una comparación entre los activos netos en términos de poder adquisitivo general y los mismos activos en términos de coste actual. Según otros métodos, que reconocen el resultado una vez que se ha mantenido el poder adquisitivo general del patrimonio neto de los propietarios, la diferencia entre las dos formas de valorar los activos netos se trata como una pérdida o ganancia que se acumula al valor del patrimonio de los propietarios.

*Situación actual*

19. Aunque la información financiera se presenta, por parte de algunas empresas, haciendo uso de los diversos métodos para reflejar los cambios en los precios descritos anteriormente, ya sea en los estados financieros principales o como información complementaria, no existe todavía acuerdo a nivel internacional sobre este asunto. Consecuentemente, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) cree que se necesita mayor experiencia antes de hacer las consideraciones que lleven a requerir, a las empresas, la preparación de sus estados financieros principales usando un sistema uniforme y global para reflejar la variación de precios. Mientras tanto, la evolución del problema puede acelerarse si las empresas que presenten sus estados financieros principales sobre bases históricas también suministran la información complementaria para reflejar los efectos de los cambios en los precios.
20. Existe gran variedad de propuestas acerca de las partidas a incluir en tal información, desde las que contemplan únicamente algunos componentes del resultado hasta las que hacen extensivo el tratamiento a la cuenta de resultados y al balance. Es deseable que exista un mínimo de partidas a incluir en esa información y que este mínimo sea establecido internacionalmente.

INFORMACIONES MÍNIMAS A REVELAR

21. ***Las partidas que han de presentarse son:***
- (a) ***el importe del ajuste o la cantidad ya ajustada de depreciación de las partidas del inmovilizado material;***
  - (b) ***la cuantía del ajuste en el coste de las ventas, o bien la cantidad ya ajustada;***
  - (c) ***los ajustes relacionados con las partidas monetarias, así como el efecto de los fondos ajenos o del patrimonio neto, cuando se hayan tenido en cuenta tales ajustes al determinar el resultado, según el método contable adoptado; y***
  - (d) ***el efecto total que, sobre los resultados, hayan tenido los ajustes descritos en a) y b) y, en su caso, en c), así como cualesquiera otras partidas que reflejen los efectos de los cambios en los precios y que sean tratadas de acuerdo con el método contable adoptado.***
22. ***Cuando se adopta un método de coste corriente deben revelarse los valores del inmovilizado material, así como de las existencias obtenidas aplicando este criterio.***
23. ***Las empresas deben describir los métodos adoptados para computar la información solicitada en los párrafos 21 y 22, incluyendo la naturaleza de cualesquiera índices utilizados.***
24. ***A menos que se presente dentro de los estados financieros principales, la información requerida por los párrafos 21 a 23 debe ser revelada como complementaria.***
25. En la mayoría de los países, la información anterior tiene el carácter de complementaria a los estados financieros principales, no formando parte de los mismos. Esta Norma no es de aplicación a las políticas contables y de presentación exigidas para ser utilizadas por una empresa al preparar sus estados financieros principales, a menos que estos estados financieros se presenten sobre una base que refleje los efectos de los precios cambiantes.

**NIC 16**

## OTRAS INFORMACIONES A REVELAR

26. Se aconseja a las empresas que revelen información adicional y, en particular, una discusión del significado de la información en función de las circunstancias en que se encuentre la empresa. También es útil revelar información sobre cualquier ajuste en los gastos por impuestos o en los saldos de naturaleza fiscal.

## FECHA DE VIGENCIA

27. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad reemplaza a la anterior NIC 6, Tratamiento Contable de las Variaciones en los Precios, y tendrá vigencia para estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1983.***

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 16 (NIC 16)  
(REVISADA EN 1998)**

**Inmovilizado Material**

La NIC 16, Contabilización del Inmovilizado Material, fue aprobada en marzo de 1982.

En diciembre de 1993 fue revisada la anterior NIC 16, dentro del Proyecto de Comparabilidad y Mejora de los Estados Financieros. Se convirtió entonces en la NIC 16 (revisada en 1993), Inmovilizado Material.

En julio de 1997, cuando se aprobó la NIC 1 (revisada), Presentación de Estados Financieros, se procedió también a revisar el párrafo 66 (e) de la NIC 16 (revisada en 1993), que ahora es el párrafo 60 (e) de esta Norma.

En abril y julio de 1998 se procedió a revisar varios de los párrafos de la NIC 16 (revisada) para que fueran coherentes con la nueva redacción dada a la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios, a la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, y a la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. La Norma revisada (NIC 16, revisada en 1998) tiene vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de julio de 1999.

En abril de 2000, el párrafo 4 fue modificado por la NIC 40, Inmuebles de Inversión. La NIC 40 entró en vigor para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2001.

En enero de 2001, el párrafo 2 fue modificado por la NIC 41, Agricultura. La NIC 41 entra en vigor para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2003.

Se han emitido las siguientes interpretaciones SIC relativas a la NIC 16:

- SIC-14: Inmovilizado Material — Indemnizaciones por Deterioro del Valor de las Partidas.
- SIC-23: Inmovilizado Material — Costes de Revisiones o Reparaciones Generales.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-5
Definiciones	6
Reconocimiento del inmovilizado material	7-13
Valoración inicial de los elementos componentes del inmovilizado material	14-22
Componentes del coste	15-20

## NIC 16

Intercambio de activos	21-22
Desembolsos posteriores a la adquisición	23-27
Valoración posterior al reconocimiento inicial	28-52
Tratamiento preferente	28
Tratamiento alternativo permitido	29-40
Revalorizaciones	30-40
Depreciación o amortización	41-52
Revisión de la vida útil	49-51
Revisión del método de depreciación o amortización	52
Recuperación del importe en libros — Pérdidas por deterioro	53-54
Retiro y enajenación de los activos	55-59
Información a revelar	60-66
Fecha de vigencia	67-68

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en concordancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable del inmovilizado material. Los principales problemas que presenta la contabilización del inmovilizado material son el momento de activación de las adquisiciones, la determinación del importe en libros y los cargos por amortización del mismo que deben ser llevados a resultados.

Esta Norma exige que un elemento correspondiente al inmovilizado material sea reconocido como un activo cuando satisfaga los criterios de definición y reconocimiento de activos contenidos en el Marco Conceptual Para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.

## ALCANCE

1. ***Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos componentes del inmovilizado material, salvo cuando otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita otro tratamiento contable diferente.***
2. Esta Norma no es de aplicación a los siguientes activos:
  - (a) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41); y
  - (b) inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural u otros recursos no renovables similares.

No obstante, la Norma es de aplicación a los elementos individuales del inmovilizado material, usados para desarrollar o mantener las actividades comprendidas en (a) o (b), pero separables de las mismas.

3. En algunos casos, las Normas Internacionales de Contabilidad permiten que la valoración inicial del importe en libros de los elementos del inmovilizado material se determine utilizando un método diferente del exigido en esta Norma. Este es el caso, por ejemplo, de la NIC 22, Combinaciones de Negocios, que obliga a valorar inicialmente el inmovilizado material procedente de la combinación por su valor razonable, aunque esta cantidad exceda al coste de tales activos. No obstante, incluso en esos casos, todos los demás aspectos del tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su amortización, se guían por los requerimientos de la presente Norma.

**NIC 16**

4. La empresa aplicará la NIC 40, Inmuebles de Inversión, en lugar de esta Norma, a sus inmuebles de inversión. La empresa aplicará, no obstante, esta Norma a las inmuebles que estén siendo construidos o desarrollados para su uso futuro como inmuebles de inversión. Una vez que haya completado la construcción o el desarrollo, la empresa aplicará la NIC 40. La susodicha NIC 40 también será de aplicación a los inmuebles de inversión preexistentes que estén siendo objeto de nuevos desarrollos con el fin de continuar en el futuro siendo utilizados como inmuebles de inversión.
5. Esta Norma no aborda ciertos aspectos de la aplicación de un sistema completo para reflejar los cambios en los precios (véanse las NIC 15, Información para Reflejar los Efectos de los Cambios en los Precios, y la NIC 29, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias). No obstante, a las empresas que apliquen tal sistema se les exige que cumplan con todos los aspectos de esta Norma, salvo en lo que se refiere a la valoración de los elementos que componen el inmovilizado material, en los momentos posteriores a su adquisición y reconocimiento inicial.

## DEFINICIONES

6. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**El inmovilizado material son los activos tangibles que:**

- (a) **posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y**
- (b) **se esperan usar durante más de un ejercicio.**

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

**Importe depreciable es el coste histórico del activo o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.**

**Vida útil es:**

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

**Coste es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa.**

**Valor residual es la cantidad neta que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costes derivados de la enajenación o abandono.**

**Valor razonable es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en una transacción libre.**

**La pérdida por deterioro es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.**

**El importe en libros de un activo es el importe por el que tal elemento aparece en el balance, una vez deducida la depreciación acumulada y las pérdidas de valor por deterioro que eventualmente le correspondan.**

## RECONOCIMIENTO DEL INMOVILIZADO MATERIAL

7. **Un elemento del inmovilizado material debe ser reconocido como activo cuando:**
  - (a) **sea probable que la empresa obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y**
  - (b) **el coste del activo para la empresa pueda ser valorado con suficiente fiabilidad.**
8. Frecuentemente, las partidas de inmovilizado material representan una importante porción de los activos totales de la empresa, por lo que resultan significativas en el contexto de su posición financiera. Además, la determinación de si un cierto desembolso representa un activo o es un cargo a resultados del ejercicio tiene un efecto importante en los resultados de las operaciones de la entidad.

9. Al determinar si una partida concreta satisface el primer criterio para su reconocimiento como activo, la empresa necesita evaluar el grado de certidumbre relativo a los flujos de efectivo de los beneficios económicos futuros a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial. Estimar la existencia de certidumbre suficiente sobre si la empresa va a recibir los beneficios económicos futuros del activo implica asegurarse de que la misma obtendrá las ventajas derivadas del mismo y asumirá los riesgos asociados al bien. Esta constatación estará disponible sólo cuando los riesgos y las ventajas se hayan traspasado a la empresa. Antes de que esto ocurra, la transacción para adquirir el activo puede, generalmente, ser cancelada sin penalización importante, y por lo tanto el activo no se reconoce como tal.
10. El segundo de los criterios para el reconocimiento como activo se satisface de forma inmediata, puesto que la transacción que pone de manifiesto la compra del activo identifica su coste. En el caso de un activo construido por la propia empresa, una valoración fiable del coste puede venir dada por las transacciones, con terceros ajenos a la empresa, para adquirir los materiales, mano de obra y otros factores consumidos durante el proceso de construcción.
11. A fin de identificar qué constituye una partida separada dentro de los elementos componentes del inmovilizado material, se precisa la realización de juicios para la aplicación de los criterios en la definición de las circunstancias o los tipos de empresas específicas. Puede ser apropiado, por ejemplo, agregar partidas que individualmente son poco significativas, como moldes, herramientas o troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores ya agregados. La mayoría de las piezas de repuesto y equipo auxiliar se contabilizan usualmente como parte de las existencias, y se reconocen como gasto a medida que se consumen. No obstante, las piezas de repuesto importantes y el equipo de sustitución cumplen las condiciones para ser calificados como elementos componentes del inmovilizado material, siempre que la empresa espere usarlos durante más de un ejercicio. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar pueden ser usados sólo con un determinado elemento del inmovilizado material y se espera que su uso se produzca de manera irregular, se tratarán contablemente como activos fijos, y se procederá a su amortización en un periodo de tiempo no superior a la vida útil del elemento con el que están relacionados.
12. En ciertas circunstancias, puede ser apropiado repartir la inversión total de un activo entre las partes que lo componen, para contabilizarlas por separado. Este podrá ser el caso cuando las partes que lo componen tienen vidas útiles de diferente duración, o bien cuando suministran a la empresa beneficios económicos siguiendo patrones diferentes, por lo que necesitan de métodos y tipos de amortización diferentes. Por ejemplo, una aeronave y sus motores serán tratados como activos fijos depreciables diferentes, si tienen vidas útiles de distinta duración.
13. Algunos elementos de los que componen el inmovilizado material pueden ser adquiridos por razones de seguridad o medioambientales. La compra de tales activos fijos, si bien no incrementa los beneficios económicos que proporciona ninguno de los otros activos fijos existentes, puede ser necesaria para que la empresa logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Si es el caso, esas adquisiciones de elementos pertenecientes al inmovilizado material, cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos, puesto que permiten a la empresa obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido de no haberlas realizado. No obstante, tales activos serán reconocidos como activos fijos sólo en la medida en que el importe en libros de los mismos, más el correspondiente a los activos que se relacionan con ellos, exceda al importe recuperable del conjunto formado por unos y otros. Por ejemplo, una empresa química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte del inmovilizado material, las mejoras efectuadas en la planta, en la medida en que son recuperables, puesto que sin ellas la empresa quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos.

#### VALORACIÓN INICIAL DE LOS ELEMENTOS COMPONENTES DEL INMOVILIZADO MATERIAL

14. ***Todo elemento del inmovilizado material que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo debe ser valorado, inicialmente, por su coste.***

#### *Componentes del coste*

15. El coste de los elementos del inmovilizado material comprende su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier coste directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá cualquier eventual descuento o rebaja del precio para llegar al coste del elemento. Ejemplos de costes directamente relacionados son:
  - (a) el coste de preparación del emplazamiento físico;
  - (b) los costes de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

**NIC 16**

- (c) los costes de instalación;
  - (d) los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos o ingenieros; y
  - (e) los costes estimados de dismantelar y trasladar el activo, así como los correspondientes a la restauración de su emplazamiento, en la medida que deban ser considerados como una provisión para gastos futuros, según lo establecido en la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.
16. Cuando se difiere el pago de un elemento integrante del inmovilizado material más allá de los plazos normales del crédito comercial, su coste será el precio equivalente al contado. La diferencia entre esta cantidad y los pagos totales aplazados se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del periodo del aplazamiento, a menos que se capitalice, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido por la NIC 23, Costes por Intereses.
17. Los costes de administración, así como otros gastos indirectos de tipo general, no constituyen un componente del coste del inmovilizado material, salvo que estuviesen relacionados directamente con la adquisición del activo, o bien con su puesta en servicio. De manera similar, los costes de puesta en marcha y otros similares, previos al comienzo de la producción, no forman parte del coste del activo, a menos que sean necesarios para poner el mismo en condiciones de servicio. Las pérdidas iniciales de explotación, surgidas antes de que el activo alcance el rendimiento pleno esperado, se registran como gastos del ejercicio correspondiente.
18. El coste de un activo construido por la propia empresa se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento del inmovilizado material adquirido al exterior. Si la empresa fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de sus operaciones, el coste del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NIC 2, Existencias). Por tanto, se eliminará cualquier beneficio interno para llegar al coste de adquisición de tales elementos. De forma similar, no se incluirán en el coste de producción del activo las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de material, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23, Costes por Intereses, se establecen los criterios a cumplir antes de poder capitalizar los intereses como componentes del coste de los elementos pertenecientes al inmovilizado material.
19. El coste de un activo que ha sido adquirido por el arrendador en una operación de arrendamiento financiero se determinará utilizando los principios establecidos en la NIC 17, Arrendamientos.
20. El importe en libros del inmovilizado material puede ser minorado por el importe de las subvenciones oficiales, de acuerdo con la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas.

*Intercambio de activos*

21. Un elemento perteneciente al inmovilizado material puede ser adquirido por medio de intercambio total o parcial con otro elemento distinto del activo fijo, o a cambio de otro activo cualquiera. El coste de adquisición de tal elemento se valorará por el valor razonable del activo recibido, que es equivalente al valor razonable del activo entregado, ajustado por el importe de cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios líquidos entregados adicionalmente.
22. Un elemento que pertenezca al inmovilizado material puede ser adquirido mediante un intercambio por otro activo similar, con un uso parecido dentro de la misma línea de actividad y con un valor similar al entregado. Un elemento del inmovilizado material puede también ser vendido a cambio de obtener derechos de propiedad sobre activos similares. En ambos casos, puesto que el proceso de obtención de beneficios queda incompleto, no se reconocerán pérdidas o ganancias de la transacción. En lugar de ello, el coste del nuevo activo adquirido será igual al importe en libros del activo entregado. No obstante, la toma en consideración del valor razonable del activo recibido puede suministrar evidencia de desequilibrio, por ser menor que el importe en libros del bien entregado. Bajo tales circunstancias, se dará de baja parte del valor del bien entregado a cambio, y el nuevo valor corregido se asignará como coste del nuevo activo. Ejemplos de permutas sobre activos similares son los intercambios de aeronaves, hoteles, estaciones de servicio y otros inmuebles de inversión. Si se incluyen en la transacción de intercambio otros activos, como efectivo, ello puede ser indicativo de que los activos permutados no tienen valores similares.

**DESEMBOLSOS POSTERIORES A LA ADQUISICIÓN**

23. ***Los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento, que ha sido reconocido ya dentro de la partida inmovilizado material, deben ser añadidos al importe en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros, adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo pautas normales de rendimiento, para el activo existente. Cualquier otro desembolso posterior debe ser reconocido como un gasto del ejercicio en el que se haya incurrido.***



24. Los desembolsos posteriores a la adquisición de los elementos componentes del inmovilizado material, sólo se reconocerán como activos cuando mejoren las condiciones del bien por encima de la evaluación normal de rendimiento hecha originalmente para el mismo. Ejemplos de mejoras que producen incrementos en los beneficios económicos futuros son las siguientes:
- (a) modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva;
  - (b) puesta al día de componentes de la maquinaria, para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos; y
  - (c) adopción de procesos de producción nuevos que permiten una reducción sustancial en los costes de explotación estimados previamente.
25. Los desembolsos procedentes de reparaciones y mantenimiento del inmovilizado material se realizan para restaurar o mantener los beneficios económicos futuros que la empresa puede esperar de las pautas normales de rendimiento estimadas originalmente para el activo. Como tales, se reconocen normalmente como gastos del ejercicio en que se producen. Por ejemplo, el coste de mantenimiento e inspección del inmovilizado material es, normalmente, un gasto del ejercicio, puesto que repone, más que incrementa, el rendimiento normal estimado originalmente.
26. El tratamiento contable adecuado, para los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento del inmovilizado material, dependerá de las circunstancias que fueron tenidas en cuenta para el reconocimiento y valoración inicial del activo fijo correspondiente, así como de la recuperabilidad del gasto posterior en cuestión. Por ejemplo, cuando el importe en libros del elemento perteneciente al inmovilizado material se haya reducido para tener en cuenta una reducción en los beneficios económicos, el desembolso posterior para recuperar los beneficios económicos esperados del activo será capitalizado, suponiendo que el nuevo importe en libros no supere la cantidad que se puede recuperar del activo en cuestión. Éste puede también ser el caso cuando el precio de compra del activo ya refleja la obligación, por parte de la empresa, de incurrir en desembolsos futuros que sean necesarios para poner el activo en servicio. Un ejemplo de esto puede ser la adquisición de un edificio que necesita ser remodelado. En tales circunstancias, los desembolsos posteriores se añaden al importe en libros del activo, en la medida en que pueden ser recuperados por medio del uso futuro del mismo.
27. Ciertos componentes importantes de algunos elementos del inmovilizado material pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser repuestos varias veces a lo largo de la vida del avión. Estos componentes serán tratados contablemente como activos diferentes, puesto que tienen vidas útiles diferentes de los elementos principales del inmovilizado material, con los que están relacionados. Por tanto, suponiendo que se satisface el criterio de reconocimiento descrito en el párrafo 8, los desembolsos incurridos, al renovar o reemplazar el componente en cuestión, se contabilizarán como adquisición de un activo separado, al mismo tiempo que se da de baja el activo que ha sido reemplazado.

#### VALORACIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO INICIAL

##### *Tratamiento preferente*

28. ***Con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, todos los elementos del inmovilizado material deben ser contabilizados según su coste de adquisición menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado de cualquier pérdida por deterioro del valor que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.***

##### *Tratamiento alternativo permitido*

29. ***Con posterioridad al reconocimiento inicial como activo, todo elemento del inmovilizado material debe ser contabilizado por su valor revalorizado, que viene dado por su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada practicada posteriormente y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el elemento. Las revalorizaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.***

##### Revalorizaciones

30. Normalmente, el valor razonable de los terrenos y edificios será su valor de mercado. Este valor se determinará por medio de la oportuna tasación, llevada a cabo por un perito cualificado.

**NIC 16**

31. Normalmente, el valor razonable de la maquinaria y el equipo estará constituido por su valor de mercado, determinado a través de una tasación. Cuando no existe evidencia de un valor de mercado, a causa del carácter especializado de estos elementos y porque la maquinaria y el equipo son bienes que raramente se venden, salvo formando parte de una unidad empresarial en funcionamiento, la fórmula de valoración empleada será el coste de reposición del elemento, debidamente depreciado.
32. La frecuencia de las revalorizaciones depende de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos del inmovilizado material, que se están revalorizando. Cuando el valor razonable del activo revalorizado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revalorización. Tales revalorizaciones frecuentes son innecesarias para elementos del inmovilizado material con variaciones insignificantes en el valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revalorizaciones hechas cada tres o cinco años.
33. Cuando se revaloriza un elemento perteneciente al inmovilizado material, la depreciación acumulada en la fecha de la revalorización puede ser tratada de una de las dos siguientes maneras:
  - (a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe bruto en libros del activo, de manera que el importe en libros neto del mismo sea igual a su importe revalorizado. Este método es frecuentemente usado cuando el activo es revalorizado mediante un índice hasta su coste de reposición; o
  - (b) compensada con el importe bruto en libros del activo, de manera que el valor neto resultante se reexprese hasta alcanzar el importe revalorizado del elemento. Este método se utiliza, por ejemplo, para edificios que se revalorizan utilizando su valor de mercado.

La cuantía del ajuste en la amortización acumulada, que surge de las reexpresiones o compensaciones anteriores, forma parte del incremento o disminución en el importe en libros del activo, cuyo tratamiento contable se hará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.

34. ***Si se revaloriza un determinado elemento perteneciente al inmovilizado material, deben también ser revalorizados todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos.***
35. Una clase de elementos pertenecientes al inmovilizado material es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la empresa. Cada uno de los siguientes es un ejemplo de clase separada:
  - (a) terrenos;
  - (b) terrenos y edificios;
  - (c) maquinaria;
  - (d) buques;
  - (e) aeronaves;
  - (f) vehículos de motor;
  - (g) mobiliario y útiles; y
  - (h) equipamiento de oficina.
36. Los elementos pertenecientes a una clase de las que componen el inmovilizado material se revisarán simultáneamente con el fin de evitar revalorizaciones selectivas de activos, y consiguientemente, para evitar la inclusión en los estados financieros de importes que serán una mezcla de costes y valores referidos a diferentes momentos del tiempo. No obstante, cada grupo de activos puede ser revalorizado de forma periódica e independiente, siempre que la revisión de los valores se realice en un intervalo corto de tiempo, de manera que los valores se mantengan constantemente actualizados.
37. ***Cuando se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, este aumento debe ser abonado directamente a una cuenta de reservas por revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento debe ser reconocido como ganancia del ejercicio en la medida en que exprese la reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente como una pérdida.***

38. ***Cuando se reduce el importe en libros de un activo como consecuencia de una devaluación, esta disminución debe ser reconocida como una pérdida del ejercicio. No obstante, la disminución debe ser cargada directamente contra cualquier reserva por revalorización registrada previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de reservas por revalorización.***
39. La reserva por revalorización incluida en el patrimonio neto puede ser transferida directamente a las cuentas de reservas por ganancias acumuladas, cuando la plusvalía correspondiente se realice. Este saldo puede quedar completamente realizado, ya sea por abandono del elemento o por enajenación del mismo. No obstante, una parte de la plusvalía registrada puede ser realizada a medida que se usa el activo por parte de la empresa; en cuyo caso el importe realizado es igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revalorizado del activo y la calculada según su coste original. La transferencia de las reservas por revalorización realizada desde la cuenta de reservas por revalorización a la de reservas por ganancias acumuladas no tiene que pasar por la cuenta de resultados.
40. Los efectos de la revalorización de las cuentas del inmovilizado material en el cálculo de los impuestos sobre las ganancias, si los hay, se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.

#### Depreciación o amortización

41. ***La base depreciable de cualquier elemento componente del inmovilizado material debe ser distribuida, de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil. El método de depreciación usado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos que el activo incorpora. El cargo por amortización en cada ejercicio debe ser reconocido como un gasto, a menos que dicho valor se incluya como componente del importe en libros de otro activo.***
42. A medida que se van consumiendo los beneficios económicos incorporados a un activo, se reducirá el importe en libros del mismo, con el fin de reflejar dicho consumo, mediante cargos a resultados por depreciación. Estos cargos se harán, incluso, cuando el valor del activo exceda de su valor neto en libros.
43. Los beneficios económicos incorporados a un elemento del inmovilizado material, se consumen, por parte de la empresa, principalmente a través del uso del activo. No obstante, otros factores, como la obsolescencia técnica y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, a menudo producen una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil del inmovilizado material, deben tenerse en cuenta todos y cada uno de los factores siguientes:
- (a) el uso deseado del activo por parte de la empresa, que debe estimarse por referencia a la capacidad o al rendimiento físico que se espera del mismo;
  - (b) el deterioro natural esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que será usado el bien, el programa de reparaciones y mantenimiento de la empresa, así como el nivel de cuidado y mantenimiento mientras el activo no está siendo dedicado a tareas productivas;
  - (c) la obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y
  - (d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.
44. La vida útil de un activo se define en términos de la utilidad que se espera que aporte a la empresa. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa puede implicar la venta de los elementos del inmovilizado material después de un periodo específico de uso, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un elemento del inmovilizado material es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.
45. Los terrenos y los edificios son activos independientes y se tratarán contablemente por separado, incluso si han sido adquiridos conjuntamente. Los terrenos tienen, normalmente, una vida ilimitada y por tanto no se deprecian. Las construcciones tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un eventual incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación de la vida útil del edificio.

## NIC 16

46. La base de amortización de un activo se determinará deduciendo el valor residual del mismo. En la práctica, el valor residual de un activo es, con frecuencia, insignificante y por tanto puede prescindirse del mismo al calcular la base de depreciación. Si se adopta el tratamiento preferente prescrito por esta Norma y además es probable que el valor residual sea significativo, tal importe será estimado en el momento de la adquisición y no se incrementará en ejercicios posteriores por el efecto de cambios en los precios. No obstante, cuando se adopte el tratamiento alternativo permitido, se llevará a cabo una nueva estimación del mismo a la fecha de cada revalorización posterior del activo. Esta nueva estimación estará basada en el valor residual vigente, a la fecha en cuestión, para activos similares que hayan terminado su vida útil y que hayan operado bajo condiciones similares a las de uso del activo que se está revalorizando.
47. Es posible utilizar una amplia variedad de métodos de amortización para distribuir, de forma sistemática, la base depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Entre estos métodos se encuentran el de la depreciación lineal, el del tipo constante sobre el importe neto en libros o el de la suma de unidades producidas. El método de la depreciación lineal producirá un cargo por amortización constante a lo largo de toda la vida del activo. El método del tipo constante sobre el importe neto en libros del activo producirá cargos que van decreciendo a lo largo de la vida del activo. El método de suma de unidades producidas supone un cargo que depende del uso deseado o de la producción efectiva del activo. El método finalmente usado para cada activo se habrá de seleccionar tomando como base los patrones esperados de obtención de beneficios económicos, y se aplicará de forma sistemática de un ejercicio a otro, a menos que se produzca un cambio en los patrones esperados de obtención de beneficios económicos por tal activo.
48. Normalmente, el cargo por depreciación de un ejercicio se reconocerá como gasto del mismo. No obstante, en ciertas ocasiones, los beneficios económicos incorporados a un activo se aplican, por parte de la empresa, a la producción de otros activos y no dan lugar a un gasto del ejercicio. En tal caso, los cargos por amortización pasarán a formar parte del coste del otro activo, y se incluirán por tanto en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación del equipo de manufactura se incluirá en el coste de transformación de las existencias (véase la NIC 2, Existencias). De manera similar, la amortización del inmovilizado material, utilizado para las actividades de desarrollo, puede ser incluida en los costes de los elementos resultantes, cumpliendo las reglas que se establecen en la NIC 38, Activos Inmateriales.

## Revisión de la vida útil

49. ***La vida útil de un elemento del inmovilizado material debe revisarse periódicamente y, si las expectativas actuales varían significativamente de las estimaciones previas, deben ajustarse los cargos a resultados del ejercicio corriente y de los futuros.***
50. A lo largo de la vida de un activo, puede ponerse de manifiesto que la vida útil estimada resulta inapropiada. Por ejemplo, la vida útil puede alargarse por desembolsos posteriores a la adquisición que mejoran las condiciones del activo y las colocan por encima del nivel de rendimiento estimado en un principio. Alternativamente, ciertos cambios tecnológicos o cambios en el mercado de productos pueden reducir la vida útil del activo. En esos casos, la vida útil y, por ende, el tipo de depreciación, son objeto de ajuste tanto para el ejercicio corriente como para los futuros.
51. La política de mantenimiento y reparaciones de la empresa puede afectar también a la vida útil de los activos. Esta política puede redundar en una ampliación de la vida útil del activo o en un incremento de su valor residual. En cualquier caso, la adopción de una política como la descrita no resta validez a la necesidad de realizar cargos por amortización de los activos.

## Revisión del método de depreciación o amortización

52. ***El método de depreciación aplicado a los elementos que componen el inmovilizado material debe ser objeto de revisión periódicamente y, si ha habido un cambio significativo en el patrón esperado de generación de beneficios económicos de estos activos, debe cambiarse el método para que refleje el nuevo patrón. Cuando esta modificación en el método de amortización se haga necesaria, debe ser contabilizada como un cambio en una estimación contable, debiendo ajustarse los cargos por depreciación del ejercicio corriente y de los futuros.***

## RECUPERACIÓN DEL IMPORTE EN LIBROS — PÉRDIDAS POR DETERIORO

53. Para determinar si un elemento componente del inmovilizado material ha perdido valor por deterioro, la empresa aplicará la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En dicha Norma se explica cómo debe proceder la empresa para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de cada clase de activos y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso cuándo debe proceder a revertir, las pérdidas por deterioro del valor <sup>(1)</sup>.

(1) Véase la Interpretación SIC-14: Inmovilizado material — Indemnizaciones por Deterioro del Valor de las Partidas.

54. En la NIC 22, Combinaciones de Negocios, se explica cómo tratar una pérdida por deterioro del valor que se deba reconocer antes del final del primer ejercicio que haya comenzado después de la fecha de una combinación de negocios que ha sido calificada como adquisición.

#### RETIRO Y ENAJENACIÓN DE LOS ACTIVOS

55. ***Todo elemento componente del inmovilizado material ha de ser dado de baja del balance en el momento de su enajenación o abandono o cuando dicho elemento sea retirado de uso de forma permanente y no se espere beneficio económico alguno de su enajenación.***
56. ***Las pérdidas o ganancias derivadas del abandono o enajenación de un elemento componente del inmovilizado material deben ser calculadas como la diferencia entre el importe neto que se estima obtener por la venta, en su caso, y el importe en libros del activo, y deben ser reconocidas como pérdidas o ganancias en la cuenta de resultados.***
57. Cuando se intercambia un elemento correspondiente al inmovilizado material por un activo similar, bajo las circunstancias descritas en el párrafo 23, el coste del activo adquirido será igual al importe en libros del activo enajenado, y de la transacción no resultarán ni pérdidas ni ganancias.
58. Las operaciones de venta con arrendamiento posterior se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 17, Arrendamientos.
59. Los elementos componentes del inmovilizado material que se retiran del uso activo y se mantienen para enajenarlos se valorarán por su importe neto en libros en el momento en que son retirados. Como mínimo al final de cada ejercicio, la empresa deberá realizar las comprobaciones necesarias para detectar las eventuales pérdidas por deterioro del valor de estos activos, utilizando el procedimiento establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos y en consecuencia habrá de proceder a reconocer contablemente tales pérdidas si fuesen detectadas.

#### INFORMACIÓN A REVELAR

60. ***En los estados financieros debe revelarse, con respecto a cada clase de elementos del inmovilizado material, la siguiente información:***
- (a) ***las bases de valoración utilizadas para determinar el importe bruto en libros y, cuando hayan sido utilizadas varias, debe desglosarse el importe bruto en libros que corresponde a cada base de valoración en cada clase de elementos del inmovilizado material;***
  - (b) ***los métodos de amortización utilizados;***
  - (c) ***las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;***
  - (d) ***el importe bruto en libros y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que le correspondan), tanto al principio como al final de cada ejercicio;***
  - (e) ***la conciliación de los importes en libros al principio y fin del ejercicio, mostrando:***
    - (i) ***las inversiones;***
    - (ii) ***las enajenaciones o abandonos de elementos;***
    - (iii) ***las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;***
    - (iv) ***los incrementos o disminuciones, resultantes de las revalorizaciones llevadas a cabo en el ejercicio, de acuerdo con los párrafos 29, 37 y 38, así como las eventuales pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el ejercicio periodo, o revertidas en el mismo, cuya contrapartida hayan sido las cuentas de reservas por revalorización, en función de lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos;***
    - (v) ***las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en la cuenta de resultados, siguiendo la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos;***
    - (vi) ***las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido y hayan sido reconocidas en la cuenta de resultados, siguiendo la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos;***
    - (vii) ***la depreciación;***
    - (viii) ***las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros de una entidad extranjera; y***
    - (ix) ***otros movimientos.***

## NIC 16

*No es preciso ofrecer información comparativa para las conciliaciones exigidas por el apartado (e) anterior.*

61. **Asimismo, en los estados financieros debe revelarse:**
- (a) *la existencia, en su caso, y los valores correspondientes a las restricciones de titularidad, así como los elementos del inmovilizado material que están afectos como garantía al cumplimiento de determinadas obligaciones;*
  - (b) *las políticas contables seguidas para estimar los eventuales costes de restauración o rehabilitación medioambiental derivados de los elementos del inmovilizado material;*
  - (c) *el importe de los anticipos a cuenta sobre elementos del inmovilizado material en curso de construcción; y*
  - (d) *el importe de los compromisos de adquisición de elementos del inmovilizado material.*
62. La selección de un método de amortización, así como la estimación de la vida útil de los activos, son cuestiones que requieren el concurso de criterios o juicios subjetivos. Por tanto, las revelaciones sobre los métodos adoptados y sobre las vidas útiles estimadas o de los porcentajes de depreciación suministran a los usuarios de los estados financieros información que les permite revisar los criterios seleccionados por la gerencia de la empresa, a la vez que hace posible la comparación con otras empresas. Por razones similares, es necesario revelar los cargos por amortización de cada ejercicio, así como la depreciación acumulada al final del mismo.
63. La empresa informará de la naturaleza y del efecto del cambio en una estimación contable, siempre que haya tenido una incidencia significativa en el ejercicio actual o que vaya a tenerla en ejercicios siguientes, de acuerdo con la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. Esta información puede aparecer respecto a los cambios en las estimaciones de:
- (a) valores residuales;
  - (b) costes estimados de desmantelamiento o traslado de los elementos que componen el inmovilizado material, así como de restauración o rehabilitación de su emplazamiento;
  - (c) vidas útiles; y
  - (d) método de amortización.
64. **Cuando los elementos que componen el inmovilizado material se contabilizan por sus valores revalorizados, debe revelarse la siguiente información:**
- (a) *las bases valorativas utilizadas para la revalorización;*
  - (b) *la fecha efectiva de la revalorización;*
  - (c) *si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;*
  - (d) *la naturaleza de cualquier índice utilizado para determinar los costes de reposición;*
  - (e) *el importe en libros de cada clase de elementos del inmovilizado material que debieran haberse incluido en los estados financieros confeccionados según el tratamiento preferente contenido en el párrafo 28; y*
  - (f) *las reservas por revalorización, indicando los movimientos del ejercicio, así como cualesquiera restricciones sobre la distribución de su saldo a los propietarios.*
65. La empresa habrá de ofrecer en sus estados financieros, además de los datos exigidos en los apartados (e) (iv) a (e) (vi) del párrafo 60, información sobre los elementos que componen el inmovilizado material que hayan sufrido pérdidas por deterioro de valor, en función de lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.
66. Los usuarios de los estados financieros también suelen encontrar en ellos la siguiente información, relevante para cubrir sus necesidades:
- (a) el importe en libros de los elementos componentes del inmovilizado material, que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
  - (b) el importe bruto en libros de cualquier elemento que compone el inmovilizado material que, aún estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
  - (c) el importe en libros de los elementos que componen el inmovilizado material que, retirados de su uso activo, se mantienen sólo para ser enajenados o abandonados; y
  - (d) cuando se utiliza el tratamiento contable preferente, el valor razonable de los elementos componentes del inmovilizado material, para los que el mismo sea significativamente diferente del importe en libros.

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

## FECHA DE VIGENCIA

67. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja aplicarla con anterioridad a esa fecha. Si alguna empresa aplica esta Norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de julio de 1999:***
- (a) *debe revelar de este hecho en la nota correspondiente; y*
  - (b) *debe adoptar simultáneamente la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, y la NIC 22, Combinaciones de Negocios, revisada en 1998.*
68. Esta Norma deroga la anterior NIC 16, Contabilización del Inmovilizado Material, aprobada en 1993.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 17 (NIC 17)  
(REVISADA EN 1997)**

**Arrendamientos**

Esta Norma Internacional de Contabilidad revisada deroga la antigua NIC 17, Contabilización de los Arrendamientos, que fue aprobada por el Consejo del IASC, en su versión reordenada, en 1994. La Norma revisada tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999.

En abril de 2000, los párrafos 1, 19, 24, 45 y 48 fueron modificados, insertando asimismo el párrafo 48 A, por la NIC 40. La NIC 40 entró en vigor para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2001.

En enero de 2001, los párrafos 1, 24 y 48 A fueron modificados por la NIC 41, Agricultura. La NIC 41 entró en vigor para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2003.

Se han emitido las siguientes Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 17:

- SIC-15: Arrendamientos Operativos — Incentivos
- SIC-27: Evaluación del Fondo Económico de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento

## INTRODUCCIÓN

Esta Norma (NIC 17 revisada) sustituye a la antigua NIC 17, Contabilización de los Arrendamientos (NIC 17 original). La NIC 17 (revisada) tendrá vigencia para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999.

Esta Norma supone mejoras sobre la NIC 17 original a la que sustituye, y que ha surgido tras un estudio llevado a cabo en el contexto de una revisión de carácter parcial que identificó cambios que fueron considerados esenciales para completar el núcleo básico de normas aceptables para propósitos de financiación de las empresas en un entorno multinacional y de cotización de las mismas en las bolsas de valores. El Consejo del IASC ha acordado llevar a cabo una reforma más importante en el área de las normas que tratan de la contabilización de los arrendamientos.

Los mayores cambios con respecto a la NIC 17 original son los siguientes:

1. La NIC 17 original definía los arrendamientos como acuerdos en los cuales el arrendador transfiere el derecho de utilizar un activo al arrendatario, a cambio de que éste pague una renta. En la NIC 17 (revisada) se modifica tal definición, cambiando la palabra «renta» por «una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas».

**NIC 17**

2. Al estipular que la clasificación de los arrendamientos debe basarse en la medida en que los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad del activo arrendado correspondan al arrendador o al arrendatario, lo cual está justificado por la aplicación del principio del fondo sobre la forma, la NIC 17 suministraba ejemplos de situaciones indicativas de que el arrendamiento descrito era de tipo financiero. En la NIC 17 (revisada) se han añadido indicadores adicionales de clasificación, para permitir mejorar el proceso de identificación de cada tipo de arrendamiento.
3. La NIC 17 original utilizaba el término «vida útil», en el seno de los ejemplos a los que se ha hecho referencia, para propósitos de comparación del periodo de arrendamiento en el proceso de identificación y clasificación. En la NIC 17 (revisada) se utiliza el término «vida económica», teniendo en cuenta que un activo puede ser utilizado por uno o más usuarios a lo largo de su vida.
4. La NIC 17 original exigía la revelación de las cuotas de carácter contingente, pero no se pronunciaba sobre si las mismas debían ser incluidas o excluidas al calcular los pagos mínimos del arrendamiento. La NIC 17 (revisada) exige que las cuotas contingentes sean excluidas de los pagos mínimos del arrendamiento.
5. La NIC 17 original no se pronunciaba sobre el tratamiento contable de los costes directos iniciales, incurridos por el arrendatario al negociar y conseguir los acuerdos de arrendamiento. Por el contrario, la NIC 17 (revisada) suministra las directrices pertinentes, exigiendo que tales costes, directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por el arrendatario para conseguir un arrendamiento financiero, sean incluidos en el importe del activo arrendado.
6. La NIC 17 original dejaba libertad al arrendador para la elección del método de distribución de los ingresos financieros, concretamente el reconocimiento del ingreso a partir de un patrón que reflejara un tipo de rendimiento constante en cada ejercicio, sobre:
  - (a) la inversión neta mantenida por el arrendador en el arrendamiento financiero; o bien
  - (b) la inversión neta, en términos de efectivo, mantenida por el arrendador en el arrendamiento financiero.Sin embargo, la NIC 17 (revisada) exige que el reconocimiento de los ingresos financieros del arrendamiento estén basados en el supuesto de obtención de un tipo de rendimiento constante, utilizando para ello un sólo método, en concreto a partir de la inversión neta mantenida por el arrendador en el arrendamiento financiero.
7. La NIC 17 (revisada) hace referencia a la Norma Internacional de Contabilidad que trata del deterioro del valor de los activos, al ofrecer directrices sobre la necesidad de evaluar la posibilidad de que hayan sufrido tal deterioro. La NIC 17 original no trataba este extremo.
8. La NIC 17 (revisada) exige, en comparación con la NIC 17 original, información más detallada, tanto para los arrendadores como para los arrendatarios, a través de párrafos en letra negrita, cubriendo tanto a los arrendamientos operativos como a los financieros.

Las nuevas informaciones a revelar, exigidas por la NIC 17 (revisada), incluyen:

- (a) una conciliación del total de pagos mínimos del arrendamiento con el valor actual de los pasivos reconocidos por la operación, desagregada en tres intervalos temporales: hasta un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años (esta información es exigible a los arrendatarios);
- (b) una conciliación del importe de la inversión total en el arrendamiento con el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el mismo, desagregada en tres intervalos temporales: hasta un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años (esta información es exigible a los arrendadores);
- (c) las cargas financieras relacionadas con los apartados (a) y (b) anteriores;
- (d) el importe total de los pagos mínimos de subarrendamientos que se esperan recibir, en la fecha del balance, por los subarrendamientos financieros no cancelables;
- (e) las rebajas de valor acumuladas para cubrir insolvencias relativas a los pagos mínimos de arrendamientos financieros a cobrar; y
- (f) las cuotas contingentes reconocidas como ingresos por parte de los arrendadores.



## NIC 17

9. En la NIC 17 original se incluían los Apéndices 1 a 3, que representaban ejemplos de situaciones en las cuales un arrendamiento sería clasificado como de carácter financiero. Estos Apéndices han sido omitidos en la NIC 17 (revisada), como consecuencia de la inclusión, dentro de la propia Norma, de indicadores adicionales con el objetivo de clarificar el proceso de clasificación de los arrendamientos.
10. Se hace notar que las disposiciones relativas a las transacciones de venta con arrendamiento posterior, y en concreto las exigencias correspondientes al caso en que el arrendamiento es de carácter operativo, contienen reglas que contemplan una amplia gama de circunstancias, dependiendo del importe relativo del valor razonable, del importe en libros y del precio de venta. La NIC 17 (revisada) incluye un Apéndice que proporciona guías adicionales para interpretar estas exigencias.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-2
Definiciones	3-4
Clasificación de los arrendamientos	5-11
Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios	12-27
Arrendamientos financieros	12-24
Arrendamientos operativos	25-27
Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores	28-48
Arrendamientos financieros	28-40
Arrendamientos operativos	41-48
operaciones de venta con arrendamiento posterior	49-57
Disposición transitoria	58
Fecha de vigencia	59-60

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es el de establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.

## ALCANCE

1. ***Esta Norma debe ser aplicada al contabilizar todos los tipos de arrendamientos distintos de los:***
  - (a) ***acuerdos de arrendamiento para explorar o usar minerales, petróleo, gas natural y recursos no regenerables; y***
  - (b) ***acuerdos sobre licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, funciones de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.***

## NIC 17

*Sin embargo, esta Norma no deberá ser aplicada para propósitos de valoración por parte de:*

- (a) *arrendatarios de inmuebles de inversión, que las poseen en virtud de arrendamiento financiero (véase la NIC 40, Inmuebles de Inversión);*
  - (b) *arrendadores de inmuebles de inversión que las alquilan en régimen de arrendamiento operativo (véase la NIC 40, Inmuebles de Inversión);*
  - (c) *arrendatarios de activos biológicos en virtud de arrendamiento financiero (véase la NIC 41, Agricultura); o*
  - (d) *arrendadores de activos biológicos en virtud de arrendamiento operativo (véase la NIC 41, Agricultura).*
2. Esta Norma es de aplicación a los acuerdos mediante los cuales se cede el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a prestar servicios de cierta importancia, en relación con la operación o el mantenimiento de los citados bienes. Por otra parte, esta Norma no será de aplicación a los acuerdos que dan lugar a contratos de servicios, donde una parte no cede a la otra el derecho a usar algún tipo de activo.

## DEFINICIONES

3. *Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:*

*Arrendamiento es un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, cederle el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado.*

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

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

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

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

*Inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre: la del acuerdo del arrendamiento y la del compromiso de ejecutar, por las partes, las principales disposiciones del acuerdo que establece el mismo.*

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

*Pagos mínimos por el arrendamiento son los pagos que, durante el plazo del arrendamiento, hace o puede ser requerido para que haga, el arrendatario, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costes de los servicios y los impuestos a pagar y a reembolsar al arrendador, junto con:*

- (a) *en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por alguien vinculado con él; o*

- (b) *en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por:*
- (i) *parte del arrendatario;*
  - (ii) *alguien vinculado con éste; o*
  - (iii) *un tercero independiente que sea capaz financieramente de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada.*

*Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del mismo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán, los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo y el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.*

*Valor razonable es el importe por el que puede ser entregado un activo, o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y adecuadamente informadas, en una transacción libre.*

*Vida económica es:*

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

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

*Valor residual garantizado es:*

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

*Valor residual no garantizado es la parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o queda garantizada exclusivamente por un tercero vinculado con el arrendador.*

*Inversión bruta en el arrendamiento, desde el punto de vista del arrendador, es la suma de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento financiero y de cualquier valor residual no garantizado devengado por el arrendador.*

*Los ingresos financieros no devengados resultan de la diferencia entre:*

- (a) *la suma de los pagos mínimos que se derivan del arrendamiento financiero más cualquier valor residual no garantizado devengado, todo ello desde el punto de vista del arrendador; y*
- (b) *el valor actual de los importes mencionados en (a), descontados al tipo de interés implícito en el arrendamiento financiero.*

*Inversión neta en el arrendamiento es la inversión bruta del arrendamiento menos los ingresos financieros aún no devengados y derivados del mismo.*

*Tipo de interés implícito en el arrendamiento es el tipo de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor razonable del activo arrendado y la suma de los valores actuales de: a) los pagos mínimos por el arrendamiento, y b) el valor residual no garantizado.*

*Tipo de interés incremental de los préstamos del arrendatario es el tipo de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, el tipo en el que incurriría aquél si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.*

## NIC 17

***Cuotas contingentes por arrendamientos son la parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basan en un factor distinto al mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas, importe de utilización, índices de precios, tipos de interés de mercado, etc.).***

4. La definición de arrendamiento incluye contratos para el arrendamiento de activos que contienen una cláusula en la que se da al arrendatario, la opción de adquirir la propiedad del activo tras el cumplimiento de las condiciones acordadas. Tales contratos se conocen como contratos de arrendamiento-compra.

## CLASIFICACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS

5. La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta Norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas que se derivan de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario. Entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa y la obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el rendimiento debidas a cambios en las condiciones económicas. Las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de una operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como en una ganancia por revalorización o en una realización del valor residual.
6. Se clasificará un arrendamiento como financiero cuando se transfieran todos los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad. Por el contrario, se clasificará un arrendamiento como operativo si no se transfieren los anteriores riesgos y ventajas sustanciales que son inherentes a la propiedad.
7. Puesto que la transacción entre un arrendador y un arrendatario está basada en un acuerdo común de arrendamiento las dos partes, es necesario que ambos utilicen definiciones coherentes. La aplicación de estas definiciones a las diferentes circunstancias de las dos partes que intervienen en la operación puede, a veces, traer como consecuencia que el mismo arrendamiento sea clasificado de distinta forma por arrendador y arrendatario.
8. El que un arrendamiento sea o no financiero depende del fondo económico y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato<sup>(1)</sup>. Ejemplos de situaciones que normalmente conllevarían la clasificación de un arrendamiento como financiero son:
  - (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
  - (b) el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que espera sea suficientemente menor que el valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida.
  - (c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo. Esta circunstancia opera incluso si la propiedad no va a ser transferida al final de la operación;
  - (d) al inicio del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento es equivalente, al menos, al valor razonable del activo objeto de la operación; y
  - (e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo ese arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.
9. Otros indicadores de diferentes situaciones que llevarían, por sí solas o combinadas con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:
  - (a) si el arrendatario tiene la posibilidad de cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por tal cancelación para el arrendador, fueran asumidas por el propio arrendatario;
  - (b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el importe del valor residual razonable recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del contrato); y
  - (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos de arrendamiento que son sustancialmente menores que los habituales del mercado.

<sup>(1)</sup> Véase también la SIC-27: Evaluación del Fondo Económico de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento.

10. La clasificación del arrendamiento se hará en el momento de concluir el acuerdo que da lugar al mismo. Si en algún otro momento el arrendador y el arrendatario acuerdan cambiar las condiciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, de forma que esta modificación habría dado lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, según los criterios establecidos en los párrafos 5 a 9, en el caso de que las condiciones se hubieran producido al inicio de la operación, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento, hasta su vencimiento. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo arrendado) o los cambios en otras circunstancias (por ejemplo el impago por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.
11. Los arrendamientos de terrenos y edificios se clasifican como operativos o financieros de la misma forma que los arrendamientos de otros activos. Sin embargo, una característica de los terrenos es, normalmente, su vida económica indefinida y, si la propiedad de los mismos no se espera que pase al arrendatario al término del plazo del arrendamiento, aquél no recibirá todos los riesgos y ventajas sustanciales que inciden en la propiedad. Toda prima eventualmente pagada por el derecho de traspaso representa un pago anticipado por el arrendamiento, que se amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento, a medida que se obtienen los beneficios económicos producidos por el mismo.

#### CONTABILIZACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS ARRENDATARIOS

##### *Arrendamientos financieros*

12. ***Al inicio del arrendamiento financiero, éste debe reconocerse, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento, si éste fuera menor. Al calcular el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento el tipo de interés implícito en el arrendamiento, siempre que se pueda determinar; de lo contrario se usará el tipo de interés incremental de los préstamos del arrendatario.***
13. Las transacciones y demás sucesos han de ser contabilizados y presentados de acuerdo con su fondo económico y realidad financiera, y no solamente en consideración a su forma legal. Mientras la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede significar que el arrendatario puede no adquirir la titularidad jurídica sobre el bien arrendado, en el caso del arrendamiento financiero, su fondo económico y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos del activo arrendado durante la mayor parte de su vida económica, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago igual, aproximadamente, al valor razonable del activo más las cargas financieras correspondientes.
14. Si tal operación de arrendamiento no quedara reflejada en el balance del arrendatario, tanto sus recursos económicos como las obligaciones de la empresa estarían infravalorados, distorsionando así los ratios financieros que se pudieran calcular. Será apropiado, por tanto, que el arrendamiento financiero se recoja, en el balance del arrendatario, simultáneamente como un activo y como una obligación de pagar cuotas en el futuro. Al inicio del arrendamiento, tanto el activo como la obligación de pagar cuotas futuras, se registran en el balance por los mismos importes.
15. No resulta apropiado presentar las obligaciones relativas a los bienes arrendados, en los estados financieros, como deducciones del valor de los activos correspondientes. En caso de que la empresa realice, en el balance, distinción entre pasivos corrientes y no corrientes, deberá observar esta misma distinción para las deudas derivadas de los arrendamientos.
16. Es frecuente incurrir en ciertos costes directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, así como al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes. Los costes que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un arrendamiento financiero, se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la operación.
17. ***Cada una de las cuotas del arrendamiento ha de ser dividida en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda. La carga financiera total ha de ser distribuida entre los ejercicios que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga un tipo de interés constante en cada ejercicio sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar.***
18. En la práctica, y con la finalidad de simplificar los cálculos, se utilizan diferentes tipos de aproximación para distribuir las cargas financieras entre los ejercicios que constituyen el plazo del arrendamiento.

## NIC 17

19. **El arrendamiento financiero da lugar tanto a un cargo por depreciación, en los activos depreciables, como a un gasto financiero para cada ejercicio. La política de amortización para activos depreciables arrendados debe ser coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación cargada debe calcularse sobre las bases sentadas en la NIC 16, Inmovilizado Material y en la NIC 38, Activos Inmateriales. Si no existe razonable certeza de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo debe depreciarse totalmente durante el período de vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.**
20. El importe depreciable del activo arrendado se distribuirá entre cada uno de los ejercicios de uso esperado, de acuerdo con una base sistemática, coherente con la política de depreciación que el arrendatario haya adoptado con respecto a los demás activos depreciables que posea. En caso de que exista razonable certeza de que el arrendatario obtendrá la propiedad al finalizar el plazo del arrendamiento, el ejercicio de uso esperado es la vida útil del activo; en otro caso, el activo se depreciará en el ejercicio más corto entre su vida útil o el plazo por el que se ha pactado el arrendamiento.
21. El arrendamiento financiero dará lugar a un cargo por depreciación y a otro de tipo financiero en cada ejercicio, pero la suma de esos importes no es igual a la cuota a pagar en el ejercicio y, por tanto, será inapropiado cargar a resultados simplemente la cuota a pagar en el mismo. De acuerdo con lo anterior, es improbable que el activo y el pasivo correspondientes al arrendamiento sigan siendo de igual importe después del momento en que comience la operación.
22. Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, lo que ocurrirá cuando el valor de los beneficios económicos esperados del mismo sea menor que su importe en libros, la empresa arrendataria habrá de aplicar la Norma Internacional de Contabilidad que trata sobre el deterioro de valor de los activos, en la que se especifican los requisitos relativos a cómo llevar a cabo la revisión del importe en libros de los bienes, cómo determinar el importe recuperable de cada uno de ellos y cuándo reconocer el deterioro o, en su caso, la recuperación del valor del bien previamente depreciado.
23. **Además de los requisitos informativos fijados en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, los arrendatarios deben revelar en sus estados financieros los siguientes extremos, referidos a los arrendamientos financieros:**
- (a) **por cada clase de activos, el importe neto en libros a la fecha del balance; o**
  - (b) **una conciliación entre el importe total de los pagos del arrendamiento y su valor actual, en la fecha del balance. Además, la empresa debe informar de los pagos mínimos del arrendamiento en la fecha del balance, y de su correspondiente valor actual, para cada uno de los siguientes plazos:**
    - (i) **hasta un año;**
    - (ii) **entre uno y cinco años;**
    - (iii) **más de cinco años.**
  - (c) **cuotas contingentes reconocidas en los resultados del ejercicio;**
  - (d) **importe total de los pagos mínimos de subarrendamientos que se esperan recibir, en la fecha del balance, por los subarrendamientos financieros no cancelables que la empresa posea;**
  - (e) **y, por último, una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:**
    - (i) **las bases para la determinación de cualquier eventual cuota de carácter contingente que se haya pactado;**
    - (ii) **la existencia y, en su caso, los plazos de renovación de los contratos, así como de las opciones de compra y las cláusulas de fijación de precios escalonados en el tiempo de las mismas; y**
    - (iii) **las restricciones impuestas a la empresa en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.**
24. Además de lo anterior, serán aplicables en este caso las exigencias de información fijadas por la NIC 16, Inmovilizado Material, la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, la NIC 38, Activos Inmateriales, la NIC 40, Inmuebles de Inversión, y la NIC 41, Agricultura, que versen sobre los importes de los activos arrendados que se tratan contablemente por parte del arrendatario como adquisición de activos.

*Arrendamientos operativos*

25. **Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos deben ser reconocidas como gastos en la cuenta de resultados de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario** <sup>(2)</sup>.
26. Para los arrendamientos operativos, los pagos correspondientes a las cuotas de arrendamiento (excluyendo los costes por otros servicios tales como seguros o mantenimiento) serán reconocidos como gastos en la cuenta de resultados de forma lineal, a menos que resultase más apropiado el uso de otra base de carácter sistemático que recoja de forma más representativa el patrón de generación de beneficios para el usuario. Lo anterior es independiente de la forma concreta en que se realicen los pagos de las cuotas.
27. Además de los requisitos informativos fijados en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, los arrendatarios deben revelar, en sus estados financieros, los siguientes extremos referidos a los arrendamientos operativos:
- (a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no cancelables, que se van a satisfacer en los siguientes plazos:
    - (i) hasta un año;
    - (ii) entre uno y cinco años;
    - (iii) a más de cinco años;
  - (b) importe total de los pagos futuros mínimos por subarrendamiento que se espera recibir, en la fecha del balance, por los subarrendamientos operativos no cancelables;
  - (c) cuotas de arrendamientos y subarrendamientos operativos reconocidas como componentes del resultado del ejercicio, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarrendamiento;
  - (d) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:
    - (i) las bases para la determinación de cualquier eventual cuota de carácter contingente que se haya pactado;
    - (ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de fijación de precios escalonados de las mismas; y
    - (iii) las restricciones impuestas a la empresa en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

## CONTABILIZACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS ARRENDADORES

*Arrendamientos financieros*

28. **Los arrendadores deben reconocer los activos que mantienen en arrendamientos financieros dentro del balance, y presentarlos como una partida a cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.**
29. Bajo una operación de arrendamiento financiero, todos los riesgos y ventajas sustanciales que inciden en la propiedad son transferidos por el arrendador, y de esta manera, las sucesivas cuotas a cobrar por el mismo se consideran como reembolsos del principal, y remuneración al arrendador por su inversión y servicios.
30. **El reconocimiento de los ingresos financieros, en la cuenta de resultados, deberá basarse en una pauta que refleje un tipo de rendimiento constante, sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero, en cada uno de los ejercicios.**
31. Todo arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada ejercicio sobre la inversión financiera neta con respecto al arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos a cada ejercicio, una vez excluidos los costes por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no devengados.

<sup>(2)</sup> Véase también la Interpretación SIC-15: Arrendamientos Operativos — Incentivos.

## NIC 17

32. Las estimaciones de los valores residuales no garantizados, usados al computar la inversión bruta del arrendador en un arrendamiento, serán objeto de revisiones regulares. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, se procedería a revisar la distribución del ingreso financiero no devengado a lo largo el plazo del arrendamiento, y cualquier reducción respecto a las cantidades ya reconocidas como ingresos devengados sería llevada a resultados inmediatamente.
33. Es frecuente que el arrendador incurra en ciertos costes directos iniciales, como por ejemplo comisiones y honorarios jurídicos, al negociar y acordar los arrendamientos. En el caso de arrendamientos financieros, ha de entenderse que se incurre en tales costes directos con el fin de generar ingresos financieros, y por tanto han de ser, o bien cargados inmediatamente como gastos, o bien distribuidos en el tiempo y cargados a resultados a lo largo del periodo del arrendamiento. Esto último puede también conseguirse llevando a resultados el coste a medida que se incurre en él, y reconociendo paralelamente como ingreso, en el mismo ejercicio en que se han reconocido los costes, una porción del ingreso financiero diferido igual a los costes directos iniciales.
34. **Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores deberán reconocer las ganancias o pérdidas derivadas de la venta en el resultado del ejercicio de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la empresa para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tipos de interés artificialmente bajos, la ganancia por la venta se reducirá a la que se hubiera tenido de haber aplicado los tipos de mercado para operaciones comerciales. Los costes directos iniciales deben cargarse a resultados al inicio del arrendamiento.**
35. Fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. El arrendamiento financiero de un activo, cuando el arrendador es también fabricante o distribuidor, da lugar a dos tipos de resultados:
- (a) la ganancia o pérdida equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, teniendo en cuenta todo tipo de descuentos comerciales y rebajas que sean habituales; y
  - (b) la ganancia de tipo financiero en el transcurso del periodo del arrendamiento.
36. El ingreso ordinario por venta registrado al inicio del arrendamiento financiero, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es igual al valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, descontados a un tipo de interés comercial. El coste de la venta reconocido al inicio del arrendamiento es el coste de la propiedad arrendada o la cantidad por la que estuviese contabilizada si es diferente, menos el valor actual del importe al que ascienda el valor residual garantizado. La diferencia entre el ingreso ordinario y el coste de la venta es la ganancia en venta, que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la empresa para tales operaciones de tráfico normal.
37. Los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores, aplican a veces tipos de interés artificialmente bajos a fin de atraer a los clientes. El uso de tales tipos puede significar el reconocimiento, en el momento de la venta, de una excesiva porción de la ganancia total de la transacción. En el caso de que se empleen tipos de interés artificialmente bajos, la ganancia en venta debería quedar reducida a la que se hubiera obtenido de aplicar un tipo de interés de mercado para operaciones comerciales.
38. Los costes directos iniciales, en los casos de arrendadores que son fabricantes o distribuidores, se reconocerán como gastos al inicio del arrendamiento, puesto que están relacionados principalmente con las ganancias del fabricante o con la ganancia en venta del distribuidor.
39. **Además de los requisitos informativos fijados en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, los arrendadores deben revelar en sus estados financieros los siguientes extremos, referidos a los arrendamientos financieros:**
- (a) **Una conciliación, en la fecha del balance, entre la inversión bruta total en los arrendamientos y el valor actual de los pagos mínimos a recibir por los mismos. Además, la empresa debe revelar, en la fecha del balance, tanto la inversión bruta total en los susodichos arrendamientos como el valor actual de los pagos mínimos a recibir por causa de los mismos, para cada uno de los siguientes plazos:**
    - (i) **hasta un año;**
    - (ii) **entre uno y cinco años;**
    - (iii) **más de cinco años.**
  - (b) **Los ingresos financieros no devengados;**
  - (c) **El importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador;**
  - (d) **Las correcciones de valor acumuladas que cubran insolvencias relativas a los pagos mínimos de arrendamientos financieros a cobrar;**



- (e) *Las cuotas contingentes reconocidas en los ingresos;*
- (f) *Y, por último, una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador.*

40. A menudo es útil informar, como indicador del crecimiento en la actividad arrendadora, sobre el incremento en la inversión financiera bruta en arrendamientos financieros, deducidos los correspondientes ingresos financieros no devengados, conseguida en el ejercicio, a la que se habrán de restar los importes de los contratos de arrendamiento cancelados en ese mismo intervalo de tiempo.

#### *Arrendamientos operativos*

- 41. *Los arrendadores deben presentar, en el balance, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.*
- 42. *Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos deben ser reconocidos como ingresos, en la cuenta de resultados, de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de agotamiento de las ganancias derivadas del arrendamiento en cuestión<sup>(3)</sup>.*
- 43. Los costes relacionados con cada una de las cuotas de arrendamiento, incluyendo en ellos la amortización del bien, se cargarán a los resultados del ejercicio correspondiente. Las cuotas de arrendamiento (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguro y conservación) se reconocerán como ingreso, normalmente, de una forma lineal en el plazo del arrendamiento, incluso si los cobros no se reciben con arreglo a tal base, a menos que otra fórmula sistemática sea más representativa del comportamiento del proceso de generación de beneficios que esté implícito en el arrendamiento en cuestión.
- 44. Los costes directos iniciales en los que se incurre específicamente para obtener ingresos ordinarios de un arrendamiento operativo son, o bien diferidos e imputados a los resultados a lo largo del plazo del arrendamiento en proporción a los ingresos reconocidos, o bien cargados a resultados en el mismo ejercicio en el que se han incurrido.
- 45. *La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y el cargo por depreciación se calculará con arreglo a las bases establecidas en la NIC 16, Inmovilizado Material y en la NIC 38, Activos Inmateriales.*
- 46. Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, lo que ocurrirá cuando el valor de los beneficios económicos esperados del mismo sea menor que su importe en libros, la empresa arrendadora habrá de aplicar la Norma Internacional de Contabilidad que trata de la reducción de valor de los activos, en la que se especifican los requisitos relativos a cómo llevar a cabo la revisión del importe en libros de los activos, cómo determinar el importe recuperable de cada uno de ellos y cuándo reconocer la pérdida o, en su caso, la recuperación del valor del bien previamente depreciado.
- 47. El arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún beneficio por venta cuando establezca un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es en ningún modo equivalente a una venta.
- 48. *Además de los requisitos informativos fijados en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, los arrendadores deben revelar, en sus estados financieros, los siguientes extremos referidos a los arrendamientos operativos:*
  - (a) *El importe acumulado de los pagos mínimos futuros del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que corresponden a los siguientes plazos:*
    - (i) *hasta un año;*
    - (ii) *entre uno y cinco años;*
    - (iii) *más de cinco años.*
  - (b) *El total de las cuotas de carácter contingente reconocidas como ingreso.*
  - (c) *Una descripción general de las condiciones importantes de los arrendamientos operativos concluidos por el arrendador.*

48A. Además, los requisitos de información exigidos en la NIC 16, Inmovilizado Material; la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos; la NIC 38, Activos Inmateriales, la NIC 40, Inmuebles de Inversión, y la NIC 41, Agricultura, son de aplicación a los activos arrendados a terceros en régimen de arrendamiento operativo.

<sup>(3)</sup> Véase también la Interpretación SIC-15: Arrendamientos Operativos — Incentivos.

## NIC 17

## OPERACIONES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO POSTERIOR

49. 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, hasta el punto de que se negocian simultáneamente, y no necesitan representar valores razonables. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.
50. ***Si una venta con arrendamiento posterior resulta ser un arrendamiento financiero, se evitará reconocer inmediatamente como ganancia, en los estados financieros del vendedor arrendatario, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado. Este importe, por el contrario, debe ser diferido y amortizado a lo largo del plazo del arrendamiento.***
51. Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento financiero, la operación es un medio por el cual el arrendador suministra financiación al arrendatario, con el activo como garantía. Por esta razón, no es apropiado considerar el exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo como un beneficio realizado. Este exceso de valor se difiere y amortiza a lo largo del plazo del arrendamiento.
52. ***Si una venta con arrendamiento posterior resulta ser un arrendamiento operativo, y queda claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier pérdida o ganancia debe ser inmediatamente reconocida como tal. Si el precio de venta es inferior al valor razonable, toda pérdida o ganancia ha de reconocerse inmediatamente, excepto cuando deba diferirse, lo que ocurrirá si la pérdida resulta compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, y amortizarse en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta es superior al valor razonable, el exceso de uno sobre otro se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.***
53. Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento operativo, y tanto las cuotas como el precio se establecen utilizando valores razonables, se habrá producido efectivamente una operación normal de venta y se reconocerá inmediatamente la existencia de cualquier pérdida o ganancia derivada de la misma.
54. ***En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor razonable del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras debe ser cargada a resultados inmediatamente.***
55. Sin embargo, para los arrendamientos financieros, tal ajuste no es necesario salvo que se haya producido una reducción del valor, en cuyo caso el importe en libros será rebajado hasta que alcance el importe recuperable, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad que trata del deterioro en el valor de los activos.
56. Las obligaciones sobre revelación de información, tanto para los arrendadores como para los arrendatarios, son aplicables igualmente a las ventas con arrendamiento posterior. En el caso de la descripción general de los acuerdos relevantes de los arrendamientos, será oportuno revelar las disposiciones no usuales que se incluyen en el acuerdo o bien los términos de la transacción de venta seguida de un arrendamiento.
57. Las operaciones de venta con arrendamiento posterior pueden cumplir las condiciones para tener que informar por separado de los criterios utilizados, en virtud del párrafo 16 de la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

## DISPOSICIÓN TRANSITORIA

58. ***Es recomendable, pero no obligatoria, la aplicación retrospectiva de esta Norma. Si no se aplicase la Norma de forma retrospectiva, se asumirá que el saldo de cualquier arrendamiento financiero preexistente ha sido determinado de forma apropiada por parte del arrendador, el cual procederá a contabilizar, a partir de entonces, de acuerdo con el contenido de la presente Norma.***

## FECHA DE VIGENCIA

59. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999. Si alguna empresa aplica esta Norma en estados financieros que abarquen ejercicios comenzados antes del 1 de enero de 1999, debe informar en los mismos del hecho de estar aplicando lo previsto en esta Norma, en lugar de la antigua NIC 17, Contabilización de los Arrendamientos, aprobada en 1982.***
60. Esta Norma deroga la antigua Norma Internacional de Contabilidad nº 17, Contabilización de los Arrendamientos, aprobada en 1982.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 18 (NIC 18)  
(REVISADA EN 1993)**

**Ingresos Ordinarios**

En 1998, la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, modificó el párrafo 11 de la NIC 18, añadiendo una referencia cruzada a la NIC 39.

En mayo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó el párrafo 36. El texto modificado tendrá vigencia, para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2000.

En enero de 2001, la NIC 41, Agricultura, modificó el párrafo 6. La NIC 41 entró en vigor para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 enero de 2003.

Las siguientes Interpretaciones SIC tienen relación con la NIC 18

- SIC-27: Evaluación del Fondo Económico de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento
- SIC-31: Ingresos Ordinarios — Permutas que Comprenden Servicios de Publicidad

ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-6
Definiciones	7-8
Valoración de los ingresos ordinarios	9-12
Identificación de la transacción	13
Venta de bienes	14-19
Prestación de servicios	20-28
Intereses, regalías y dividendos	29-34
Información a revelar	35-36
Fecha de vigencia	37

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

OBJETIVO

Los ingresos son definidos, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, como incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del ejercicio en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la empresa. El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos ordinarios en sí, como las ganancias. Los ingresos ordinarios, propiamente dichos, surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.

**NIC 18**

La principal preocupación en la contabilización de ingresos ordinarios es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso ordinario es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y estos beneficios puedan ser valorados con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos ordinarios sean reconocidos. También proporciona directrices prácticas para la aplicación de estos criterios.

## ALCANCE

1. ***Esta Norma debe ser aplicada al contabilizar los ingresos ordinarios procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:***
  - (a) ***la venta de productos;***
  - (b) ***la prestación de servicios; y***
  - (c) ***el uso, por parte de terceros, de activos de la empresa que produzcan intereses, regalías y dividendos.***
2. Esta Norma deroga la anterior NIC 18, Reconocimiento de los Ingresos Ordinarios, aprobada en 1982.
3. El término «productos» incluye tanto los producidos por la empresa para ser vendidos, como los adquiridos para su reventa, tales como las mercaderías de los comercios al por menor o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros.
4. La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución, por parte de la empresa, de un conjunto de tareas acordadas en un contrato, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único ejercicio o a lo largo de varios ejercicios. Algunos contratos para la prestación de servicios se relacionan directamente con contratos de construcción, por ejemplo aquéllos que realizan los arquitectos o la gerencia de los proyectos. Los ingresos ordinarios derivados de tales contratos no son abordados en esta Norma, sino que se contabilizan de acuerdo con los requisitos que, para los contratos de construcción, se especifican en la NIC 11, Contratos de Construcción.
5. El uso, por parte de terceros, de activos de la empresa, da lugar a ingresos ordinarios que adoptan la forma de:
  - (a) intereses — cargos por el uso de efectivo, de otros medios equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas con la empresa;
  - (b) regalías — cargos por el uso de activos a largo plazo de la empresa, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y
  - (c) dividendos — distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las empresas, en proporción al porcentaje que tal participación suponga sobre el capital o sobre una clase particular del mismo.
6. Esta Norma no trata de los ingresos ordinarios procedentes de:
  - (a) contratos de arrendamiento financiero (véase la NIC 17, Arrendamientos);
  - (b) dividendos provenientes de inversiones financieras contabilizadas según el método de la participación (véase la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas);
  - (c) contratos de seguro realizados por compañías aseguradoras;
  - (d) cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o productos derivados de su venta (véase la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración);
  - (e) cambios en el valor de otros activos corrientes;
  - (f) reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41, Agricultura);
  - (g) reconocimiento inicial de los productos agrícolas (véase la NIC 41, Agricultura), y
  - (h) extracción de minerales en yacimientos.

## DEFINICIONES

7. **Los siguientes términos se emplean, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.**

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

8. Los ingresos ordinarios comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la empresa, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la empresa y no producen aumentos en su patrimonio neto. Por tanto, estas entradas se excluirán de los ingresos ordinarios. De la misma forma, en una relación de comisión, entre un principal y un comisionista, las entradas brutas de beneficios económicos del comisionista incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no suponen aumentos en el patrimonio neto de la empresa. Los importes recibidos por cuenta del principal no constituirán ingresos ordinarios, aunque sí lo será el importe de las comisiones.

## VALORACIÓN DE LOS INGRESOS ORDINARIOS

9. **La valoración de los ingresos ordinarios debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, derivada de los mismos <sup>(1)</sup>.**

10. El importe de los ingresos ordinarios derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la empresa y el vendedor o usuario del activo. Se valorarán por el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la empresa pueda otorgar.

11. En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso ordinario se mide por la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo u otros medios equivalentes se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o a cobrar. Por ejemplo, la empresa puede conceder al cliente un crédito sin intereses o acordar la recepción de un efecto comercial, cargando un tipo de interés menor que el del mercado como contrapartida de la venta de bienes. Cuando el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contrapartida se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando un tipo de interés imputado para la actualización. El tipo de interés imputado a la operación será, de entre los dos siguientes, el que mejor se pueda determinar:

- (a) o bien el tipo vigente para un instrumento similar cuya calificación financiera sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta;
- (b) o bien el tipo de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contrapartida se reconoce como ingreso financiero por intereses, de acuerdo con los párrafos 29 y 30 de esta Norma, y de acuerdo con la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.

12. Cuando se intercambien o permuten bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza similar, tal cambio no se considerará como una transacción que produce ingresos ordinarios. Con frecuencia, éste es el caso de mercaderías como el aceite o la leche, en las que los proveedores intercambian o permutan sus existencias en diversos lugares, con el fin de satisfacer pedidos en un determinado lugar. Cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos ordinarios. Estos ingresos ordinarios se valoran por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado en el importe de la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación. En el caso de no poder valorar con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos ordinarios se valorarán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente en el importe de la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo transferidos en la operación.

(1) Véase también la SIC-31, Ingresos Ordinarios — Permutas que Comprenden Servicios de Publicidad.

## NIC 18

## IDENTIFICACIÓN DE LA TRANSACCIÓN

13. Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar dicho criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar el fondo económico de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso ordinario en el intervalo de tiempo durante el que el servicio será ejecutado. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas estén ligadas, de manera que el efecto comercial no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una empresa puede vender bienes y, al mismo tiempo, hacer un contrato para recomprar esos bienes posteriormente, con lo que se niega el efecto sustantivo de la operación, en cuyo caso las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

## VENTA DE BIENES

14. **Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**
- (a) **la empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;**
  - (b) **la empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;**
  - (c) **el importe de los ingresos ordinarios puede ser valorado con fiabilidad;**
  - (d) **es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y**
  - (e) **los costes incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.**
15. El proceso de evaluación de cuándo una empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos, que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, por el contrario, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.
16. Si la empresa retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos ordinarios. Una empresa puede retener riesgos significativos de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la empresa puede conservar riesgos y ventajas significativos, correspondientes a la propiedad, son los siguientes:
- (a) cuando la empresa asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;
  - (b) cuando la recepción de los ingresos ordinarios de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del comprador, de ingresos ordinarios derivados de la venta posterior de los bienes;
  - (c) cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, que aún no ha sido completada por parte de la empresa; y
  - (d) cuando el comprador, en virtud de una condición pactada en el contrato, tiene el derecho de rescindir la operación y la empresa tiene incertidumbre acerca de la posibilidad de que esto ocurra.
17. Si una empresa conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos ordinarios. Por ejemplo, un vendedor puede retener, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes. En tal caso, si la empresa ha transferido los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad, la transacción es una venta y se procede a reconocer los ingresos ordinarios derivados de la misma. Otro ejemplo de una empresa que retiene sólo una parte insignificante del riesgo que comporta la propiedad puede ser la venta al por menor, cuando se garantiza la devolución del importe si el consumidor no queda satisfecho. En tales casos, los ingresos ordinarios se reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad las devoluciones futuras, y reconozca una deuda por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa o en otros factores relevantes.

18. Los ingresos ordinarios se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Por ejemplo, en una venta a un país extranjero puede existir incertidumbre sobre si el gobierno extranjero concederá permiso para que la contrapartida sea remitida. Cuando tal permiso se conceda, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso ordinario. No obstante, cuando aparece una incertidumbre relacionada con el cobro de un saldo incluido previamente entre los ingresos ordinarios, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se reconocerá como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso ordinario originalmente reconocido.
19. Los ingresos ordinarios y gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea. Este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos, junto con las garantías y otros costes a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser valorados con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos ordinarios hayan sido cumplidas. No obstante, los ingresos ordinarios no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser valorados con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

#### PRESTACIÓN DE SERVICIOS

20. ***Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de realización de la prestación a la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:***
- (a) ***el importe de los ingresos ordinarios pueda valorarse con fiabilidad;***
  - (b) ***es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;***
  - (c) ***el grado de realización de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser valorado con fiabilidad;***y
  - (d) ***los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser valorados con fiabilidad*** <sup>(2)</sup> <sup>(3)</sup>.
21. El reconocimiento de los ingresos ordinarios por referencia al grado de realización de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización. Según este método, los ingresos ordinarios se reconocen en los ejercicios en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos ordinarios con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado ejercicio. La NIC 11, Contratos de Construcción, exige también la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos ordinarios. Los requisitos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.
22. Los ingresos ordinarios se reconocen sólo cuando es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperación de un saldo ya incluido entre los ingresos ordinarios, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable, se reconoce como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso ordinario originalmente reconocido.
23. Una empresa será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:
- (a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de prestar o recibir;
  - (b) la contrapartida del intercambio; y
  - (c) la forma y los términos del pago.

Normalmente, también es necesario para la empresa disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso ordinario por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace de la operación de prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.

<sup>(2)</sup> Véase también la SIC-27: Evaluación del Fondo Económico de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento.

<sup>(3)</sup> Véase también la SIC-31: Ingresos Ordinarios — Permutas que Comprenden Servicios de Publicidad.

**NIC 18**

24. El porcentaje de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada empresa usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:
- (a) la inspección de los trabajos realizados;
  - (b) la proporción de los servicios realizados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar;
  - (c) la proporción que los costes incurridos hasta la fecha suponen sobre el coste total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costes que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costes incurridos hasta la fecha y sólo los costes que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costes totales de la operación.

Ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

25. A efectos prácticos, en el caso de que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo de tiempo especificado, los ingresos ordinarios se podrán reconocer de forma lineal a lo largo del intervalo de tiempo citado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de realización en cada momento. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto de los actos, el reconocimiento de los ingresos ordinarios se pospondrá hasta que el mismo haya sido ejecutado.
26. ***Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos ordinarios correspondientes deben ser reconocidos como tales, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.***
27. Durante los primeros momentos de una transacción que implique prestación de servicios, se da a menudo el caso de que el desenlace de la misma no puede ser estimado de forma fiable. No obstante, puede ser probable que la empresa recupere los costes incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos ordinarios sólo en la cuantía de los costes incurridos que se espere recuperar. Dado que el desenlace de la transacción no puede estimarse de forma fiable, no se reconocerá ganancia alguna procedente de la misma.
28. Cuando el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y no sea probable que se recuperen tampoco los costes incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos ordinarios, pero se procederá a reconocer los costes incurridos como gastos del ejercicio. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían la estimación fiable del correcto desenlace del contrato, se procederá a reconocer los ingresos ordinarios derivados, pero aplicando lo previsto en el párrafo 20, en lugar de lo establecido en el párrafo 26.

**INTERESES, REGALÍAS Y DIVIDENDOS**

29. ***Los ingresos ordinarios derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la empresa que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 30, siempre que:***
- (a) *sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y*
  - (b) *el importe de los ingresos ordinarios pueda ser valorado de forma fiable.*
30. ***Los ingresos ordinarios deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:***
- (a) *los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo;*
  - (b) *las regalías deben ser reconocidas utilizando la hipótesis contable del devengo, de acuerdo con el fondo económico del acuerdo en que se basan; y*
  - (c) *los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.*
31. El rendimiento efectivo de un activo es el tipo de interés que iguala la corriente descontada de cobros futuros, esperados a lo largo de la vida del mismo, con el importe inicial en libros del activo. Los ingresos ordinarios por intereses incluyen la imputación en el tiempo de cualquier tipo de descuento, primas u otras diferencias entre el importe inicial en libros del título de deuda y el importe que se obtendrá a su vencimiento.



32. Cuando se cobran los intereses de una determinada inversión, y parte de los mismos se han devengado con anterioridad a su adquisición, se procederá a distribuir el interés total entre los periodos de antes y después de la adquisición, procediendo a reconocer como ingresos ordinarios sólo los que corresponden al ejercicio posterior a la adquisición. Cuando los dividendos de las acciones procedan de ganancias netas obtenidas antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos se deducirán del coste de las mismas. Si resultase difícil separar la parte de dividendos que corresponde a beneficios anteriores a la adquisición, salvo que se emplee un criterio arbitrario, se procederá a reconocer los dividendos como ingresos ordinarios del ejercicio, a menos que claramente representen la recuperación de una parte del coste del título.
33. Las regalías se consideran devengadas en función de los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando el fondo económico del susodicho acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos ordinarios derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.
34. Los ingresos ordinarios se reconocen sólo cuando sea probable que la empresa obtenga los beneficios asociados con la transacción. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos ordinarios, la cuantía incobrable, o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable el cobro, se reconocen como gastos, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingresos ordinarios.

#### INFORMACIÓN A REVELAR

35. **La empresa debe revelar la siguiente información en sus estados financieros:**
- (a) **las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de realización de las operaciones de prestación de servicios;**
  - (b) **la cuantía de cada categoría significativa de ingresos ordinarios, reconocida durante el ejercicio, con indicación expresa de los ingresos ordinarios procedentes de:**
    - (i) **venta de bienes;**
    - (ii) **prestación de servicios;**
    - (iii) **intereses;**
    - (iv) **regalías;**
    - (v) **dividendos; y**
  - (c) **el importe de los ingresos ordinarios producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores de ingresos ordinarios.**
36. La empresa revelará en sus estados financieros cualquier tipo de activos contingentes y pasivos contingentes, de acuerdo con la NIC 10, Hechos Posteriores a la Fecha del Balance y la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de partidas tales como costes de garantías, reclamaciones, multas o pérdidas eventuales.

#### FECHA DE VIGENCIA

37. **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.**

### NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 19 (NIC 19) (REVISADA EN 2002)

#### Retribuciones a los empleados

Esta Norma Internacional de contabilidad Revisada reemplaza a la NIC 19, Costes de las Prestaciones por Retiro, que fue aprobada por el Consejo del IASC, en una versión ya revisada, en 1993. Esta Norma revisada tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 1999.

En mayo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó los párrafos 20(b), 35, 125 y 141. El texto modificado entró en vigor para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2000.

**NIC 19**

Esta Norma fue modificada en 2000, con el fin de cambiar la definición de activos afectos al plan, así como para introducir ciertas exigencias relativas al reconocimiento, valoración e información a revelar respecto a los reembolsos. Tales modificaciones entraron en vigor para ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2001.

En 2002 se hicieron otras modificaciones al objeto de prevenir el reconocimiento de ganancias que sólo fueran consecuencia de pérdidas actuariales o del coste de los servicios pasados, así como el reconocimiento de ganancias que sólo fueran consecuencia de ganancias actuariales. Estas modificaciones tienen vigencia para ejercicios que terminen a partir de 31 de mayo de 2002. Se aconseja su aplicación anticipada.

**INTRODUCCIÓN**

1. La Norma prescribe la forma en que los empleadores deben tratar contablemente y revelar información acerca de las retribuciones a los empleados. Reemplaza a la NIC 19, Coste de las Prestaciones por Retiro, que fue aprobada en 1993. Los principales cambios respecto a la Norma anterior están contenidos en el Apéndice C (Fundamentos de las Conclusiones). La Norma no se ocupa de la información a suministrar sobre los planes de retribuciones a los empleados (véase la NIC 26, Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Prestaciones por Retiro).
2. La Norma contempla cinco categorías de retribuciones a los empleados:
  - (a) retribuciones a corto plazo a los empleados en activo, tales como sueldos, salarios y contribuciones a la Seguridad Social, permisos remunerados y permisos remunerados por enfermedad, participación en las ganancias e incentivos (si se pagan dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio) y retribuciones no monetarias (tales como asistencia médica, disfrute de casas, coches y la disposición de bienes o servicios subvencionados o gratuitos);
  - (b) retribuciones a los empleados retirados, tales como prestaciones por pensiones y otras prestaciones por retiro, seguros de vida y atención médica para los jubilados;
  - (c) otras prestaciones a largo plazo para los empleados, entre los que se incluyen los permisos remunerados después de largos periodos de servicio (permisos sabáticos), las retribuciones especiales después de largo tiempo de servicio, las retribuciones por incapacidad y, si se pagan a un plazo de doce meses o más después del cierre del ejercicio, participación en beneficios, incentivos y otro tipo de compensación salarial diferida;
  - (d) indemnizaciones por cese del contrato; y
  - (e) retribuciones en acciones.
3. Esta Norma exige que la empresa reconozca las retribuciones a corto plazo a los empleados, en el momento en que el trabajador haya prestado el servicio que le da derecho a tales retribuciones.
4. Los planes de prestaciones post-empleo se dividen en planes de aportaciones definidas y planes de prestaciones definidas. Esta Norma ofrece directrices especiales para la clasificación de los planes multiempresariales, los planes públicos y los planes con prestaciones aseguradas.
5. En los planes de aportaciones definidas, la empresa realiza aportaciones de carácter predeterminado a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal ni efectiva de realizar aportaciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga suficientes activos para atender las retribuciones de los empleados que se relacionan con los servicios que han prestado en el ejercicio corriente y en los anteriores. La Norma exige que la empresa reconozca las aportaciones a un plan de aportación definida en el momento que el empleado haya prestado los servicios que le dan derecho a las correspondientes retribuciones.
6. Todos los demás planes de prestaciones post-empleo son planes de prestaciones definidas. Estos planes de prestaciones definidas pueden no estar cubiertos con un fondo específico, o pueden estarlo parcial o totalmente. La Norma exige que las empresas:
  - (a) reflejen contablemente no sólo las obligaciones que legalmente tengan que atender, sino también cualquier otro tipo de obligación efectiva que se derive de las prácticas habituales de retribuciones a los empleados seguidas por las empresas;

## NIC 19

- (b) determinen el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas, así como el valor razonable de los activos afectos al plan correspondiente, con la suficiente regularidad como para asegurar que los saldos reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse en la fecha del balance;
- (c) usar el método de la unidad de crédito proyectada para valorar las obligaciones y los costes por este tipo de prestaciones;
- (d) atribuir las prestaciones a los periodos de servicio activo, en función de la fórmula del plan de prestaciones, a menos que los servicios que el empleado vaya a prestar en el futuro le acrediten un nivel mucho más alto de prestaciones que en los años precedentes;
- (e) usar hipótesis actuariales, respecto a las variables demográficas (tales como la rotación de los empleados o la tasa de mortalidad) y financieras (tales como los incrementos futuros en los salarios, las variaciones de los costes de asistencia médica o ciertos cambios en las prestaciones públicas), que sean insesgadas y mutuamente compatibles entre sí; además las hipótesis financieras deben estar basadas en las expectativas del mercado, evaluadas en la fecha del balance, para el ejercicio en el que las obligaciones de pago serán exigibles;
- (f) determinar el tipo de descuento con referencia a los tipos de mercado que correspondan, en la fecha del balance, a los títulos de deuda emitidos por grandes empresas (o, en los países donde no existe un mercado extenso para tales bonos, los bonos emitidos por las Administraciones Públicas) expresados en una moneda y plazo que se corresponda con los relativos a los compromisos asumidos por las prestaciones post-empleo;
- (g) deducir del importe en libros de las obligaciones, el valor razonable de cualquier activo afecto al plan. Los derechos de reembolso que no se hayan calificado como activos afectos al plan, se tratarán como si lo fueran, salvo en lo relativo a la presentación, ya que se considerarán como activos independientes en lugar de deducirse de las obligaciones;
- (h) limitar el importe en libros de un activo de manera que no exceda el importe neto total de:
  - (i) los costes de servicios pasados y las pérdidas actuariales no reconocidas; más
  - (ii) el valor actual de las prestaciones económicas que vayan a surgir en forma de reembolsos procedentes del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo;
- (i) reconocer los costes de los servicios pasados utilizando un criterio lineal, sobre el periodo medio hasta que las prestaciones nuevas o mejoradas queden cubiertas;
- (j) reconocer las pérdidas o ganancias procedentes de reducciones en el plan, o de la liquidación del mismo, en los planes de prestaciones definidas, cuando tenga lugar la reducción o la liquidación; en estos casos, la ganancia o la pérdida se evaluará por el cambio que resulte en el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas, y en el valor razonable de los activos afectos al plan, así como por la parte no reconocida de cualquier ganancia o pérdida actuarial y costes de los servicios pasados; y
- (k) reconocer la parte específica de las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas que exceda del mayor de los dos importes siguientes:
  - (i) el 10 % del valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas (antes de deducir el valor de los activos afectos al plan); y
  - (ii) el 10 % del valor razonable de los activos afectos al plan.

La parte de las pérdidas y ganancias actuariales, que se han de reconocer para cada plan de prestaciones definidas, es el exceso que caiga fuera de la banda del 10 %, en la fecha del balance inmediatamente anterior, dividida entre la vida media activa esperada de los trabajadores partícipes en ese plan.

En la Norma también se permiten métodos sistemáticos de reconocimiento más rápido, siempre que se apliquen los mismos criterios para las ganancias y las pérdidas, y las bases valorativas se apliquen de forma consistente en todos los ejercicios. Entre los métodos permitidos se incluye el reconocimiento inmediato de todas las pérdidas y ganancias actuariales.

**NIC 19**

7. La Norma exige la utilización de un método mucho más simple para el tratamiento contable de las prestaciones a largo plazo, distinto de los que tienen que ver con las prestaciones post-empleo, que consiste en reconocer inmediatamente en los resultados tanto las ganancias y las pérdidas actuariales como el coste del servicio pasado.
8. Las indemnizaciones por cese son retribuciones que se pagan como resultado, o bien de la decisión de la empresa de resolver el contrato del empleado antes de la edad normal de retiro, o bien de la decisión del empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales compensaciones. El suceso que da lugar a la obligación de pago es la conclusión del contrato, más que los años de servicio del empleado. Por tanto, la empresa debe proceder al reconocimiento de las retribuciones derivadas de la rescisión del contrato cuando, y sólo cuando, ha adquirido el compromiso patente de:
  - (a) o bien rescindir el contrato a un empleado o grupo de empleados antes de las fechas normales de retiro;
  - (b) o bien pagar indemnizaciones por cese como resultado de una oferta hecha a los empleados para conseguir la rescisión voluntaria de sus contratos.
9. La empresa ha contraído de forma patente el compromiso por una rescisión de contrato cuando, y sólo cuando, cuenta con un plan formal y detallado (que especifique los contenidos mínimos) propuesto a los trabajadores afectados, y no tiene posibilidad realista de retirarlo.
10. En el caso de que las indemnizaciones por cese se vayan a pagar en un periodo de tiempo mayor de doce meses después de la fecha del balance, debe procederse a descontar su valor. En el caso de haber hecho una oferta para la rescisión voluntaria de los contratos por parte de los empleados, la valoración de las indemnizaciones por cese debe basarse en el número esperado de empleados que se acogerán a la misma.
11. Las retribuciones en acciones son tipos de retribuciones en los cuales: los empleados tienen derecho a recibir instrumentos financieros de capital emitidos por la empresa (o por su dominante), o bien el montante de las obligaciones de retribución a los empleados depende del precio futuro de los instrumentos financieros emitidos por la empresa. En esta Norma se exige revelar ciertas informaciones relativas a tales retribuciones, pero no se especifican requisitos acerca del reconocimiento y la valoración de las mismas.
12. La Norma estará en vigor para ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999. Se aconseja la aplicación de la Norma con anterioridad a esa fecha. Al adaptar por primera vez la Norma, la empresa puede reconocer cualquier incremento que resulte en sus pasivos por prestaciones post-empleo en un periodo de tiempo no superior a cinco años. Si la adopción de la Norma disminuyera el importe del pasivo, la empresa estará obligada a reconocer esta reducción inmediatamente.
13. Esta Norma fue modificada en el año 2000 revisando la definición de activos afectos al plan, introduciendo asimismo, el reconocimiento, valoración e información a revelar de los reembolsos. Estas modificaciones entraron en vigor para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2001, si bien se recomendó su aplicación anterior.

**ÍNDICE**

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-6
Definiciones	7
Retribuciones a los empleados a corto plazo	8-23
Reconocimiento y valoración	10-22
Aplicable a todas las retribuciones a corto plazo	10
Permisos retribuidos a corto plazo	11-16
Participación en ganancias y planes de incentivos	17-22

**NIC 19**

Información a revelar	23
Prestaciones post-empleo: distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de prestaciones definidas	24-42
Planes multiempresariales de prestaciones	29-35
Planes públicos	36-38
Prestaciones aseguradas	39-42
Prestaciones post-empleo: planes de aportaciones definidas	43-47
Reconocimiento y valoración	44-45
Información a revelar	46-47
Prestaciones post-empleo: planes de prestaciones definidas	48-125
Reconocimiento y valoración	49-62
Contabilización de las obligaciones implícitas	52-53
Balance	54-60
Cuenta de resultados	61-62
Reconocimiento y valoración: valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas y coste de los servicios del ejercicio corriente	63-101
Método de valoración actuarial	64-66
Reparto de las prestaciones entre los periodos de servicio	67-71
Hipótesis actuariales	72-77
Hipótesis actuariales: tipo de descuento	78-82
Hipótesis actuariales: sueldos, prestaciones y costes de asistencia médica	83-91
Pérdidas y ganancias actuariales	92-95
Coste de los servicios pasados	96-101
Reconocimiento y valoración: activos afectos al plan	102-107
Valor razonable de los activos afectos al plan	102-104
Reembolsos	104A-104D
Rendimientos de los activos afectos al plan	105-107
Combinaciones de negocios	108
Reducciones y liquidaciones del plan	109-115
Presentación	116-119

**NIC 19**

Compensación	116-117
Separación entre partidas corrientes y no corrientes	118
Componentes financieros de los costes de prestaciones post-empleo	119
Información a revelar	120-125
Otras prestaciones a largo plazo a los empleados	126-131
Reconocimiento y valoración	128-130
Información a revelar	131
Indemnizaciones por cese	132-143
Reconocimiento	133-138
Valoración	139-140
Información a revelar	141-143
Retribuciones en acciones (u otros instrumentos financieros de capital)	144-152
Reconocimiento y medición (o valoración)	145
Información a revelar	146-152
Disposiciones transitorias	153-156
Fecha de vigencia	157-160

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la revelación de información financiera respecto de las retribuciones a los empleados. En esta Norma se obliga a las empresas a reconocer:

- (a) un pasivo cuando el empleado ha prestado los servicios a cambio del derecho de recibir pagos en el futuro; y
- (b) un gasto cuando la empresa ha consumido el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de las retribuciones en cuestión.

**ALCANCE**

1. ***Esta Norma debe ser aplicada por los empleadores al contabilizar las retribuciones de los empleados.***
2. Esta Norma no trata de la información que deben suministrar los planes de retribuciones a los empleados (véase la NIC 26, Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Prestaciones por Retiro).
3. Esta Norma se aplica a todas las retribuciones de los empleados, donde se incluyen las que proceden de:
  - (a) planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una empresa y sus empleados, ya sea individualmente, con grupos particulares de empleados o con sus representantes;

- (b) exigencias legales o acuerdos tomados en determinados sectores industriales, en virtud de los cuales las empresas se ven obligadas a realizar aportaciones a planes nacionales, provinciales, sectoriales u otros de carácter multiempresarial; o
  - (c) prácticas no formalizadas que dan lugar a obligaciones de pago implícitas para la empresa. Las prácticas no formalizadas dan lugar a obligaciones de pago implícitas cuando la empresa no tiene más alternativa que hacer frente a los pagos derivados de las retribuciones comprometidas. Un ejemplo de la existencia de una obligación implícita es cuando un eventual cambio en las prácticas no formalizadas de la empresa puede causar un daño inaceptable en las relaciones que la misma mantiene con sus empleados.
4. Las retribuciones de los empleados comprenden las siguientes:
- (a) retribuciones a corto plazo para los empleados en activo, tales como sueldos, salarios y contribuciones a la Seguridad Social, permisos remunerados por enfermedad y por otros motivos, participación en ganancias e incentivos (si se pagan dentro de los doce meses siguientes tras el cierre del ejercicio) y retribuciones no monetarias (tales como asistencia médica, disfrute de casas, coches y la disposición bienes o servicios subvencionados o gratuitos);
  - (b) prestaciones post-empleo, tales como pensiones, otras prestaciones por retiro, seguros de vida post-empleo y atención médica post-empleo;
  - (c) otras prestaciones a largo plazo para los empleados, entre los que se incluyen los permisos remunerados después de largos periodos de servicio (permisos sabáticos), las prestaciones especiales después de un largo tiempo de servicio, las prestaciones por incapacidad y, si se pagan a un plazo de doce meses o más después del cierre del ejercicio, participación en ganancias, incentivos y otro tipo de compensación salarial diferida;
  - (d) indemnizaciones por cese del contrato; y
  - (e) retribuciones en acciones.

Debido a que cada una de las categorías anteriores presentan características diferentes, esta Norma establece requisitos individuales para cada una de ellas.

5. Las retribuciones a los empleados comprenden tanto las proporcionadas a los trabajadores propiamente dichos, como a las personas que dependen de ellos, y pueden ser satisfechas mediante pagos (o suministrando bienes y servicios previamente comprometidos) realizados directamente a los empleados o a sus cónyuges, hijos u otras personas dependientes de aquéllos, o bien a terceras personas designadas previamente, tales como compañías de seguros.
6. Los empleados pueden prestar sus servicios en la empresa a tiempo completo o a tiempo parcial, de forma permanente, ocasional o temporal. Para los propósitos de esta Norma, el término «empleados» incluye también a los administradores y al personal ligado a la gerencia.

#### DEFINICIONES

7. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Las retribuciones a los empleados comprenden todos los tipos de remuneraciones que la empresa proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios.**

**Las retribuciones a los empleados a corto plazo son las remuneraciones (diferentes de las indemnizaciones por cese y de las retribuciones en acciones) cuyo pago debe ser atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio en el cual los empleados han prestado sus servicios.**

**Las retribuciones post-empleo son remuneraciones a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese y de las retribuciones en acciones) que se pagan tras la terminación de su periodo de empleo.**

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

## NIC 19

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

*Planes de prestaciones definidas son planes de prestaciones post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.*

*Planes multiempresariales son planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes públicos) o los planes de prestaciones definidas (diferentes de los planes públicos), en los cuales:*

- (a) *se reúnen los activos aportados por distintas empresas, que no están bajo control común; y*
- (b) *se utilizan los susodichos activos para proporcionar prestaciones a los empleados de más de una empresa, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los importes de las prestaciones se determinan sin tener en cuenta la identidad de la empresa, ni de los empleados cubiertos por el plan.*

*Otras prestaciones a los empleados a largo plazo son retribuciones a los empleados (diferentes de las prestaciones post-empleo, de las indemnizaciones por cese y de las retribuciones en acciones) cuyo pago no ha de ser atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio en el cual los empleados han prestado sus servicios.*

*Indemnizaciones por cese son las remuneraciones a pagar a los empleados como consecuencia de:*

- (a) *la decisión de la empresa de resolver el contrato del empleado antes de la edad normal de retiro; o bien*
- (b) *la decisión del empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales compensaciones.*

*Retribuciones en acciones (u otros instrumentos de capital) son remuneraciones a los empleados en las cuales:*

- (a) *los trabajadores tienen derecho a recibir retribuciones en forma de instrumentos financieros de capital emitidos por la empresa (o por la dominante); o bien*
- (b) *el importe de la obligación de pago a los empleados depende del precio futuro de los instrumentos financieros de capital emitidos por la empresa.*

*Planes de retribución en acciones (u otros instrumentos de capital) son los acuerdos, de tipo formal o informal, en los que la empresa suministra remuneraciones en forma de acciones u otros instrumentos de capital para uno o más empleados.*

*Prestaciones consolidadas o irrevocables son las remuneraciones que no están condicionadas por la existencia de una relación de empleo o trabajo en el futuro.*

*El valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas es el valor actual, sin deducir activo alguno afecto al plan, de los pagos futuros esperados que son necesarios para cumplir con las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el ejercicio corriente y en los anteriores.*

*Coste de los servicios del ejercicio corriente es el incremento, en el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas, que se produce como consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el presente ejercicio.*

*Coste por intereses es el incremento producido durante un ejercicio en el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas, como consecuencia de que tales retribuciones se encuentran un ejercicio más próximo a su vencimiento.*

*Los activos afectos al plan comprenden:*

- (a) *los activos poseídos por un fondo de prestaciones a largo plazo para los empleados; y*
- (b) *las pólizas de seguro aptas.*



*Los activos poseídos por un fondo de prestaciones a largo plazo para los empleados son activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la empresa que presenta los estados financieros) que:*

- (a) *son poseídos por una entidad (un fondo) que está separado legalmente de la empresa que presenta sus estados financieros y existen solamente para pagar o financiar prestaciones de los empleados; y*
- (b) *están disponibles para ser usados sólo con el fin de pagar o financiar prestaciones de los empleados, no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la empresa que presenta los estados financieros (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a esta empresa salvo en los siguientes supuestos:*
  - (i) *cuando los activos que quedan en el plan son suficientes para cumplir todas las obligaciones, del plan o de la empresa que presenta los estados financieros, relacionadas con las prestaciones de los empleados; o bien*
  - (ii) *cuando los activos retornan a la empresa para reembolsar prestaciones a los empleados ya pagadas por ella.*

*Una póliza de seguro apta es una póliza de seguro, emitida por un asegurador que no tiene el carácter de parte vinculada de la empresa que presenta los estados financieros (según queda definido en la NIC 24, Informaciones a Revelar sobre Partes Vinculadas), cuando las indemnizaciones de la póliza:*

- (a) *pueden ser usadas sólo con el fin de pagar o financiar prestaciones de los empleados en virtud de un plan de prestaciones definidas; y*
- (b) *no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la empresa que presenta los estados financieros (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagados a esta empresa salvo en los siguientes supuestos:*
  - (i) *cuando las indemnizaciones representen activos excedentarios, que no son necesarios en la póliza para cumplir el resto de las obligaciones relacionadas con el plan de prestaciones de los empleados; o bien*
  - (ii) *cuando las indemnizaciones retornan a la empresa para reembolsar prestaciones a los empleados ya satisfechas por ella.*

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

*Los rendimientos de los activos afectos al plan son los intereses, dividendos y otros ingresos derivados de los activos afectos al plan, junto con las ganancias y pérdidas de esos activos, estén o no realizadas, menos cualquier coste de administrar el plan y todo tipo de impuestos propios del mismo.*

*Las ganancias y pérdidas actuariales comprenden:*

- (a) *los ajustes por experiencia (que miden los efectos de las diferencias entre las hipótesis actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos en el plan); y*
- (b) *los efectos de los cambios en las hipótesis actuariales.*

*Coste de los servicios pasados es el incremento en el valor actual de las obligaciones derivadas del plan por causa de los servicios prestados por los empleados en ejercicios anteriores, puesto de manifiesto en el ejercicio corriente por la introducción de nuevas prestaciones post-empleo, por la modificación de las ya existentes o por la introducción en el plan de prestaciones a largo plazo de otra naturaleza. El coste de los servicios pasados puede ser positivo (si las prestaciones se introducen de nuevo o se mejoran los existentes) o negativo (si las prestaciones existentes se reducen).*

**NIC 19**

## RETRIBUCIONES A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

8. Las remuneraciones a corto plazo a los empleados comprenden partidas tales como las siguientes:
- (a) sueldos, salarios y cotizaciones a la Seguridad Social;
  - (b) permisos retribuidos a corto plazo (tales como los derechos por permisos remunerados o los permisos remunerados por enfermedad), siempre que se espere que tengan lugar las mismas dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio en el que los empleados han prestado los servicios que les otorgan los derechos correspondientes;
  - (c) participación en ganancias e incentivos, pagaderos dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y
  - (d) retribuciones no monetarias a los empleados en activo (tales como atenciones médicas, utilización de casas y coches, y entrega de bienes y servicios gratis o parcialmente subvencionados).
9. La contabilización de las retribuciones a corto plazo a los empleados generalmente es inmediata, puesto que no es necesario plantear ninguna hipótesis actuarial para valorar las obligaciones o los costes correspondientes, y por tanto no existe posibilidad alguna de ganancias o pérdidas actuariales. Además, las obligaciones por retribuciones a corto plazo a los empleados se valoran sin proceder a descontar los importes correspondientes.

*Reconocimiento y valoración**Aplicable a todas las retribuciones a corto plazo*

10. ***Cuando un empleado ha prestado sus servicios en la empresa durante el ejercicio, ésta debe reconocer el importe sin descontar de las retribuciones a corto plazo que ha de pagar por tales servicios:***
- (a) ***como un pasivo (gasto devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe pagado es superior al importe sin descontar de las retribuciones, la empresa debe reconocer la diferencia como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago por adelantado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.***
  - (b) ***y como un gasto del ejercicio, a menos que otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita la inclusión de los mencionados retribuciones en el coste de un activo (ver, por ejemplo la NIC 2, Existencias, y la NIC 16, Inmovilizado Material).***

***En los párrafos 11, 14 y 17 de la Norma se explica cómo debe aplicar la empresa esta obligación a las retribuciones a corto plazo a los empleados, que consistan en permisos retribuidos, participación en ganancias y planes de incentivos.***

*Permisos retribuidos a corto plazo*

11. ***La empresa debe reconocer el coste esperado de las retribuciones a corto plazo a los empleados en forma de permisos remunerados, aplicando el párrafo 10 anterior de la siguiente manera:***
- (a) ***en el caso de permisos remunerados cuyos derechos se van acumulando, a medida que los empleados prestan los servicios que les permiten disfrutar de futuros permisos retribuidos; y***
  - (b) ***en el caso de permisos remunerados no acumulativos, cuando tales permisos se hayan producido efectivamente.***
12. Una empresa puede remunerar a los empleados dándoles el derecho a ausentarse del trabajo por razones muy variadas, entre las que se incluye el disfrute de vacaciones, enfermedad o incapacidad transitoria, maternidad o paternidad, pertenencia a jurados o realización del servicio militar. Los derechos que pueden dar lugar a los permisos son de dos categorías:
- (a) acumulativos; y
  - (b) no acumulativos.

13. Los permisos con derechos acumulativos son aquéllos cuyo disfrute puede diferirse, de manera que los derechos correspondientes pueden ser utilizados en ejercicios posteriores, siempre que en el ejercicio corriente no se hayan disfrutado enteramente. Los permisos remunerados con derechos de carácter acumulativo pueden ser o bien irrevocables (cuando los empleados tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por los no disfrutados en caso de abandonar la empresa), o revocables (cuando los empleados no tienen derecho a recibir una compensación en efectivo en caso de abandonar la empresa). La obligación por este concepto surge a medida que los empleados prestan los servicios que les dan derecho a disfrutar de futuros permisos remunerados. La obligación existe y se ha de reconocer incluso si los permisos remunerados son revocables, si bien la posibilidad de que los empleados puedan abandonar la empresa antes de utilizar este derecho, cuando el mismo tiene carácter revocable, podría afectar a la valoración de la obligación correspondiente.
14. ***La empresa debe valorar el coste esperado de los permisos remunerados con derechos de carácter acumulativo, en la fecha del balance, en función de los importes adicionales que espera satisfacer a los empleados como consecuencia de los derechos que han acumulado en dicha fecha.***
15. El método que se ha descrito en el párrafo anterior consiste en medir las obligaciones según los importes de los pagos adicionales que la empresa espera realizar específicamente, por el hecho de que el derecho a los permisos remunerados es acumulativo. En muchos casos, la empresa puede no necesitar hacer cálculos detallados para estimar que no tiene obligaciones por importe significativo relacionadas con derechos por permisos remunerados no utilizados. Por ejemplo, una obligación relativa al pago de permisos por enfermedad, es probable que revista carácter de significativa si existe el acuerdo en la empresa, tácito o explícito, de que los derechos correspondientes no utilizados pueden ser disfrutados como vacaciones pagadas.

#### Ejemplo ilustrativo de los párrafos 14 y 15

Una empresa tiene 100 empleados, cada uno de los cuales tiene derecho a ausentarse cinco días laborables al año por enfermedad. Los derechos correspondientes no utilizados pueden ser disfrutados durante el año siguiente. Los sucesivos permisos son deducidos, en primer lugar, de los derechos del año corriente, y luego se aplican los derechos no utilizados en el año anterior (una especie de LIFO). A 31 de diciembre del año 20X1, la media de derechos de este tipo no utilizados por los empleados es de dos días por trabajador. La empresa espera, a partir de la experiencia acumulada que prevé que continuará en el futuro, que 92 empleados harán uso de no más de cinco días de ausencia remunerada por enfermedad en el ejercicio 20X2, mientras que los restantes ocho empleados se tomarán un promedio de seis días y medio cada uno.

La empresa espera pagar una cantidad adicional equivalente a 12 días de ausencia remunerada por enfermedad, como resultado de los derechos no utilizados que tiene acumulados a 31 de diciembre del año 20X1 (un día y medio por cada uno de los ocho empleados). Por tanto, la empresa reconocerá un pasivo igual a 12 días de ausencia remunerada por enfermedad.

16. Los derechos correspondientes a permisos remunerados no acumulativos no se trasladan al futuro: caducan si no son utilizados enteramente durante el ejercicio corriente y no dan derecho a los empleados a cobrar en metálico el importe de los mismos en caso de abandonar la empresa. Este es el caso más común en los permisos remunerados por enfermedad (en la medida en que los derechos no usados en el pasado no incrementen los derechos futuros de disfrute), en los supuestos de ausencia por maternidad o paternidad y en los de permisos retribuidos por causa de pertenencia a un jurado o por realización del servicio militar. La empresa no reconoce ni pasivos ni gastos por estas situaciones hasta el momento en que se produzca la ausencia, puesto que los servicios prestados por los empleados no aumentan el importe de las retribuciones a las que tienen derecho.

#### Participación en ganancias y planes de incentivos

17. ***La empresa debe reconocer el coste esperado de la participación en ganancias o de los planes de incentivos por parte de los trabajadores, en aplicación del anterior párrafo 10 cuando, y sólo cuando:***
- (a) ***tiene una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y***
  - (b) ***puede realizar una estimación fiable del valor de tal obligación.***

***Existe una obligación presente cuando, y sólo cuando, la empresa no tiene otra alternativa realista que hacer frente a los pagos correspondientes.***

**NIC 19**

18. En el caso de algunos acuerdos o planes de participación en ganancias, los empleados recibirán una proporción de las ganancias sólo si permanecen en la empresa durante un periodo de tiempo especificado. Estos planes crean una obligación implícita a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan el importe a pagar si permanecieran en servicio hasta el final del periodo especificado. Al realizar la valoración de tal obligación implícita, se reflejará la posibilidad de que algunos de los empleados puedan abandonar la empresa antes de que puedan recibir los pagos por participación en las ganancias.

*Ejemplo ilustrativo del párrafo 18*

Un plan de participación en las ganancias contempla que la empresa pague una proporción específica de sus ganancias netas del ejercicio a los empleados que hayan prestado sus servicios durante todo el año. Si no hay empleados que hayan abandonado la empresa durante el año, el total de pagos por participación en las ganancias ascenderá al 3 % de la ganancia neta. La empresa estima que la rotación del personal reducirá los pagos al 2,5 % de la ganancia neta.

La empresa procederá a reconocer un pasivo y un gasto por importe del 2,5 % de la ganancia neta.

19. La empresa puede no tener obligación legal de pagar incentivos. No obstante, en algunos casos, la empresa puede tener la costumbre de pagar tales incentivos a sus empleados. En tales casos, la empresa tendrá una obligación implícita, puesto que no tiene otra alternativa distinta de la que supone hacer frente al pago de los incentivos. Al hacer la evaluación de esta obligación implícita, se tendrá en cuenta la posibilidad de que algunos empleados abandonen la empresa sin recibir la paga de incentivos.
20. La empresa podrá realizar una estimación fiable de la cuantía de sus obligaciones legales o implícitas, como consecuencia de planes de participación en ganancias o de incentivos cuando, y sólo cuando:
- (a) los términos formales de los correspondientes planes contengan una fórmula para determinar el importe de la prestación;
  - (b) la empresa determine los importes a pagar antes de que los estados financieros sean formulados; o bien
  - (c) la experiencia pasada suministre evidencia clara acerca del importe de la obligación implícita por parte de la empresa.
21. Las obligaciones relacionadas con los planes de participación en ganancias e incentivos son consecuencia de los servicios prestados por los empleados, no de transacciones con los propietarios. Por tanto, la empresa reconocerá el coste de tales planes, de participación en ganancias e incentivos, como un gasto en la cuenta de resultados, no como un componente del reparto de la ganancia neta.
22. Si los pagos como consecuencia de la participación en las ganancias y los incentivos al personal no han de hacerse dentro del término de los doce meses siguientes después del cierre del ejercicio en que los empleados han prestado sus servicios, estos pagos tendrán la consideración de otras prestaciones a largo plazo a los empleados (véanse los párrafos 126 a 131). Por otra parte, si los pagos por participación en ganancias e incentivos cumplen la definición de retribuciones en acciones u otros instrumentos de capital, la empresa los tratará contablemente de acuerdo con lo establecido en los párrafos 144 a 152.

*Información a revelar*

23. Aunque esta Norma no exige la presentación de revelaciones específicas sobre las retribuciones a corto plazo a los empleados, otras Normas Internacionales de Contabilidad pueden exigir este tipo de informaciones a revelar. Por ejemplo, según la NIC 24, Información a Revelar sobre Partes Vinculadas, la empresa ha de revelar determinada información sobre retribuciones del personal clave de la gerencia. En la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, se exige que la empresa presente información acerca de los gastos de personal.

**PRESTACIONES POST-EMPLEO: DISTINCIÓN ENTRE PLANES DE APORTACIONES DEFINIDAS Y PLANES DE PRESTACIONES DEFINIDAS**

24. Entre las retribuciones post-empleo se incluyen, por ejemplo:
- (a) prestaciones por retiro, tales como las pensiones; y
  - (b) otras formas de remunerar a los empleados tras el periodo en el que han estado trabajando para la empresa, tales como seguros de vida o las prestaciones de atención médica posteriores al empleo.

Los acuerdos en los que la empresa se compromete a suministrar prestaciones en el periodo posterior a la prestación de los servicios laborales de los empleados son planes de prestaciones post-empleo. La empresa aplicará lo contenido en esta Norma para reflejar contablemente estos acuerdos, con independencia de si los mismos implican el establecimiento de una entidad separada para recibir las aportaciones y realizar los pagos correspondientes.

25. Los planes de prestaciones post-empleo se pueden clasificar en planes de aportaciones definidas y planes de prestaciones definidas, según el fondo económico que se derive de los términos y condiciones contenidos en ellos. En el caso concreto de los planes de aportaciones definidas:
  - (a) la obligación legal o implícita de la empresa se limita a la aportación que haya acordado entregar al fondo. De esta forma, el importe de las prestaciones a recibir por el empleado estará determinado por el importe de las aportaciones que haya realizado la empresa (y eventualmente el propio empleado) al plan de prestaciones post-empleo o a la compañía de seguros, junto con el rendimiento obtenido por las inversiones donde se materialicen los fondos aportados; y
  - (b) en consecuencia, el riesgo actuarial (que las prestaciones sean inferiores a las esperadas) y el riesgo de inversión (de que los activos invertidos sean insuficientes para cubrir las prestaciones esperadas) son asumidos por el empleado.
26. Ejemplos de casos donde las obligaciones de la empresa no están limitadas por el importe con el que acuerda contribuir al fondo, se producen cuando la empresa ha contraído una obligación, legal o implícita, según la cual:
  - (a) la fórmula del plan de prestaciones no está ligada únicamente al importe de las aportaciones realizadas;
  - (b) existe una garantía, ya sea indirectamente a través de un plan o directamente, respecto de un rendimiento específico para las aportaciones; o bien
  - (c) las prácticas habituales de la empresa dan lugar al nacimiento de una obligación implícita; lo cual ocurre, por ejemplo, cuando ésta tiene un historial de aumentos sistemáticos de las prestaciones en el pasado, con el objetivo de que las prestaciones a los antiguos empleados recuperen el poder adquisitivo perdido por la inflación, aunque no exista obligación de hacerlo.
27. En los planes de prestaciones definidas:
  - (a) la obligación de la empresa consiste en suministrar las prestaciones acordadas a los empleados actuales y anteriores; y
  - (b) el riesgo actuarial (que las prestaciones tengan un coste mayor que el esperado) y el riesgo de inversión son asumidos esencialmente, por la propia empresa, lo cual supone que si las diferencias actuariales o el rendimiento de la inversión son menores de lo esperado, las obligaciones de la empresa pueden verse aumentadas.
28. A continuación, en los párrafos 29 a 42, se explica la distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de prestaciones definidas, para el caso de los planes multiempresariales, de los planes públicos y de las prestaciones aseguradas.

#### *Planes multiempresariales de prestaciones*

29. ***La empresa deberá proceder a clasificar un plan multiempresarial de prestaciones como un plan de aportaciones definidas o de prestaciones definidas, en función de las condiciones del mismo (teniendo en cuenta todo tipo de obligaciones o compromisos asumidos fuera de los términos pactados formalmente). En el caso de que el plan multiempresarial sea un plan de prestaciones definidas, la empresa deberá:***
  - (a) ***contabilizar su parte proporcional de la obligación por razón de los prestaciones definidas, de los activos afectos al plan y de los costes asociados con el mantenimiento del mismo, de la misma manera que haría en el caso de cualquier otro plan de prestaciones definidas; e***
  - (b) ***incluir en sus estados financieros la información a revelar exigida en el párrafo 120.***

## NIC 19

30. ***Cuando no esté disponible la información suficiente para aplicar el tratamiento contable de los planes de prestaciones definidas a los planes multiempresariales que cumplan las condiciones para serlo, la empresa deberá:***
- (a) ***reflejar contablemente el plan como si fuera un plan de aportaciones definidas, según lo establecido en los párrafos 44 a 46;***
  - (b) ***revelar la siguiente información:***
    - (i) ***el hecho de que el plan es de prestaciones definidas; y de***
    - (ii) ***las razones por las que no está disponible la información suficiente para permitir a la empresa contabilizarlo como un plan de prestaciones definidas; y***
  - (c) ***en la medida que exista la posibilidad de que un superávit o déficit en el plan pueda afectar al importe de las futuras aportaciones, revelar adicionalmente:***
    - (i) ***cualquier información respecto a tal superávit o déficit;***
    - (ii) ***las bases utilizadas para su determinación; y***
    - (iii) ***las implicaciones que, en su caso, pudieran tener estos desequilibrios para la empresa.***
31. Un ejemplo de plan de prestaciones definidas multiempresarial es aquél en el que:
- (a) el plan está financiado por pagos sobre la marcha realizados por las empresas partícipes de la siguiente manera: las aportaciones se hacen según el volumen de prestaciones que se espera pagar en el ejercicio corriente, y las prestaciones futuras devengadas durante el ejercicio se afrontan con las futuras aportaciones; y
  - (b) las prestaciones a pagar a los empleados se calculan en función de sus años de servicio y las empresas partícipes no tienen posibilidad realista de retirarse del plan sin realizar las aportaciones por las prestaciones acumuladas por los empleados hasta la fecha en que se rescinde el vínculo con el plan. El plan descrito crea un riesgo actuarial para la empresa. En efecto, si el coste total de las prestaciones devengadas en la fecha del balance es mayor de lo esperado, la empresa deberá proceder a incrementar sus aportaciones o persuadir a los empleados para reducir el importe de las prestaciones que reciben. Por tanto, este plan puede calificarse como de prestaciones definidas.
32. Cuando la empresa disponga de información suficiente acerca del plan multiempresarial que se califica como de prestaciones definidas, procederá a contabilizar su parte proporcional de las obligaciones por prestaciones definidas, de los activos afectos al plan y de los costes de las prestaciones asociadas con el plan en cuestión, de la misma manera que lo haría con cualquier otro plan de este mismo tipo. No obstante, en ciertos casos la empresa puede no ser capaz de identificar su parte en la posición financiera y en los rendimientos del plan con suficiente fiabilidad como para poder contabilizarlos. Esto puede ocurrir si:
- (a) la empresa no tiene acceso a información acerca del plan que pueda satisfacer las exigencias de esta Norma; o
  - (b) el plan expone a las empresas partícipes a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras empresas, y como consecuencia de ello no existe ningún procedimiento consistente y fiable para distribuir entre los partícipes individuales ni las obligaciones, ni los pasivos, ni el coste relativos al plan.

En tales casos, la empresa registrará contablemente el plan como si fuera de aportaciones definidas, y proporcionará la información adicional a revelar que viene exigida por el párrafo 30.

33. Los planes multiempresariales son diferentes de los planes administrados colectivamente. Un plan administrado colectivamente es una agregación de planes individuales, combinados para permitir a las empresas partícipes reunir sus activos a la hora de realizar inversiones, y así poder reducir los costes de administración y gestión de las mismas, pero los activos pertenecientes a cada una de las empresas se mantienen segregados para atender a las prestaciones de sus empleados en particular. Los planes administrados colectivamente no plantean problemas particulares en cuanto a su contabilización, puesto que la información está siempre disponible para proceder a su registro contable como un plan individual, y porque tales planes no implican la exposición de ninguna de las empresas partícipes a los riesgos actuariales asociados con empleados activos o jubilados del resto de las empresas. Las definiciones ofrecidas en esta Norma exigen que las empresas clasifiquen los planes administrados colectivamente como planes de aportaciones definidas o de prestaciones definidas, de acuerdo con las condiciones de cada uno de ellos (teniendo en cuenta cualquier eventual obligación implícita para la empresa surgida fuera de los términos normales pactados para el mismo).

## NIC 19

34. Los planes de prestaciones definidas que reúnen los activos aportados por varias empresas bajo control común, por ejemplo una dominante y sus dependientes, no son planes multiempresariales. Por tanto, la empresa deberá tratarlos como planes de prestaciones definidas.
35. La NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, exige que la empresa reconozca, o bien revele información sobre determinados pasivos contingentes. En el contexto de un plan multiempresarial, pueden surgir pasivos contingentes, por ejemplo, por causa de:
  - (a) pérdidas actuariales relacionadas con otras empresas partícipes porque cada empresa que participa en el plan comparte el riesgo actuarial de cada una de las restantes; o bien por
  - (b) cualquier eventual responsabilidad, en función de las condiciones del plan, de financiar los déficit del plan, si alguna otra empresa lo abandona.

*Planes públicos*

36. La empresa debe tratar contablemente un plan público de la misma manera que los planes multiempresariales (véanse los párrafos 29 y 30).
37. Los planes públicos son los establecidos por la legislación para cubrir a la totalidad de las empresas (o bien todas las empresas de una misma clase o categoría, por ejemplo las que pertenecen a un sector específico) y se administran por autoridades nacionales o locales, o bien por otro organismo (por ejemplo una agencia autónoma creada específicamente para este propósito) que no está sujeto al control o influencia de las empresas cuyos empleados son los beneficiarios. Por otra parte, algunos planes se establecen por parte de las empresas con el fin de suministrar prestaciones que sustituyen a las retribuciones que debiera pagar un plan público y aportan algunas mejoras voluntarias. Estos planes no son planes públicos.
38. La caracterización de los planes públicos como de aportaciones o de prestaciones definidas se hace atendiendo a la naturaleza de las obligaciones de las empresas que participan en los mismos. Muchos de los planes públicos se financian por medio de pagos sobre la marcha realizados por las empresas partícipes de la siguiente manera: las aportaciones se realizan según el volumen de prestaciones que se espera pagar en el ejercicio corriente, y las prestaciones futuras devengadas durante el ejercicio se afrontarán con las futuras aportaciones. Sin embargo, en la mayoría de los planes públicos, la empresa no tiene obligación legal ni implícita de pagar tales futuras aportaciones, ya que su único compromiso consiste en pagar las aportaciones a medida que se realizan los pagos a los empleados, de forma que si la empresa deja de emplear a beneficiarios del plan público no tendrá obligación de seguir pagando las prestaciones devengadas durante los años de servicio anteriores de sus empleados. Por esta razón, los planes públicos normalmente se clasifican como planes de aportaciones definidas. No obstante, si se diera el caso de que el plan público fuera un plan de prestaciones definidas, la empresa aplicaría el tratamiento exigido en los párrafos 29 y 30.

*Prestaciones aseguradas*

39. ***Una empresa puede financiar un plan de prestaciones post-empleo mediante el pago de primas de una póliza de seguros. En este caso, deberá tratar al plan como un plan de aportaciones definidas, a menos que tenga la obligación (ya sea directamente, o indirectamente a través del plan) legal o implícita de:***
  - (a) ***pagar a los empleados directamente las prestaciones en el momento en que sean exigibles; o***
  - (b) ***pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todas las prestaciones relativas a los servicios prestados por los empleados en el ejercicio presente y en los anteriores.***

***Si la empresa conserva tal obligación, legal o implícita, deberá tratar al plan como si fuera de prestaciones definidas.***

40. Las prestaciones aseguradas por una póliza de seguros no tienen por qué guardar una relación directa o automática con las obligaciones implícitas por la empresa respecto al pago de prestaciones a sus empleados. Los planes de prestaciones post-empleo que impliquen la utilización de pólizas de seguro, están sujetos a la misma distinción entre contabilización y financiación que los demás planes cubiertos mediante fondos de pensiones.

**NIC 19**

41. Cuando una empresa decida instrumentar sus obligaciones por prestaciones post-empleo mediante aportaciones a una póliza de seguros en la que conserva la obligación legal o implícita (ya sea directamente por sí misma, indirectamente a través del plan, a través de un mecanismo para hacer futuras aportaciones o a través de un tercero vinculado a la entidad aseguradora) de responder por las prestaciones acordadas, el pago de las primas de seguro no dará lugar a un acuerdo de aportaciones definidas. Por el contrario, de este hecho se sigue que la empresa:
- (a) contabilizará la póliza de seguro apta como un activo afecto al plan (véase el párrafo 7); y
  - (b) reconocerá las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso (si las pólizas satisfacen las condiciones del párrafo 104A).
42. Cuando la póliza de seguros está a nombre de uno de los empleados partícipes en especial, o de un grupo de empleados, y la empresa que la ha contratado no tiene obligación legal ni implícita de cubrir cualquier pérdida derivada de la póliza, no existe ningún compromiso de pagar las prestaciones de los empleados, puesto que el asegurador es el responsable exclusivo de tales pagos. En tal caso, el pago de las primas fijas establecidas por la póliza es, sustancialmente, la forma de cancelar la obligación relativa a la prestación del empleado, y no una inversión que vaya a servir para cumplir en el futuro con los compromisos adquiridos. En consecuencia, la empresa no posee ni un activo ni un pasivo por este concepto. Por ello, la empresa contabilizará tales primas como contribuciones realizadas a un plan de aportaciones definidas.

**PRESTACIONES POST-EMPLEO: PLANES DE APORTACIONES DEFINIDAS**

43. La contabilización de los planes de aportaciones definidas es sencilla, puesto que la obligación de la empresa que presenta los estados financieros para cada ejercicio, estará determinada por los importes que constituyen la aportación al plan. En consecuencia, no se necesita hipótesis actuariales para evaluar la obligación adquirida o el gasto, y por tanto no existe la posibilidad de que surjan ganancias o pérdidas actuariales. Además, las obligaciones se valoran sin recurrir al descuento, salvo las porciones de las mismas que vayan a vencer más allá del plazo de doce meses tras la fecha del balance del periodo en que los empleados han prestado los servicios correspondientes.

*Reconocimiento y valoración*

44. **Cuando un empleado ha prestado sus servicios en la empresa durante un ejercicio, la empresa deberá proceder a reconocer la contribución a realizar al plan de aportaciones definidas a cambio de tales servicios:**
- (a) **como un pasivo (obligaciones por gastos devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe ya pagado es superior a las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha del balance, la empresa debe reconocer la diferencia como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago por adelantado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo; y**
  - (b) **como un gasto del ejercicio, a menos que otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita la inclusión de las mencionadas prestaciones en el coste de un activo (ver, por ejemplo la NIC 2, Existencias, y la NIC 16, Inmovilizado Material).**
45. **En el caso de que las contribuciones a un plan de aportaciones definidas no se hubieran de pagar en los doce meses siguientes a la fecha del balance en que se prestaron los servicios correspondientes de los empleados, el importe de las mismas debe ser objeto de descuento, utilizando para ello el tipo de descuento especificado en el párrafo 78.**

*Información a revelar*

46. **La empresa debe proceder a revelar, en cada ejercicio, información acerca del importe reconocido como gasto en los planes de aportaciones definidas.**
47. En el caso de que fuera exigido por la NIC 24, Información a Revelar sobre Partes Vinculadas, la empresa ofrecerá información sobre las contribuciones relativas a los planes de aportaciones definidas del personal directivo clave.

**PRESTACIONES POST-EMPLEO: PLANES DE PRESTACIONES DEFINIDAS**

48. La contabilización de los planes de prestaciones definidas es compleja, puesto que se necesitan hipótesis actuariales para valorar las obligaciones contraídas y el gasto correspondiente a cada ejercicio, y además existe la posibilidad de que surjan ganancias o pérdidas actuariales. Por otra parte, las obligaciones se valoran según sus valores descontados, puesto que existe la posibilidad de que sean satisfechas muchos años después de que los empleados hayan prestado sus servicios.



*Reconocimiento y valoración*

49. Los planes de prestaciones definidas pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, por aportaciones realizadas por la empresa, y eventualmente por los empleados, a una entidad, o fondo que está separado jurídicamente de la empresa, y es el encargado de pagar las retribuciones a los empleados. El pago de las prestaciones a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones mantenidas por el fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la empresa para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la empresa es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociadas al plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de prestaciones definidas no es necesariamente igual a la cantidad que se vayan a aportar al mismo en el ejercicio.
50. La contabilización, por parte de la empresa, de los planes de prestaciones definidas, supone los siguientes pasos:
- utilizar técnicas actuariales para hacer una estimación fiable del importe de las prestaciones que los empleados han devengado en razón de los servicios que han prestado durante el ejercicio corriente y en los anteriores. Este cálculo exige que la empresa determine la cuantía de las prestaciones que resultan atribuibles al ejercicio corriente y a los anteriores (véanse los párrafos 67 a 71), y que realice las estimaciones pertinentes (hipótesis actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costes de asistencia médica) que influyen en el coste de las prestaciones a suministrar (véanse los párrafos 72 a 91);
  - descontar las anteriores prestaciones utilizando el método de la unidad de crédito proyectada, a fin de determinar el valor actual de la obligación que suponen las prestaciones definidas y el coste de los servicios del ejercicio corriente (véanse los párrafos 64 a 66);
  - determinar el valor razonable de cualquier activo afecto al plan (véanse los párrafos 102 a 104);
  - determinar el importe total de las pérdidas o ganancias actuariales, así como el importe de aquéllas pérdidas o ganancias que deban ser reconocidas (véanse los párrafos 92 a 95);
  - en el caso de que el plan haya sido introducido de nuevo o hayan cambiado las condiciones, determinar el correspondiente coste por los servicios anteriores (véanse los párrafos 96 a 101); y
  - por último, en el caso de que haya habido reducciones en el plan o liquidación del mismo, determinar la ganancia o pérdida correspondiente (véanse los párrafos 109 a 115).

Si la empresa mantiene más de un plan de prestaciones definidas, habrá de aplicar el procedimiento señalado en los pasos anteriores por separado a cada uno de los planes significativamente distintos.

51. En algunos casos, la utilización de estimaciones, promedios o métodos abreviados de cálculo pueden suministrar una aproximación fiable de los procedimientos ilustrados en esta Norma.

*Contabilización de las obligaciones implícitas*

52. ***La empresa debe contabilizar no sólo sus obligaciones legales según los términos formales del plan de prestaciones definidas, sino también las obligaciones implícitas que se deriven de las prácticas que, no estando formalizadas, son habitualmente seguidas. Estas prácticas de carácter no formalizado dan lugar a obligaciones implícitas, siempre y cuando la empresa no tenga alternativa realista diferente de afrontar los pagos de las correspondientes retribuciones a los empleados. Un ejemplo de la existencia de una obligación implícita de forma efectiva es cuando el cambio correspondiente en las prácticas habituales seguidas por la empresa podría producir un daño inaceptable en las relaciones que mantiene con sus empleados.***
53. Los términos formales de un plan de prestaciones definidas pueden permitir a la empresa retirarse del mismo sin hacer frente a sus obligaciones comprometidas. No obstante, resultará por lo general difícil para la empresa cancelar el plan si desea seguir reteniendo a sus empleados. Por tanto, en ausencia de evidencia en sentido contrario, en la contabilización de las prestaciones post-empleo se asume que la empresa, que está prometiéndoles actualmente tales prestaciones, continuará manteniéndolas durante el resto de la vida activa de sus empleados.

*Balanc e*

54. ***El importe reconocido como un pasivo por prestaciones definidas debe ser la suma neta total de los siguientes importes:***
- el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas en la fecha del balance (véase el párrafo 64);***

## NIC 19

- (b) *más cualquier ganancia actuarial (menos cualquier pérdida actuarial) no reconocida por causa del tratamiento contable establecido en los párrafos 92 y 93;*
  - (c) *menos cualquier importe procedente del coste de los servicios pasados todavía no reconocido (véase el párrafo 96);*
  - (d) *menos el valor razonable, en la fecha del balance, de los eventuales activos afectos al plan con los cuales se liquidan directamente las obligaciones (véanse los párrafos 102 a 104).*
55. El valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas es el importe bruto de las mismas, antes de deducir el valor razonable de cualquier activo afecto al plan.
56. ***La empresa debe determinar el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas, así como el valor razonable de los eventuales activos afectos al plan, con la suficiente regularidad para que los saldos reconocidos en los estados financieros no difieran, de forma significativa, de los importes que podrían determinarse en la fecha del balance.***
57. En esta Norma se aconseja, pero no se exige, que la empresa implique a un actuario cualificado, en la valoración de todas las obligaciones de carácter significativo derivadas de las prestaciones post-empleo. Aunque sería deseable que la empresa requiriese que el actuario llevara a cabo una evaluación actuarial de las obligaciones antes de cada cierre de ejercicio, es habitual que los resultados de la evaluación efectuada en ejercicios pasados se pongan al día para reflejar las operaciones significativas que hayan tenido lugar, así como los demás cambios en las circunstancias relacionadas con las citadas obligaciones (incluyendo los cambios en los precios de mercado y los tipos de interés).
58. ***El importe determinado según el párrafo 54 puede ser negativo (es decir, resultar un activo). La empresa debe valorar el susodicho activo según el valor menor de entre:***
- (a) *el importe determinado según el párrafo 54; y*
  - (b) *el valor total de:*
    - (i) *cualquier pérdida actuarial y coste de los servicios pasados no reconocidos todavía (véanse los párrafos 92, 93 y 96); y*
    - (ii) *el valor actual de cualquier prestación económica disponible en la forma de reembolsos procedentes del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo, utilizando para actualizar estas cantidades el tipo de descuento especificado en el párrafo 78.*
- 58A. ***La aplicación del párrafo 58 no debe dar como resultado una ganancia que sea reconocida, en el ejercicio corriente, sólo por causa de una pérdida actuarial o del coste de los servicios pasados, ni una pérdida que sea reconocida sólo por causa de una ganancia actuarial en el ejercicio corriente. La empresa debe, por tanto, reconocer inmediatamente, según el párrafo 54, los importes siguientes, en la medida que aparezcan en el proceso de determinación del activo por prestaciones definidas de acuerdo con el párrafo 58(b):***
- (a) ***Las pérdidas netas actuariales y el coste de los servicios pasados correspondientes al ejercicio corriente, en la medida que excedan cualquier reducción en el valor actual de las prestaciones económicas especificadas en el párrafo 58(b)(ii). Si no hay cambio o se ha producido un incremento en el valor actual de las prestaciones económicas, debe reconocerse inmediatamente, según el párrafo 54, el importe de las pérdidas actuariales netas y del coste de los servicios pasados correspondientes al ejercicio corriente.***
  - (b) ***Las ganancias netas actuariales después de deducir el coste de los servicios pasados del ejercicio corriente, en la medida que excedan cualquier incremento en el valor actual de las prestaciones económicas especificadas en el párrafo 58(b)(ii). Si no hay cambio o se ha producido un decremento en el valor actual de las prestaciones económicas, debe reconocerse inmediatamente, según el párrafo 54, el importe de las ganancias actuariales netas correspondientes al ejercicio corriente, después de la deducción del coste de los servicios pasados de este mismo ejercicio.***
- 58B. El párrafo 58A es de aplicación a la empresa sólo si tiene, al principio o al final del ejercicio, un superávit <sup>(1)</sup> en el plan de prestaciones definidas y no puede, según las condiciones vigentes del plan, recuperar en su totalidad tal superávit mediante reembolsos o reducciones en las contribuciones futuras. En tales casos, el coste por los servicios pasados y las pérdidas actuariales que aparecen en el ejercicio, cuyos reconocimientos se difieren según el párrafo 54, incrementarán el importe especificado en el párrafo 58(b)(i). Si tal incremento no se compensa con un decremento de igual importe en el valor actual de las prestaciones económicas que se

(1) Un superávit es el exceso del valor razonable de los activos afectos al plan sobre el valor actual de la obligación por prestaciones definidas.

deban reconocer según el párrafo 58(b)(ii), se producirá un incremento en el total neto especificado en el párrafo 58(b) y, por tanto, esto dará lugar al reconocimiento de una ganancia. El párrafo 58A prohíbe el reconocimiento de una ganancia en tales circunstancias. El efecto opuesto tiene en el caso de ganancias actuariales que aparecen en el ejercicio, cuyo reconocimiento se difiere según el párrafo 54, en la medida que las ganancias actuariales reducen pérdidas actuariales acumuladas no reconocidas. El párrafo 58A prohíbe el reconocimiento de una pérdida en tales circunstancias. Pueden verse ejemplos de aplicación de este párrafo en el Apéndice C.

59. Puede aparecer un activo neto cuando el plan de prestaciones definidas está sobredotado, o bien cuando se acaban de reconocer ganancias actuariales. La empresa reconocerá un activo en tales casos porque:
- la empresa controla un recurso económico que se manifiesta en su capacidad para utilizar el superávit en la generación de beneficios futuros;
  - este control es el resultado de sucesos pasados (aportaciones efectuadas por el empresa y servicios prestados por los trabajadores); y
  - las prestaciones económicas futuras llegarán a la empresa en forma de reducciones en las aportaciones futuras o en forma de reembolsos, que puede recibir directamente la empresa o pueden ir a otro plan con déficit.
60. El límite del párrafo 58(b) no deroga la obligación de reconocimiento diferido de ciertas pérdidas actuariales (véanse los párrafos 92 y 93) ni de ciertos costes de los servicios pasados (véase el párrafo 96), siempre que sean distintos de los especificados en el párrafo 58A. No obstante, el límite citado deroga la opción transitoria mencionada en el párrafo 155(b). En el párrafo 120(c)(vi) se exige a la empresa que suministre información de cualquier caso de no reconocimiento de un activo por causa de la aplicación del límite establecido en el párrafo 58(b).

#### Ejemplo ilustrativo del párrafo 60

Un plan de prestaciones definidas presenta las siguientes características:

Valor actual de las obligaciones	1,1
Valor razonable de los activos afectos al plan	<u>(1 190)</u>
	(90)
Pérdidas actuariales no reconocidas	(110)
Coste no reconocido de los servicios pasados	(70)
Incremento no reconocido en el pasivo derivado de la aplicación inicial de la Norma, según el párrafo 155(b)	<u>(50)</u>
Importe negativo determinado según el párrafo 54	<u>(320)</u>
Valor actual de los futuros reembolsos y las reducciones en las aportaciones futuras que estén disponibles para la empresa	<u>90</u>
El límite establecido en el párrafo 58(b) se computa de la siguiente manera:	
Pérdidas actuariales no reconocidas	110
Coste de los servicios pasados no reconocido	70
Valor actual de los futuros reembolsos y reducciones de aportaciones futuras	<u>90</u>
Límite	<u>270</u>

Como 270 es menor que 320, la empresa reconocerá un activo por importe de 270 e informará en sus estados financieros de que el límite reduce el importe en libros de los activos por importe de 50 (véase el párrafo 120 (c) (vi)).

**NIC 19**

## Cuenta de resultados

61. **La empresa debe reconocer como gasto o como ingreso (sujeto al límite mencionado en el párrafo 58.b) el importe neto total de las siguientes cantidades, salvo que otra Norma Internacional de Contabilidad permita su inclusión como parte del coste de otro activo:**
- (a) **el coste de los servicios del ejercicio corriente (véanse los párrafos 63 a 91);**
  - (b) **el coste por intereses (véase el párrafo 82);**
  - (c) **el rendimiento esperado de cualquier activo afecto al plan (véanse los párrafos 105 a 107), así como de cualquier derecho de reembolso (párrafo 104A);**
  - (d) **las pérdidas y ganancias actuariales, en la medida en que sean objeto de reconocimiento según lo establecido en los párrafos 92 y 93;**
  - (e) **el coste de los servicios pasados, en la medida que su reconocimiento sea exigido por el párrafo 96; y**
  - (f) **el efecto de cualquier tipo de reducción o liquidación del plan (véanse los párrafos 109 y 110).**
62. Otras Normas Internacionales de Contabilidad exigen la inclusión de ciertos costes derivados de prestaciones definidas para los empleados en el coste de activos tales como existencias o inmovilizado material (véanse la NIC 2, Existencias, y la NIC 16, Inmovilizado Material). Todo coste por prestaciones definidas post-empleo, que se incluya en el precio de adquisición o coste de producción de los activos citados, incluirá la proporción adecuada de los componentes que se han mencionado en la lista del párrafo 61.

*Reconocimiento y valoración: valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas y coste de los servicios del ejercicio corriente*

63. El coste final de un plan de prestaciones definidas puede estar influido por diferentes variables, tales como los sueldos finales, la rotación de los empleados y la mortalidad, las tendencias en los costes de asistencia médica y, en el caso de planes cubiertos en fondos, por el rendimiento obtenido de la inversión de los activos afectos al plan. El coste final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de determinar el valor actual de las obligaciones por prestaciones post-empleo, así como el coste relativo al ejercicio corriente, es necesario:
- (a) aplicar un método de valoración actuarial (véanse los párrafos 64 a 66);
  - (b) distribuir las prestaciones entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 67 a 71); y
  - (c) realizar hipótesis actuariales (véanse los párrafos 72 a 91).

## Método de valoración actuarial

64. **La empresa debe utilizar el método de la unidad de crédito proyectada para determinar tanto el valor actual de sus obligaciones por prestaciones definidas, como el coste por los servicios prestados en el ejercicio actual y, en su caso, el coste de los servicios pasados.**
65. En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de asignación de prestaciones acumulados en proporción a los servicios prestados, o como el método de asignación de prestaciones por año de servicio), se contempla cada año de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a las prestaciones (véanse los párrafos 67 a 71) y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 72 a 91).
66. La empresa ha de proceder a descontar el importe total de la obligación por las prestaciones post-empleo, incluso si una parte de la misma ha de ser pagada dentro del término de los doce meses siguientes a la fecha del balance.

## Ejemplo ilustrativo del párrafo 65

La empresa debe pagar, al finalizar el periodo de contrato de sus trabajadores, un beneficio consistente en una suma única de dinero, igual a un 1 % del sueldo final por cada año de servicio. El sueldo del año 1 es de 10 000 y se supone que aumentará a razón del 7 % anual compuesto. El tipo de descuento utilizado es el 10 % anual. La tabla insertada a continuación muestra la obligación generada para la empresa por un empleado que se espera que abandone la misma al final del año 5, asumiendo que no se produzcan cambios en las hipótesis actuariales. Por razones de simplicidad, este ejemplo ignora el ajuste adicional que sería necesario para reflejar, eventualmente, la probabilidad de que el empleado puede abandonar la empresa en una fecha anterior o posterior.

Año	1	2	3	4	5
Retribuciones atribuidas a:					
— años anteriores	0	131	262	393	524
— ejercicio corriente (1 % del sueldo del año 5)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
— ejercicio corriente y anteriores	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Importe inicial de la obligación	—	89	196	324	476
Interés al 10 %	—	9	20	33	48
Coste de los servicios del periodo corriente	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Importe final de la obligación	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

- Notas:
1. El importe inicial de la obligación es el valor actual de las retribuciones atribuidas a los años anteriores.
  2. El coste por los servicios del ejercicio presente es el valor actual de las retribuciones atribuidas a este ejercicio.
  3. El importe final de la obligación es el valor actual de las retribuciones atribuidas al ejercicio corriente y a los anteriores.

## Reparto de las prestaciones entre los periodos de servicio

67. **Al determinar el valor actual de sus obligaciones por prestaciones definidas así como los costes que corresponden a los servicios prestados en el presente ejercicio y, en su caso, los costes de los servicios pasados, la empresa debe proceder a distribuir las prestaciones entre los periodos de servicio, utilizando la fórmula de las prestaciones del plan. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en años posteriores van a originar un nivel significativamente más alto de las prestaciones que el alcanzado en los años anteriores, la empresa deberá repartir linealmente el beneficio en el intervalo de tiempo que medie entre:**
- la fecha a partir de la cual el servicio prestado por el empleado le da derecho a la prestación según el plan (con independencia de que las prestaciones estén condicionadas a los servicios futuros); y**
  - la fecha en la que los servicios posteriores a prestar por el empleado generen derecho a importes adicionales significativos del beneficio según el plan, salvo por causa de los eventuales incrementos de salarios en el futuro.**
68. El método de la unidad de crédito proyectada exige que la empresa atribuya una parte de las prestaciones, que ha de pagar en el futuro, a los servicios prestados en el ejercicio corriente (con el fin de determinar el coste devengado en el mismo) y otra porción diferente a los prestados en el ejercicio corriente y en los anteriores (con el fin de poder calcular el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas). La empresa, de esta manera, reparte las prestaciones entre los periodos en los que se devenga la obligación de pago sobre las prestaciones post-empleo. Esta obligación surge a medida que los empleados prestan los servicios, a cambio de los cuales la empresa ha prometido pagar las prestaciones futuras. Las técnicas actuariales permiten a la empresa valorar las obligaciones con la suficiente fiabilidad como para justificar el reconocimiento de las mismas como elementos de los estados financieros.

## NIC 19

## Ejemplos ilustrativos del párrafo 68

1. Un plan de prestaciones definidas consiste en pagar al empleado en el momento del retiro, una suma única de 100 por cada año de servicio.

En este caso se atribuye una prestación de 100 a cada año de servicio activo. El coste de los servicios de cada año es el valor actual de 100. El valor actual de la obligación correspondiente es el valor actual de 100 multiplicado por el número de años de servicio transcurridos hasta la fecha del balance.

Si la prestación se tuviera que pagar inmediatamente después de que el empleado abandonase la empresa, el coste de los servicios del ejercicio corriente y el valor actual de la obligación por el plan de prestaciones definidas, tendrían en cuenta la fecha esperada del retiro. Así, por causa del descuento de los importes, tales cantidades serán menores que las que se deberían calcular si el empleado fuera a retirarse en la fecha del balance.

2. Un determinado plan consiste en asegurar una pensión mensual del 0,2 % del sueldo final por cada año de servicio activo. La pensión se devenga a partir de que el empleado cumpla los 65 años.

En este caso se atribuirá a cada periodo, una prestación igual al valor actual de una pensión del 0,2 % del importe estimado del sueldo final, pagadera desde el momento del retiro hasta la fecha esperada del deceso. El coste de los servicios del ejercicio corriente es el valor actual de tal prestación. El valor actual de las obligaciones por el plan de prestaciones definidas es el valor actual de los pagos mensuales del 0,2 % del salario final, multiplicado por el número de años de servicio transcurridos hasta la fecha del balance. Tanto el coste de los servicios del ejercicio corriente como el valor actual de las obligaciones comprometidas en el plan son objeto de descuento porque los pagos de las pensiones comienzan cuando el empleado cumple 65 años.

69. Los servicios prestados por los empleados darán lugar, en un plan de prestaciones definidas, al nacimiento de una obligación de pago, incluso en el caso de que tales pagos estén condicionados a la existencia de una relación laboral en el futuro (en otras palabras, aunque tales retribuciones sean revocables). Los años de servicio anteriores al momento de la consolidación de los derechos sobre las obligaciones, darán lugar a una obligación implícita porque, en cada una de las fechas del balance, se verá reducida la cantidad de servicios futuros a prestar por el empleado antes de consolidar sus derechos. En el proceso de valoración, no obstante, la empresa habrá de considerar la probabilidad de que algunos empleados puedan no llegar a cumplir los requisitos para convertir en irrevocables los derechos. De forma similar, aunque ciertas prestaciones post-empleo, como los gastos por atención sanitaria, se satisfacen sólo cuando le ocurre un evento determinado al empleado con derecho a ellos, la obligación por el pago de los mismos se crea a medida que el empleado va prestando los servicios que le dan derecho a recibir el beneficio, cuando el citado suceso tenga lugar. La probabilidad de que tal suceso específico ocurra, afectará a la valoración de la obligación, pero no es determinante de que la obligación tenga una existencia efectiva.

## Ejemplos ilustrativos del párrafo 69

1. Un determinado plan reconoce una prestación de 100 por cada año de servicio. El derecho a recibirla se consolida después de 10 años de servicio.

En este caso se debe atribuir a cada año una prestación por valor de 100. En cada uno de los primeros diez años, el coste por los servicios del ejercicio corriente y el valor actual de la obligación hasta esa fecha, han de tener en cuenta la probabilidad de que el empleado en cuestión no llegue a completar los diez años requeridos de servicio.

2. Otro plan reconoce una prestación de 100 por cada año de servicio, excluyendo los servicios prestados antes de cumplir los 25 años. Las prestaciones son irrevocables inmediatamente.

En tal caso no se atribuirán prestaciones a ninguno de los ejercicios anteriores a que el empleado cumpla 25 años, puesto que no dan derecho a prestaciones (ni revocables ni irrevocables). A cada uno de los años subsiguientes se atribuirá una prestación por importe de 100.

70. La obligación se va incrementando hasta el momento en que cualquier servicio posterior prestado por el empleado no lleve a un importe significativo de aumento en las prestaciones. Por tanto, todo el importe de las prestaciones se atribuye al periodo que termine en esa fecha y a los que sean anteriores a él. Las prestaciones a suministrar se distribuirán entre los periodos utilizando la fórmula del plan correspondiente. No obstante, en el caso de que los servicios prestados por un empleado en los años venideros puedan darle derecho a recibir una prestación sustancialmente superior a la que tenía derecho en años precedentes, la empresa distribuirá la prestación de forma lineal, hasta la fecha en la cual los servicios adicionales prestados por el empleado no le den derecho a recibir una cantidad de prestación significativamente mayor. Esto se hace así porque son todos los servicios, prestados por el empleado en el ejercicio, los que le darán derecho a percibir el mayor nivel de prestaciones.

## Ejemplos ilustrativos del párrafo 70

1. Un determinado plan concede una prestación a los empleados por un importe único de 1 000, que es irrevocable tras diez años de servicio. El plan no suministra más prestaciones por años de servicio adicionales.

Se atribuirá una prestación de 100 (1 000 dividido entre 10) a cada uno de los primeros diez años. El coste de los servicios del ejercicio corriente, en cada uno de esos primeros diez años, tendrá en cuenta la probabilidad de que el empleado pueda no completar los diez años requeridos de servicio. No se atribuirá beneficio alguno a los años siguientes.

2. Un plan concede una prestación de importe único, por valor de 2 000, a todos los empleados que permanezcan en la empresa a la edad de 55 años, tras haber prestado al menos veinte años de servicio, o bien que estén prestando servicios en la empresa a la edad de 65 años, con independencia de su antigüedad.

Para los trabajadores que accedan al empleo antes de la edad de 35 años, es necesario tener en cuenta que las prestaciones les pueden alcanzar al cumplir esa edad, pero no antes (el empleado puede abandonar la empresa a los 30 y volver a incorporarse a la edad de 33, lo cual no tendrá efecto ni en la cuantía del beneficio ni en la fecha de pago). Tales prestaciones se condicionan a los servicios futuros. Además, los servicios prestados después de los 55 años no conceden al empleado ningún derecho a prestaciones adicionales. Para los empleados que lleguen a la edad de 35 años, la empresa deberá atribuir prestaciones de 100 (2 000 dividido entre 20) por cada uno de los años de servicio, desde los 35 a los 55 años de edad.

Para los trabajadores que accedan a la empresa entre los 35 y los 45 años, los servicios prestados después de llevar 20 años no les conceden cantidades adicionales de prestaciones. Por ello, la empresa debe atribuir, para tales empleados, una prestación de 100 (2 000 dividido entre 20) para cada uno de los primeros 20 años de servicio.

En el caso de un trabajador que acceda al empleo a la edad de 55 años, los servicios prestados después de los diez primeros años no le conceden derecho a cantidades adicionales de prestación. Para tal empleado, la empresa atribuirá una prestación de 200 (2 000 dividido entre 10) para cada uno de los diez primeros años de servicio.

En todos los anteriores casos, tanto en el coste de los servicios del ejercicio corriente como en el valor actual de las obligaciones en el plan se tendrá en cuenta la probabilidad de que el empleado en cuestión complete los periodos necesarios de servicio antes de tener derecho a recibirlas.

3. Un plan para atenciones médicas post-empleo consiste en reembolsar el 40 % de los costes por asistencia médica que soporte el antiguo empleado siempre que el mismo haya abandonado la empresa teniendo entre diez y veinte años de servicio, y el 50 % de esos mismos costes si el empleado ha abandonado la empresa después de veinte o más años de servicio.

En virtud de la fórmula del plan de prestaciones, la empresa atribuye un 4 % del valor actual de los costes de asistencia médica previstos (40 % dividido entre 10), a cada uno de los diez primeros años, y un 1 % (10 % dividido entre 10) a cada uno de los segundos diez años. El coste de los servicios del ejercicio corriente habrá de tener en cuenta la probabilidad de que el empleado pueda no completar el periodo de servicio necesario para tener derecho a una parte o la totalidad de las prestaciones. Para los casos en los que se espere que el empleado abandone la empresa, o se retire, antes de los primeros diez años, no se atribuirá al ejercicio correspondiente ningún coste.

4. Un plan para atenciones médicas post-empleo consiste en reembolsarles el 10 % de los costes por asistencia médica si los trabajadores han dejado la empresa después de diez pero antes de los veinte años de servicio, y el 50 % de tales costes si la han abandonado después de veinte o más años de servicio.

En este caso, los servicios prestados después de los 20 primeros años conceden al empleado un nivel mucho más alto de prestaciones que el conseguido anteriormente. Por tanto, para los empleados que vayan a abandonar la empresa después de veinte o más años, ésta atribuye la prestación utilizando el método de reparto lineal descrito en el párrafo 68. Los servicios prestados después de los 20 primeros años no darán derecho a prestaciones adicionales. Por tanto, la prestación atribuida a cada uno de los veinte primeros años es un 2,5 % del valor actual de los costes esperados por atención médica (50 % dividido entre 20).

**NIC 19**

Para los casos en que se espere que el empleado abandone la empresa, o se jubile, después de diez años de servicio pero antes de alcanzar los veinte, la prestación atribuida a cada uno de los diez primeros años será el 1 % del valor actual de los costes esperados por atención médica. Para estos trabajadores no es necesario atribuir prestación alguna a los servicios prestados después de la finalización del décimo año y antes de la fecha estimada de retiro.

Para los casos en que se espere que el empleado se retire de la empresa, antes de los diez primeros años, no es necesario atribuir prestación alguna a los periodos correspondientes.

71. En el caso de que el importe de la prestación consista en una proporción del sueldo final por cada año de servicio, los incrementos en los sueldos futuros afectarán al importe necesario para cumplir con la obligación existente, por los años de servicio pasados, en la fecha del balance, pero no crearán ninguna obligación adicional. Por tanto:
- (a) para los propósitos del párrafo 67(b), los incrementos de los sueldos no suponen mayores prestaciones, incluso cuando el importe de las prestaciones vaya a depender de la cuantía del sueldo final; y
  - (b) el importe de la prestación atribuida a cada ejercicio será una proporción constante del sueldo con el que las prestaciones estén relacionadas.

**Ejemplo ilustrativo del párrafo 71**

Los empleados adquieren el derecho a una prestación del 3 % del sueldo final por cada año de servicio antes de cumplir los 55 años.

En este caso se atribuirá a cada año un beneficio del 3 % del sueldo final por cada año hasta que el trabajador cumpla los 55 de edad. Esta es la fecha en la que los servicios posteriores no dan derecho a un nivel mayor en las prestaciones, según el plan. Por tanto, no se atribuye ninguna prestación a los servicios prestados por el trabajador después de cumplir esa edad.

**Hipótesis actuariales**

72. ***Las hipótesis actuariales deben ser insesgadas y compatibles entre sí.***
73. Las hipótesis actuariales constituyen las mejores estimaciones que la empresa posee sobre las variables que determinarán el coste final de proporcionar las prestaciones post-empleo. Entre las hipótesis actuariales se incluyen los dos tipos siguientes:
- (a) hipótesis demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (así como sobre sus beneficiarios) que puedan recibir las prestaciones. Estas hipótesis tienen relación con extremos tales como:
    - (i) mortalidad, tanto durante el periodo de actividad como posteriormente;
    - (ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros prematuros;
    - (iii) la proporción de partícipes en el plan respecto a los beneficiarios que tienen derecho a las prestaciones; y
    - (iv) tipos de peticiones de atención, en los planes por asistencia médica.
  - (b) hipótesis financieras, que tienen relación con los siguientes extremos:
    - (i) el tipo de descuento (véanse los párrafos 78 a 82);
    - (ii) los niveles futuros de sueldos y de prestaciones (véanse los párrafos 83 a 87);
    - (iii) en el caso de prestaciones por asistencia sanitaria, los costes futuros de la misma, incluyendo si fueran importantes, los costes de administración de las reclamaciones y los pagos de las prestaciones (véanse los párrafos 88 a 91); y
    - (iv) el tipo de rendimiento esperado para los activos afectos al plan (véanse los párrafos 105 a 107).
74. Las hipótesis actuariales se considerarán insesgadas si no resultan ni imprudentes ni excesivamente conservadoras.



75. Las hipótesis actuariales serán compatibles entre sí cuando reflejen las relaciones económicas existentes entre factores tales como la inflación, tipos de aumento de los sueldos, rendimiento de los activos y tipos de descuento. Por ejemplo, todas las hipótesis que dependan de un nivel determinado de inflación en un periodo futuro (como es el caso de las relacionadas con tipos de interés e incrementos de salarios y prestaciones), habrán de manejar el mismo tipo de incremento de los precios en tal periodo.
76. La empresa habrá de establecer el tipo de descuento y las demás hipótesis financieras en términos nominales (corrientes), salvo que las estimaciones en términos reales (ajustadas por la inflación) sean más fiables, como puede pasar, por ejemplo, en el caso de una economía hiperinflacionaria (véase la NIC 29, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias), o también en el caso en que las prestaciones estén ligadas a un índice, habiendo un mercado fluido de bonos ligados a ese índice, en la misma moneda y plazo.
77. ***Las hipótesis financieras deben estar basadas en las expectativas de mercado en la fecha del balance, para el ejercicio en el que las obligaciones deben ser atendidas.***

#### Hipótesis actuariales: tipo de descuento

78. ***El tipo de interés a utilizar para descontar las prestaciones post-empleo a pagar a los trabajadores debe determinarse utilizando como referencia los rendimientos del mercado, en la fecha del balance, correspondientes a las emisiones de bonos u obligaciones empresariales de alta calidad. Lo anterior es independiente de que las prestaciones estén instrumentadas o no a través de fondos separados. En los países donde no exista un mercado amplio para tales títulos, deberá utilizarse el rendimiento correspondiente a los bonos emitidos por las Administraciones Públicas, en la fecha del balance. En cualquier caso, tanto la moneda como el plazo de los bonos empresariales o públicos deben corresponderse con la moneda y el plazo de pago estimado para el pago de las obligaciones por prestaciones post-empleo.***
79. Una de las hipótesis actuariales que tiene efectos significativos es el tipo de descuento. Este tipo de descuento refleja el valor del dinero en el tiempo, pero no el riesgo actuarial o de inversión. Es más, el tipo de descuento no refleja el riesgo específico de crédito que asumen los acreedores de la empresa, ni tampoco recoge el riesgo de que el comportamiento de las variables en el futuro pueda diferir de las hipótesis actuariales utilizadas.
80. El tipo de descuento refleja el calendario estimado de los pagos de las prestaciones. En la práctica, las empresas a menudo consiguen esto simplemente utilizando un tipo de descuento que es un promedio ponderado que refleja el calendario y el importe estimado de los pagos de prestaciones, así como la moneda en la que éstos han de ser satisfechos.
81. En algunos casos, puede no existir un mercado amplio de bonos con un periodo de vencimiento suficiente para cubrir los vencimientos esperados de todos los pagos por prestaciones. En tales casos, la empresa tendrá que utilizar los tipos corrientes de mercado, con las referencias temporales apropiadas, para descontar los pagos a corto plazo, y estimará el tipo a utilizar para los vencimientos a más largo plazo extrapolando los correspondientes tipos corrientes de mercado mediante la curva de intereses a largo plazo. Es improbable que el valor actual total de una obligación por prestaciones definidas sea particularmente sensible al tipo de descuento aplicado a la parte de prestaciones que se pagarán con posterioridad al vencimiento de los bonos de empresa o públicos, emitidos a más largo plazo.
82. El coste por intereses se calcula multiplicando el tipo de descuento, determinado al principio del ejercicio, por el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas en ese ejercicio, teniendo en cuenta cualquier eventual cambio en el valor de las mismas. El valor actual de las obligaciones puede ser diferente del pasivo reconocido en el balance puesto que esta partida se evalúa descontando el valor razonable de cualquier activo afecto al plan y porque algunas pérdidas y ganancias actuariales, así como ciertos costes de servicio pasado, no se reconocen inmediatamente en las cuentas (en el Apéndice 1 se ilustran, entre otros, los cálculos correspondientes al coste por intereses).

#### Hipótesis actuariales: sueldos, prestaciones y costes de asistencia médica

83. ***Las obligaciones por prestaciones post-empleo deben valorarse de manera que reflejen:***
- (a) ***los incrementos estimados de los sueldos en el futuro;***
  - (b) ***las prestaciones establecidas, en la fecha del balance, según los términos del plan (o que resulten de cualquier obligación implícita que pueda derivarse de tales condiciones); y***

## NIC 19

- (c) **los cambios futuros estimados en la cuantía de las prestaciones públicas, en la medida en que afecten a los importes a pagar dentro del plan de prestaciones definidas, si y sólo si:**
- (i) **tales cambios han sido incorporados a una norma legal antes de la fecha del balance; o**
  - (ii) **la historia pasada, u otro tipo de evidencia fiable, indican que tales prestaciones públicas van a ser modificadas de una forma previsible, por ejemplo en consonancia con los futuros cambios en los niveles generales de precios o de salarios.**
84. Las estimaciones de los incrementos futuros en los salarios han de tener en cuenta la inflación, la antigüedad, las posibles promociones y otros factores relevantes, tales como la evolución de la oferta y la demanda en el mercado de trabajo.
85. Si los términos formales de un plan (o cualquier obligación implícita que vaya más allá de las condiciones establecidas en el mismo) exigen que la empresa cambie las prestaciones en ejercicios futuros, la valoración de la obligación correspondiente habrá de reflejar tales cambios. Este es el caso, por ejemplo, cuando:
- (a) la empresa exhibe una historia de prestaciones crecientes, por ejemplo para mitigar los efectos de la inflación, y no existen indicios de que tal práctica vaya a cambiar en el futuro; o
  - (b) han sido reconocidas ganancias actuariales en los estados financieros y la empresa está obligada, ya sea por los términos formales del plan, por las obligaciones implícitas que se derivan de las condiciones del mismo o por la legislación, a utilizar cualquier superávit de beneficio de los partícipes del plan (véase el párrafo 98(c)).
86. Las hipótesis actuariales no tendrán que reflejar los cambios en las prestaciones futuras que no estén establecidos en los términos formales del plan (o en las obligaciones implícitas) en la fecha del balance. Tales cambios producirán:
- (a) un coste de los servicios pasados, en la medida que modifiquen las prestaciones por servicios antes de efectuarse el cambio; o bien
  - (b) un coste de los servicios del ejercicio corriente en ejercicios posteriores al cambio, en la medida que modifiquen prestaciones por servicios a prestar tras el cambio.
87. Algunas prestaciones post-empleo están ligadas a variables tales como el nivel de prestaciones públicas por retiro o por atención médica. La valoración de tales prestaciones habrá de reflejar los cambios esperados en tales variables, evaluados a partir de la historia pasada y otro tipo de evidencias fiables.
88. **Las hipótesis acerca de los costes por atenciones médicas deben tomar en cuenta los cambios futuros estimados en el coste de los servicios médicos, derivados tanto de la inflación como de las variaciones en los precios específicos de los citados servicios.**
89. La valoración de las prestaciones post-empleo, en forma de atenciones médicas, exige plantear hipótesis acerca del nivel y frecuencia de la demanda futura de tales servicios, así como sobre el coste de cubrir dichas atenciones. La empresa estimará los costes futuros de las atenciones médicas a partir de los datos históricos tomados de su propia experiencia, complementados si fuera necesario con datos procedentes de otras empresas, compañías de seguros, empresas de asistencia sanitaria u otras fuentes. Las estimaciones de los costes futuros de atención médica habrán de considerar el efecto de los avances tecnológicos, los cambios en la utilización de las prestaciones de asistencia médica o patrones de demanda de atención sanitaria, y también los cambios en la situación sanitaria de los partícipes en el plan.
90. La cantidad y frecuencia de las solicitudes de atención médica son particularmente sensibles a la edad, estado de salud y sexo de los empleados (y de las personas que dependen de ellos) y pueden también resultar sensibles a otros factores tales como la ubicación geográfica. Por tanto, los datos históricos han de ser ajustados siempre que la mezcla demográfica de la población beneficiaria sea diferente de la utilizada como base para elaborar los datos históricos. También es preciso ajustar los datos cuando hay evidencia fiable de que las tendencias históricas no continuarán en el futuro.
91. Algunos planes de prestaciones post-empleo de atención médica exigen aportaciones de los empleados para la cobertura de los costes médicos cubiertos por el plan. Las estimaciones de los costes futuros que la empresa soportará requiere que se tenga en cuenta tales contribuciones, considerando los términos del plan en la fecha del balance (y también cualquier obligación implícita que pudiera derivarse de tales condiciones). Los cambios

en las aportaciones de los empleados darán lugar a la aparición de costes de los servicios pasados o, si este fuera el caso, a reducciones en el plan. El coste de cubrir las atenciones médicas puede quedar reducido por las prestaciones que puedan recibir de la sanidad oficial o de otros proveedores de servicios médicos (véanse los párrafos 83(c) y 87).

#### Pérdidas y ganancias actuariales

92. **Al proceder a la valoración de los pasivos por prestaciones definidas de acuerdo con el párrafo 54, la empresa debe reconocer, según las condiciones expuestas en el párrafo 58A, ya sea como ingreso o como gasto, una parte de sus ganancias y pérdidas actuariales (según se especifica en el párrafo 93), siempre que el importe neto no reconocido de sus pérdidas y ganancias actuariales, al final del ejercicio inmediatamente anterior, exceda a la mayor de las siguientes cantidades:**

- (a) **el 10 % del valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas en esa fecha (antes de deducir los activos afectos al plan); y**
- (b) **el 10 % del valor razonable de los activos afectos al plan en esa fecha.**

**Esos límites deben ser calculados y aplicados por separado para cada uno de los planes de prestaciones definidas existentes.**

93. **La parte de las pérdidas y ganancias actuariales que ha de ser reconocida para cada uno de los planes de prestaciones definidas es el importe del exceso, determinado según se ha especificado en el párrafo 92, dividido entre el número de años de trabajo activo que de promedio resten a los empleados partícipes en tal plan. No obstante, la empresa puede adoptar cualquier método, de carácter sistemático, que produzca un reconocimiento más rápido de las citadas pérdidas y ganancias actuariales, siempre que se apliquen las mismas bases de reconocimiento para las pérdidas y para las ganancias, y que la aplicación sea hecha de manera sistemática en los diferentes ejercicios. La empresa puede aplicar tales métodos sistemáticos para tratar las pérdidas y ganancias de tipo actuarial incluso si estuvieran dentro de los límites especificados en el párrafo 92.**

94. Las pérdidas y ganancias actuariales pueden producirse por incrementos o disminuciones en el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas, o bien por variaciones en el valor razonable de los activos afectos al plan. Entre las causas de tales pérdidas o ganancias se encuentran las siguientes:

- (a) elevada o reducida tasa de rotación de empleados, por retiros anticipados, por mortalidad, o de incremento de salarios, así como variaciones en las prestaciones (si las condiciones formales o implícitas contemplan incrementos cuando haya inflación) o en los costes de atención médica;
- (b) el efecto de los cambios en las estimaciones de las tasas de rotación de empleados, por mortalidad, por retiros anticipados o de incremento de salarios de los empleados, así como el efecto de las variaciones en las prestaciones (si las condiciones formales o asumidas contemplan incrementos cuando haya inflación) o en los costes de atención médica;
- (c) el efecto de las variaciones en el tipo de descuento; y
- (d) las diferencias entre el rendimiento real y el previsto de los activos afectos al plan (véanse los párrafos 105 a 107).

95. Consideradas en el largo plazo, las pérdidas y ganancias actuariales pueden compensarse entre sí. Por tanto, el importe estimado de las obligaciones por prestaciones post-empleo ha de ser visto como un intervalo (o una «banda de fluctuación») alrededor de la estimación más verosímil. Se permite a las empresas, sin obligarles a ello, reconocer las pérdidas y ganancias actuariales que caigan dentro del intervalo citado. Esta Norma exige que la empresa reconozca, como mínimo, una porción específica de las pérdidas y ganancias actuariales si éstas caen fuera de la «banda de fluctuación» de más o menos un 10 % de la estimación central (en el Apéndice 1 se ilustra, entre otros, el tratamiento de las pérdidas y ganancias actuariales). La Norma permite también la aplicación de métodos sistemáticos de reconocimiento más acelerados, siempre que los mismos cumplan las condiciones especificadas en el párrafo 93. Entre tales métodos permitidos se encuentra, por ejemplo, el reconocimiento inmediato de todas las pérdidas y ganancias actuariales, ya estén dentro o fuera de la «banda de fluctuación». En el párrafo 155(b)(iii) se explica la necesidad de considerar cualquier porción no reconocida de los pasivos, surgidos del régimen transitorio establecido por la Norma, al contabilizar las ganancias actuariales posteriores a la primera aplicación.

## NIC 19

## Coste de los servicios pasados

96. **Al valorar sus pasivos por prestaciones definidas, de acuerdo con el párrafo 54, la empresa debe proceder a reconocer, según las condiciones expuestas en el párrafo 58A, el coste de los servicios pasados como un gasto, repartiéndolo linealmente entre el periodo medio que reste hasta la consolidación definitiva del derecho a recibir las prestaciones consolidadas (o irrevocables). No obstante, cuando las prestaciones resulten irrevocables de forma inmediata tras la introducción, o tras cualquier cambio, de un plan de prestaciones definidas, la empresa deberá proceder a reconocer de forma inmediata los costes de los servicios pasados en los beneficios netos.**
97. El coste de los servicios pasados aparece cuando la empresa introduce un plan de prestaciones definidas o cambia las prestaciones a recibir dentro de un plan ya existente. Tales cambios tienen como contrapartida los servicios prestados por los empleados en el periodo de tiempo en que se consolida el derecho irrevocable a recibir las prestaciones. Por tanto, el coste de los servicios pasados se reconocerá a lo largo de dicho periodo de tiempo, con independencia de que el coste se refiera a servicios prestados por los empleados en ejercicios previos. El coste de los servicios pasados se valorará como el cambio en el pasivo derivado del ajuste efectuado (véase el párrafo 64).

## Ejemplo ilustrativo del párrafo 97

Una empresa tiene un plan de prestaciones por retiro que suministra una pensión equivalente al 2 % del sueldo final por cada año de servicio. El derecho a recibir las prestaciones se consolida tras cinco años de servicio activo. A 1 de enero del 20X5 la empresa mejora la pensión pasando al 2,5 % del sueldo final para cada año de servicio, comenzando desde el 1 de enero del 20X1. En la fecha de la mejora, el valor actual de las prestaciones adicionales desde el 1 de enero del 20X1 hasta el 1 de enero del 20X5 es como sigue:

Empleados con más de cinco años de servicio al 1/1/X5	150
Empleados con menos de cinco años de servicio al 1/1/X5 (periodo medio hasta la irrevocabilidad: tres años)	<u>120</u>
	<u>270</u>

La empresa reconocerá 150 inmediatamente, puesto que el derecho a recibir estas prestaciones es ya irrevocable. Por otra parte, la empresa repartirá 120 de forma lineal en los tres años que faltan hasta el 1 de enero del 20X5.

98. En el coste de los servicios pasados se excluyen:
- el efecto sobre el importe de las obligaciones de pago de las prestaciones por servicios de años anteriores, de las diferencias entre los incrementos reales de los salarios y los incrementos previamente asumidos como hipótesis (en este caso no aparecen costes de los servicios pasados, puesto que las hipótesis actuariales deben tener en consideración los sueldos proyectados);
  - infra o supraestimaciones de los incrementos de tipo discrecional en las pensiones, en el caso de que la empresa tenga una obligación implícita de realizar tales aumentos (en este caso no existe coste de los servicios pasados, porque las hipótesis actuariales deben tener en consideración dichos aumentos);
  - estimaciones de mejoras en las prestaciones, como consecuencia de las ganancias actuariales que hayan sido reconocidas en los estados financieros, siempre que la empresa esté obligada formalmente por los términos del plan (o por las obligaciones implícitas que puedan derivarse de las condiciones establecidas en el mismo) o por la legislación, a utilizar en favor de los partícipes del plan cualquier superávit que pueda producirse en el mismo, incluso si los incrementos en las prestaciones no han sido formalmente atribuidos (el aumento resultante en el valor de las obligaciones es una pérdida actuarial, no un coste de los servicios pasados, según puede verse en el apartado b del párrafo 85);
  - el incremento en las prestaciones consolidadas (o irrevocables) cuando, en ausencia de prestaciones nuevas o mejoradas, los empleados consiguen mejores derechos para convertir aquéllos en irrevocables (no se da, en este caso, coste de los servicios pasados porque el coste estimado de las prestaciones fue reconocido en su momento como coste de los servicios del ejercicio corriente, a medida que los servicios correspondientes fueron prestados por los empleados); y

- (e) el efecto de los ajustes en el plan cuyo efecto es reducir las prestaciones correspondientes a servicios futuros (esto es, cuando se produce una reducción).
99. Cuando se introduzcan o modifiquen prestaciones, la empresa tendrá que establecer un plan de amortización del coste de los servicios pasados. Podría resultar imposible conservar los registros detallados necesarios para identificar e implementar los cambios sucesivos en este plan de amortización. Además, el efecto inducido posiblemente sea significativo sólo cuando consista en una reducción o en la liquidación de parte o todo el plan. Por tanto, la empresa ajustará el plan de amortización para reflejar el coste de los servicios pasados, sólo cuando se trate de una reducción o una liquidación.
100. En el caso de que la empresa reduzca las prestaciones a pagar en un plan de prestaciones definidas, la disminución resultante en el saldo de los pasivos por prestaciones definidas se reconoce como un coste negativo de los servicios pasados, durante el periodo medio que transcurra hasta que la porción de prestaciones, que ha resultado disminuida, resulte irrevocable.
101. En el caso de que la empresa reduzca algunas prestaciones a pagar en un plan de prestaciones definidas y, al mismo tiempo, aumente otras dentro del mismo plan y para los mismos empleados, la empresa tratará el cambio como una única variación, en términos netos.

*Reconocimiento y valoración: activos afectos al plan*

*Valor razonable de los activos afectos al plan*

102. Para determinar el importe que debe reconocerse en el balance, según el párrafo 54, se procederá a restar el valor razonable de los activos afectos al plan. Si no existiese precio de mercado disponible, se procederá a estimar el valor razonable de los activos afectos al plan, por ejemplo mediante el descuento de los flujos de efectivo futuros, utilizando un tipo de descuento que refleje tanto el riesgo asociado con los activos afectos al plan como la fecha de vencimiento o de enajenación esperada de tales activos (o, si no tuvieran fecha de vencimiento, el periodo estimado hasta la liquidación de la obligación de pago correspondiente).
103. En los activos afectos al plan no se incluirán las aportaciones pendientes que la empresa deba al fondo, ni tampoco los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la empresa y poseídos por el fondo. De los activos afectos al plan se deducirá cualquier pasivo del fondo que no tenga relación con las retribuciones de los empleados, como por ejemplo las cuentas a pagar, sean o no de origen comercial, y los pasivos que procedan de instrumentos financieros derivados.
104. Cuando los activos afectos al plan comprendan pólizas de seguro aptas, cuyos flujos se correspondan exactamente, tanto en los importes como en el calendario de pagos, con algunas o todas las prestaciones pagaderas dentro del plan, se considerará que el valor razonable de esas pólizas de seguro es igual al valor actual de las obligaciones de pago conexas, como se describe en el párrafo 54 (lo cual estará sujeto a cualquier eventual reducción que se requiera si los importes a recibir en virtud de las pólizas de seguro no son totalmente recuperables).

*Reembolsos*

- 104A. ***Sólo en el caso de que sea prácticamente cierto que un tercero vaya a reembolsar alguno o todos los desembolsos exigidos para cancelar una obligación por prestaciones definidas, la empresa deberá reconocer su derecho al reembolso como un activo separado. La empresa debe valorar este activo según su valor razonable. En todo lo demás, la empresa debe tratar tal activo de la misma manera que al resto de los activos afectos al plan. En la cuenta de resultados, el gasto relacionado con el plan de prestaciones definidas puede ser presentado neto de la cuantía reconocida como reembolsable.***
- 104B. A veces, la empresa puede requerir a un tercero, tal como un asegurador, el pago de una parte o la totalidad del desembolso exigido para cancelar una obligación por prestaciones definidas. Las pólizas de seguro aptas, tal como han sido definidas en el párrafo 7, son activos afectos al plan. La empresa contabilizará tales pólizas aptas de la misma forma que todos los demás activos afectos al plan, y no aplicará el párrafo 104A (véanse los párrafos 39 a 42 y 104).

**NIC 19**

- 104C. Cuando una póliza de seguro no cumple las condiciones para ser una póliza apta, esta póliza no será un activo afecto al plan. El párrafo 104A trata de tales casos: la empresa reconocerá su derecho a los reembolsos, en virtud de la póliza de seguros, como un activo separado y no como una deducción, al determinar el pasivo por prestaciones definidas reconocido en función del párrafo 54; en todos los demás aspectos, la empresa tratará este activo de la misma forma que a los otros activos afectos al plan. En particular, se incrementará (reducirá) el pasivo por prestaciones definidas reconocido en virtud del párrafo 54, en la medida que las ganancias (pérdidas) actuariales netas acumuladas sobre la obligación por prestaciones definidas y sobre el derecho al reembolso correspondiente, permanezcan sin reconocer, según los párrafos 92 y 93. El párrafo 120(c)(vii) exige que la empresa revele, mediante una breve descripción, la relación entre el derecho de reembolso y la obligación conexas.

*Ejemplo ilustrativo de los párrafos 104A a 104C*

Valor actual de la obligación	1 241
Ganancias actuariales no reconocidas	17
Pasivo reconocido en el balance	1 258
Derechos en virtud de pólizas de seguro que compensan exactamente la cuantía y calendario de algunas de las prestaciones pagaderas por el plan. Estas prestaciones tienen un valor actual de 1 092.	1 092

Las ganancias actuariales no reconocidas, por valor de 17, son las ganancias actuariales netas acumuladas sobre la obligación y sobre los derechos de reembolso

- 104D. Si el derecho de reembolso surge en virtud de una póliza de seguro que compensa exactamente la cuantía y el calendario de algunas o todas las prestaciones definidas pagaderas en función de un plan de prestaciones definidas, se considerará que el valor razonable del derecho de reembolso es el valor actual de la obligación relacionada, según se describe en el párrafo 54 (sujeto a cualquier eventual reducción que se requiera si los importes a recibir en virtud de las pólizas de seguro no son totalmente recuperables).

*Rendimientos de los activos afectos al plan*

105. El rendimiento previsto de los activos afectos al plan es uno de los componentes del gasto a reconocer en la cuenta de resultados. La diferencia entre el rendimiento previsto de los activos y el rendimiento real es una ganancia o pérdida actuarial según el caso, y su importe se incluirá con el resto de las ganancias y pérdidas actuariales, correspondientes a las obligaciones por prestaciones definidas a la hora de determinar el importe neto que servirá para realizar las comparaciones con los límites de la «banda de fluctuación» del 10 % especificada en el párrafo 92.
106. El rendimiento previsto de los activos afectos al plan se determinará, al principio del periodo, a partir de las expectativas del mercado para rendimientos a lo largo de todo el periodo de vida de las obligaciones relacionadas con ellos. Este rendimiento previsto de los activos afectos al plan, habrá de reflejar los cambios en el valor razonable de los activos afectos al plan durante el citado periodo, que se produzcan como consecuencia de las aportaciones reales efectuadas al fondo y de las prestaciones reales pagadas con cargo al mismo.
107. Para determinar el rendimiento previsto y el real de los activos afectos al plan, la empresa deducirá los costes previstos de la administración del fondo, que sean distintos de los que se hayan incluido en las hipótesis actuariales utilizadas para valorar las obligaciones del plan.

*Ejemplo ilustrativo del párrafo 106*

El 1 de enero de 20X1, el valor razonable de los activos afectos al plan era de 10 000 y las ganancias actuariales netas acumuladas y no reconocidas ascendían a 760. A 30 de junio de 20X1, el plan pagó prestaciones por importe de 1 900 y recibió aportaciones por 4 900. A 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable de los activos afectos al plan era de 15 000 y el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas ascendía a 14 792. Las pérdidas actuariales del valor de las obligaciones de pago fueron de 60 en el periodo 20X1.

## NIC 19

El 1 de enero de 20X1, la empresa realizó las siguientes estimaciones, a partir de los precios de mercado existentes en tal fecha:

	(%)
Ingresos por dividendos e intereses, después de impuestos a pagar por el fondo	9,25
Ganancias realizadas y no realizadas de los activos afectos al plan (después de impuestos)	2,00
Costes de administración	<u>(1,00)</u>
Tipo de rendimiento previsto	<u>10,25</u>
Para el año 20X1, los rendimientos previsto y real de los activos afectos al plan serán como sigue:	
Rendimiento de 10 000, mantenidos 12 meses, al 10,25 % anual	1 025
Rendimiento de 3 000, mantenidos durante seis meses, al 5 % (equivalente al 10,25 % anual compuesto semestralmente)	<u>150</u>
Rendimiento previsto de los activos afectos al plan en el 20X1	<u>1 175</u>
Valor razonable de los activos afectos al plan a 31 de diciembre del 20X1	15 000
Menos valor razonable de los activos del plan a 1 de enero del 20X1	(10 000)
Menos aportaciones recibidas	(4 900)
Más prestaciones pagadas	<u>1 900</u>
Rendimiento real de los activos afectos al plan	<u>2 000</u>

La diferencia entre el rendimiento previsto (1 175) y el real (2 000) de los activos afectos al plan es una ganancia actuarial de 825. Por tanto, las ganancias actuariales netas acumuladas pendientes de reconocer son 1 525 (760 más 825 menos 60). Según el párrafo 92, los límites de la banda de fluctuación son de  $\pm 1 500$  (el mayor importe entre (i) el 10 % de 15 000 y (ii) el 10 % de 14 792). En el año siguiente (20X2), la empresa procederá a reconocer, en la cuenta de resultados, una ganancia actuarial igual al resultado de dividir 25 (1 525 menos 1 500) entre el valor promedio previsto de la vida activa restante de los empleados implicados en el plan.

El rendimiento previsto de los activos afectos al plan para el año 20X2 se calculará a partir de las expectativas de mercado a 1 de enero de 20X2, para rendimientos estimados, considerando todo el periodo en que la obligación esté vigente.

#### Combinaciones de negocios

108. En una combinación de negocios calificada como adquisición, la empresa procederá a reconocer los activos y pasivos, que surjan por causa de prestaciones post-empleo, según el valor actual de las obligaciones menos el valor razonable de los activos afectos al plan (véase la NIC 22, Combinaciones de Negocios). El valor actual de las obligaciones incluye todos y cada uno de los siguientes extremos, incluso si la empresa adquirida no los ha reconocido en el momento de la adquisición:
- ganancias y pérdidas actuariales que hayan surgido antes de la fecha de adquisición (con independencia de si se encuentran o no dentro de la «banda de fluctuación» del 10 %);
  - costes de los servicios pasados que procedan de cambios en las prestaciones o de la introducción de un plan, antes de la fecha de adquisición; y
  - los importes que la empresa adquirida no haya reconocido todavía en virtud de lo establecido en las disposiciones transitorias del párrafo 155(b).

#### Reducciones y liquidaciones del plan

109. **Cuando tengan lugar reducciones o liquidaciones en un plan de prestaciones definidas, la empresa debe proceder a reconocer las pérdidas o ganancias derivadas de los mismos. Estas pérdidas o ganancias habrán de comprender los siguientes extremos:**
- cualquier cambio que pudiera resultar en el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas contraídas por la empresa;**

## NIC 19

- (b) *cualquier variación en el valor razonable de los activos afectos al plan;*
- (c) *cualquier pérdida y ganancia actuarial y coste de los servicios pasados que no hubieran sido previamente reconocidos, en función de lo establecido en los párrafos 92 y 96.*
110. *Antes de proceder a la determinación del efecto de la reducción o de la liquidación en cuestión, la empresa debe reestimar el importe de la obligación contraída (así como el valor de los activos afectos al plan, si existiesen) utilizando hipótesis actuariales actualizadas (incluyendo los tipos de interés y otros precios de mercado recientes).*
111. Tiene lugar una reducción cuando la empresa:
- (a) se ha comprometido, de forma demostrable, a realizar una reducción significativa en el número de empleados cubiertos por el plan; o bien
- (b) ajusta los plazos del plan de prestaciones definidas de forma que un componente significativo de los servicios futuros a prestar por los empleados actuales no va a ser tenido en cuenta para el cómputo de las prestaciones en su momento, o bien será tenido en cuenta dando lugar a unas prestaciones menores que las actuales.

La reducción puede producirse como consecuencia de un suceso aislado, como por ejemplo el cierre de una fábrica, la interrupción definitiva de una explotación o la terminación o suspensión de un plan de prestaciones. El suceso será tan significativo como para ser considerado como una reducción, si el reconocimiento de las pérdidas y ganancias producidas por el mismo pueden tener un efecto de importancia relativa en los estados financieros de la entidad. Con frecuencia las reducciones están relacionadas con una reestructuración, es por ello que la empresa tendrá que contabilizarlas al mismo tiempo que procede a registrar la misma.

112. Tiene lugar una liquidación del plan cuando la empresa pacta una transacción que tiene por efecto eliminar, con referencia a la totalidad o parte de las retribuciones suministradas por un plan de prestaciones definidas, las obligaciones legales o implícitas a cumplir en el futuro. Un ejemplo de esta transacción es cuando la empresa paga una suma fija de dinero a los partícipes de un plan o por cuenta de los mismos, a cambio de que éstos renuncien a recibir ciertas prestaciones post-empleo a las que tienen derecho.
113. En algunos casos, la empresa adquiere una póliza de seguro para financiar una parte o la totalidad de las retribuciones de los empleados que se relacionan con los servicios que han prestado durante el ejercicio corriente y en los ejercicios anteriores. La adquisición de tal póliza no es una liquidación del plan si la empresa conserva la obligación, ya sea legal o implícita, de pagar cantidades futuras (véase el párrafo 39) cuando el asegurador no llegue a cubrir las prestaciones especificadas en la póliza de seguro. Los párrafos 104A a 104D tratan del reconocimiento y valoración de los derechos de reembolso surgidos en virtud de pólizas de seguro que no son activos afectos al plan.
114. Tiene lugar una liquidación, junto con una reducción del plan, cuando éste se termina, procediéndose al pago de las obligaciones del mismo y a su cancelación. No obstante, la cancelación del plan no tiene el carácter de reducción o de liquidación siempre y cuando sea reemplazado por otro nuevo que ofrezca prestaciones esencialmente idénticas.
115. Cuando una reducción afecta sólo a ciertos empleados cubiertos por el plan o cuando se liquida únicamente una parte de las obligaciones contraídas por el mismo, la ganancia o la pérdida correspondiente incluirá la parte proporcional del coste de los servicios pasados que no haya sido reconocido previamente (así como de los importes que se deriven de la disposición transitoria del apartado b del párrafo 155, y que estén todavía por reconocer). La parte proporcional se determinará a partir del valor actual de la obligación antes y después de la reducción o de la liquidación, salvo que sea más razonable utilizar otro criterio en función de las circunstancias. Por ejemplo, podría ser apropiado aplicar en primer lugar la ganancia, surgida de la reducción o de la liquidación del plan, para eliminar el coste de los servicios pasados todavía no reconocido en el plan de prestaciones.

## Ejemplo ilustrativo del párrafo 115

Una empresa interrumpe definitivamente la explotación de un segmento de actividad, de forma que los empleados del mismo no van a obtener ya prestaciones adicionales. Se trata de una reducción sin liquidación. Mediante la utilización de hipótesis actuariales actualizadas (entre las que se incluye los tipos de interés y otros precios de mercado recientes), la empresa ha calculado que tiene unas obligaciones contraídas, inmediatamente antes de realizar la reducción, por un valor actual de 1 000, unos activos afectos al plan por un valor razonable de 820 y una ganancia actuarial acumulada no reconocida por importe de 50. Esta empresa ha procedido a adoptar esta Norma hace un año, y al hacerlo, los pasivos netos según el plan aumentaron en 100, cantidad que se decidió reconocer repartiéndola en los próximos cinco años (véase el apartado b del párrafo 155). La reducción en cuestión disminuye el valor actual de la obligación por importe de 100, hasta situarlo en 900.



## NIC 19

De los importes no reconocidos previamente correspondientes a las ganancias actuariales y a las disposiciones transitorias de la norma, el 10 % (100/1 000) se corresponde con la parte de la obligación que ha sido eliminada como consecuencia de la reducción. Por tanto, el efecto de esta reducción se puede calcular como sigue:

	Antes de la reducción	Ganancia por la reducción	Después de la reducción
Valor actual neto de la obligación	1 000	(100)	900
Valor razonable de los activos afectos al plan	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Ganancias actuariales no reconocidas	50	(5)	45
Parte no reconocida del importe derivado de la disposición transitoria ( $100 \times \frac{4}{5}$ )	(80)	8	(72)
Pasivo neto reconocido en el balance	150	(97)	53

## Presentación

## Compensación

116. **La empresa debe proceder a compensar un activo afecto a un plan con un pasivo perteneciente a otro plan cuando, y sólo cuando:**
- tenga derecho, exigible legalmente, a utilizar los superávits de un plan para cancelar las obligaciones del otro; y**
  - pretenda, o bien cancelar las obligaciones según su valor neto, o bien realizar el superávit en el primero de los planes y, de forma simultánea, cancelar su obligación en el otro.**
117. Este criterio de compensación es similar al establecido para el caso de los instrumentos financieros, en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar.

## Separación entre partidas corrientes y no corrientes

118. Algunas empresas separan, en sus estados financieros, los activos y pasivos corrientes de los activos y pasivos no corrientes. Esta Norma no especifica si la empresa debe proceder a realizar la separación de las partes corrientes y no corrientes de los activos y pasivos derivadas de las prestaciones post-empleo.

## Componentes financieros de los costes de prestaciones post-empleo

119. Esta Norma no especifica que la empresa deba presentar el coste por los servicios del ejercicio corriente, los costes por intereses o el tipo esperado de rendimiento de los activos, como componentes de partidas específicas de gastos o ingresos en la cuenta de resultados.

## Información a revelar

120. **La empresa debe revelar, en relación con los planes de prestaciones definidas, la siguiente información:**
- la política contable seguida por la entidad para el reconocimiento de las pérdidas y ganancias actuariales;**
  - la descripción general del tipo de plan de que se trate;**

## NIC 19

- (c) **una conciliación entre los activos y pasivos reconocidos en el balance, mostrando como mínimo:**
- (i) *el valor actual, en la fecha del balance, de las obligaciones por prestaciones definidas que no estén financiadas;*
  - (ii) *el valor actual, en la fecha del balance (antes de deducir el valor razonable de los activos afectos al plan), de las obligaciones por prestaciones definidas que estén parcial o totalmente financiadas;*
  - (iii) *el valor razonable de cualquier activo afecto al plan en la fecha del balance;*
  - (iv) *las pérdidas o ganancias actuariales, en términos netos, no reconocidas en el balance (véase el párrafo 92);*
  - (v) *el coste de los servicios pasados no reconocido todavía en el balance (véase el párrafo 96);*
  - (vi) *cualquier importe no reconocido como activo, en razón del límite establecido en el párrafo 58(b);*
  - (vii) *el valor razonable, en la fecha del balance, de cualquier derecho de reembolso reconocido como activo en virtud del párrafo 104A (con una breve descripción de la relación entre el derecho de reembolso y la obligación vinculada con él); y*
  - (viii) *los otros importes reconocidos en el balance;*
- (d) **los importes de las partidas incluidas en el valor razonable de los activos afectos al plan para:**
- (i) *cada categoría de los instrumentos financieros emitidos por la empresa que presenta los estados financieros; y*
  - (ii) *cualquier propiedad ocupada u otros activos utilizados por la empresa que presenta los estados financieros;*
- (e) **una conciliación entre los movimientos producidos en el ejercicio en el pasivo (o activo) neto reconocido en el balance;**
- (f) **el gasto total reconocido en la cuenta de resultados, junto con la rúbrica en la que se haya incluido, para cada una de las siguientes partidas:**
- (i) *coste de los servicios del ejercicio corriente;*
  - (ii) *coste por intereses;*
  - (iii) *rendimiento esperado de los activos afectos al plan;*
  - (iv) *rendimiento esperado de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo, en virtud del párrafo 104A;*
  - (v) *ganancias y pérdidas actuariales;*
  - (vi) *coste de los servicios pasados; y*
  - (vii) *el efecto de cualquier reducción o liquidación;*
- (g) **el rendimiento real producido por los activos afectos al plan, así como el rendimiento real sobre cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo, según el párrafo 104A; y**
- (h) **las principales hipótesis actuariales utilizadas, con sus valores en la fecha del balance, entre las que se incluirán, según proceda:**
- (i) *los tipos de descuento;*
  - (ii) *los tipos de rendimiento esperados de los activos afectos al plan para los ejercicios a los que se refieren los estados financieros;*

- (iii) *los tipos de rendimiento esperados, para los ejercicios presentados en los estados financieros, de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo según en el párrafo 104A;*
- (iv) *los tipos esperados de incremento en los salarios (y de los cambios en los índices u otras variables especificadas en los términos formales o implícitos del plan como determinantes de los incrementos futuros de las prestaciones);*
- (v) *la tendencia de los incrementos en los costes de atención sanitaria; y*
- (vi) *cualquier otra hipótesis actuarial significativa utilizada.*

***La empresa debe proceder a revelar cada una de las hipótesis actuariales en términos absolutos (por ejemplo, como un porcentaje absoluto), y no únicamente como márgenes entre diferentes porcentajes u otras variables.***

121. En el párrafo 120(b) se exige una descripción general del tipo de plan de que se trate. En tal descripción se distinguirán, por ejemplo, los planes de prestaciones post-empleo de cuantía fija de los calculados según los sueldos finales o los planes que consisten en prestaciones de asistencia médica. No se obliga a dar detalles más precisos.
122. Cuando la empresa tenga más de un plan de prestaciones definidas, las informaciones pueden ser reveladas sobre el conjunto de los planes, sobre cada plan por separado o agrupadas de la manera que se considere más útil. Puede ser útil agrupar la información según alguno de los siguientes criterios:
- (a) localización geográfica de los planes, por ejemplo distinguiendo entre planes nacionales y extranjeros;
  - (b) en el caso de que los planes soporten riesgos significativamente diferentes, por ejemplo, procediendo a distinguir entre las partidas relativas a los de prestaciones post-empleo de cuantía fija, los calculados según los sueldos finales o los que consistan en prestaciones de asistencia médica.

Cuando la empresa revela información, agrupada por totales para diferentes clases de planes, tales datos se suministrarán en la forma de medias ponderadas o utilizando rangos de valores relativamente pequeños.

123. En el párrafo 30 se exige revelar informaciones adicionales relacionadas con los planes de prestaciones definidas multiempresariales, que se tratan a este efecto como si fueran planes de aportaciones definidas.
124. En el caso de que fuera obligatorio según la NIC 24, Información a Revelar sobre Partes Vinculadas, la empresa suministrará información sobre:
- (a) transacciones de partes vinculadas con planes de prestaciones post-empleo; y
  - (b) prestaciones post-empleo para los directivos clave de la entidad.
125. En el caso de que fuera obligatorio según la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, la empresa revelará información sobre los pasivos contingentes que pudieran surgir respecto de las obligaciones por prestaciones post-empleo.

#### OTRAS PRESTACIONES A LARGO PLAZO A LOS EMPLEADOS

126. Entre las otras prestaciones a largo plazo a los empleados se incluyen, por ejemplo:
- (a) los permisos remunerados a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos periodos de vida activa o años sabáticos;
  - (b) los premios de antigüedad u otras prestaciones por un largo periodo de servicio;
  - (c) las prestaciones por invalidez permanente;
  - (d) la participación en ganancias e incentivos pagaderos a partir de los doce meses del cierre del ejercicio en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y
  - (e) las prestaciones diferidas que se reciban a partir de los doce meses del cierre del ejercicio en el que se han ganado.

## NIC 19

127. La valoración de las otras prestaciones a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la valoración de las prestaciones post-empleo. Además, la introducción o los cambios en este tipo de prestaciones a largo plazo raramente introducen un importe significativo de coste de los servicios pasados. Por tales razones, esta Norma exige la utilización de un método simplificado para el registro contable de las otras prestaciones a largo plazo a los empleados. Este método difiere de la contabilización exigida para las prestaciones post-empleo en los siguientes extremos:
- (a) las pérdidas y ganancias actuariales se reconocen inmediatamente, sin posibilidad de aplicar ninguna «banda de fluctuación»; y
  - (b) todo el coste de los servicios pasados se reconoce de forma inmediata.

*Reconocimiento y valoración*

128. **El importe reconocido como un pasivo por otras prestaciones a largo plazo a los empleados debe ser el importe total neto resultante de las siguientes partidas:**
- (a) **el valor actual de la obligación por prestaciones definidas en la fecha del balance (véase el párrafo 64);**
  - (b) **menos el valor razonable, en la fecha del balance, de los activos afectos al plan, si los hubiere, con los que se cancelarán directamente las obligaciones (véanse los párrafos 102 a 104).**

**Al valorar el importe del pasivo, la empresa debe aplicar los párrafos 49 a 91, salvo lo contenido en los párrafos 54 y 61. La empresa debe, por otra parte, aplicar el párrafo 104A al reconocer y valorar cualquier derecho de reembolso.**

129. **Para las otras prestaciones a largo plazo a los empleados, la empresa deberá reconocer el importe neto total de las siguientes cantidades como gasto o como ingreso (en este último caso con sujeción a lo establecido en el párrafo 58), a no ser que otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita su inclusión en el coste de otro activo:**
- (a) **el coste de servicios del ejercicio corriente (véanse los párrafos 63 a 91);**
  - (b) **el coste por intereses (véase el párrafo 82);**
  - (c) **el rendimiento esperado de cualquier activo afecto al plan (véanse los párrafos 105 a 107) y de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo (véase el párrafo 104A);**
  - (d) **las pérdidas y ganancias actuariales, que deben ser reconocidas total e inmediatamente;**
  - (e) **el coste de los servicios pasados, que deberá ser reconocido total e inmediatamente; y**
  - (f) **el efecto de cualquier reducción o liquidación (véanse los párrafos 109 y 110).**
130. Una variedad posible de las otras prestaciones a largo plazo a los empleados es la prestación por invalidez permanente. Si el importe de la prestación depende del periodo de servicio activo, la obligación surgirá cuando se preste el servicio. La valoración de esta obligación reflejará la probabilidad de que el pago pueda ser exigido, así como el intervalo de tiempo a lo largo del cual se espera realizar los pagos. Si el importe de la prestación es el mismo para todos los empleados con invalidez, independientemente de los años de servicio, el coste de las prestaciones se reconocerá cuando se produzca el suceso que cause la invalidez permanente.

*Información a revelar*

131. A pesar de que en esta Norma no se exigen revelaciones específicas sobre las otras prestaciones a largo plazo a los empleados, puede ser necesario revelar la información requerida por otras Normas Internacionales de Contabilidad, como por ejemplo cuando el gasto que producen estas prestaciones sea de tal importe, naturaleza o incidencia que su conocimiento resulte importante para explicar la actividad de la empresa en el periodo (véase la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables). En el caso de que sea obligatorio según la NIC 8, la empresa proporcionará información acerca de otras prestaciones a largo plazo a favor del personal directivo clave de la entidad.

## INDEMNIZACIONES POR CESE

132. En esta Norma se tratan las indemnizaciones por cese por separado del resto de las retribuciones a los empleados, porque el suceso que da lugar a la obligación correspondiente es la finalización del vínculo laboral, y no el periodo de servicio del empleado.

*Reconocimiento*

133. **La empresa debe reconocer las indemnizaciones por cese como un pasivo y como un gasto cuando, y sólo cuando, se encuentre comprometida de forma demostrable a:**
- (a) **rescindir el vínculo que le une con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro; o bien a**
  - (b) **pagar indemnizaciones por cese como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria por parte de los empleados.**
134. **La empresa estará comprometida de forma demostrable con la rescisión cuando, y sólo cuando, tenga un plan formal detallado para efectuar la misma, sin que quepa posibilidad realista de retirar la oferta. El plan detallado deberá incluir, como mínimo:**
- (a) **la ubicación, función y número aproximado de empleados cuyos servicios se van a dar por finalizados;**
  - (b) **las indemnizaciones por cese para cada clase de empleo o función; y**
  - (c) **el momento en el que será implantado el plan. La implantación deberá comenzar tan pronto como sea posible, y el periodo de tiempo hasta completar la implantación deberá ser tal que no sean probables cambios significativos en el plan.**
135. La empresa puede estar comprometida, ya sea por ley, por convenio colectivo u otro tipo de acuerdos con los empleados o sus representantes, ya sea por una obligación implícita, basada en las prácticas habituales de la misma, o por el deseo de actuar de forma equitativa, a realizar pagos (o suministrar otro tipo de prestaciones) cuando resuelve sus contratos laborales. Tales pagos son las indemnizaciones por cese. Aunque las indemnizaciones son normalmente pagos que consisten en una cantidad única de dinero, a veces pueden consistir en:
- (a) mejora de las prestaciones por retiro u otras prestaciones post-empleo, ya sea directamente o indirectamente a través de un plan de prestaciones determinado; y también en
  - (b) pagos de salarios hasta el final de un periodo específico de tiempo, siempre que el empleado en cuestión no preste servicios posteriores que suministren prestaciones económicas a la empresa.
136. Algunas prestaciones se pagan a los empleados con independencia de las razones que hayan motivado su salida de la empresa. El pago de tales prestaciones es un hecho cierto (sujeto a ciertas exigencias de consolidación o periodos mínimos de servicio), pero el tiempo durante el cual se pagarán es un hecho incierto. Aunque estas prestaciones sean descritas en algunos países como indemnizaciones por finalización de contrato o gratificaciones por finalización de contrato, son en realidad prestaciones post-empleo más que indemnizaciones por cese, y la empresa las tendrá que tratar como al resto de las retribuciones post-empleo. Algunas empresas suministran una prestación ligeramente menor si el empleado rescinde voluntariamente su contrato (en cuyo caso se trataría de una remuneración post-empleo) que si es la empresa la que realiza el despido con independencia de la voluntad del empleado. En tal caso, la prestación adicional a pagar en el caso de despido será una indemnización por cese.
137. Las indemnizaciones por cese no suponen para la empresa la obtención de prestaciones económicas en el futuro, por lo que deben ser reconocidas como gasto de forma inmediata.
138. Cuando la empresa reconoce indemnizaciones por cese, habrá de tener en cuenta asimismo los efectos de la reducción que pueda haber en las prestaciones por retiro o en otro tipo de prestaciones que eventualmente pudieran existir (véase el párrafo 109).

**NIC 19***Valoración*

139. **Cuando las indemnizaciones por cese se van a pagar después de los doce meses posteriores a la fecha del balance, debe procederse al descuento de su importe utilizando el tipo de descuento especificado en el párrafo 78.**
140. **En el caso de existir una oferta de la empresa para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la valoración de las indemnizaciones por cese correspondientes debe basarse en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento.**

*Información a revelar*

141. Se estará en presencia de un pasivo contingente cuando exista incertidumbre acerca del número de empleados que aceptarán una oferta de indemnizaciones por cese. Según lo exigido por la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, la empresa revelará información sobre el pasivo contingente, a menos que la posibilidad de desembolso de efectivo por esa causa sea remota.
142. Como se exige por la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, la empresa habrá de informar acerca de la naturaleza e importe de un gasto si es de tal cuantía, naturaleza o incidencia que tal información sea relevante para explicar el rendimiento de la empresa en el ejercicio. Las indemnizaciones por cese pueden producir gastos cuyo importe sea necesario revelar para cumplir con la exigencia descrita.
143. La empresa informará acerca de las indemnizaciones por cese de los directivos clave de la entidad, si tal información cae dentro de las exigencias de la NIC 24, Información a Revelar sobre Partes Vinculadas.

**RETRIBUCIONES EN ACCIONES (U OTROS INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE CAPITAL)**

144. Las retribuciones en acciones u otros instrumentos de capital a largo plazo, incluyen prestaciones que revisten la forma de:
- (a) acciones, opciones sobre acciones y otros instrumentos de capital, emitidos para los empleados a un precio menor que el valor razonable al que tales instrumentos se emitirían para su compra por terceros; y
  - (b) pagos en metálico, cuya cuantía dependerá del precio futuro de mercado de las acciones de la empresa que presenta los estados financieros.

*Reconocimiento y valoración*

145. Esta Norma no contiene ninguna exigencia respecto al reconocimiento y valoración de las retribuciones en acciones u otros instrumentos de capital.

*Información a revelar*

146. Las revelaciones de información que se exigen a continuación, tienen la intención de permitir a los usuarios de los estados financieros evaluar el efecto que las retribuciones en acciones tienen en la situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la empresa que los presenta. Las retribuciones en acciones pueden afectar:
- (a) a la situación financiera de la empresa, a la que pueden obligar a emitir instrumentos financieros de capital o a convertir instrumentos financieros, por ejemplo en el caso de que los empleados, o los planes de compensación a los empleados, posean opciones de compra sobre acciones, o bien hayan satisfecho parcialmente las condiciones que les permita adquirir opciones sobre acciones en el futuro; y
  - (b) al rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad, reduciendo el importe del efectivo, o de otras retribuciones a los empleados, que la empresa proporciona a éstos a cambio de sus servicios.

147. *La empresa debe revelar en sus estados financieros la siguiente información:*

- (a) *la naturaleza y plazos de los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital (incluyendo, si las hubiera, las condiciones para hacer irrevocables estos derechos);*
- (b) *la política contable usada en los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital;*
- (c) *los importes reconocidos en cada uno de los estados financieros como consecuencia de los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital;*
- (d) *con referencia al principio y al final del ejercicio, el número y plazos de los instrumentos financieros emitidos por la empresa y poseídos por los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital o, en el caso de las opciones de compra, por los empleados (incluyendo en todo caso, si fuese aplicable, los dividendos y derechos de voto, los derechos de conversión, los periodos y los precios para el ejercicio de los mismos, así como las fechas de caducidad). También debe ser especificado el grado de irrevocabilidad de los derechos de los empleados sobre estos instrumentos financieros al inicio y al final del ejercicio;*
- (e) *el número y plazos de los instrumentos financieros de la empresa emitidos durante el ejercicio, para su adquisición por los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital o por los propios empleados, o bien repartidos por los planes de retribuciones a los empleados de la entidad (incluyendo en todo caso, si fuese aplicable, los dividendos y derechos de voto, los derechos de conversión, los periodos y los precios para el ejercicio de los mismos, así como las fechas de caducidad), junto con el valor razonable de cualesquiera contrapartidas recibidas por ésta y procedentes de los planes de retribución en instrumentos de capital o de los empleados de la empresa;*
- (f) *el número, fechas y precios de ejercicio de las opciones sobre acciones ejercidas, en el seno de los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital, durante el transcurso del periodo contable;*
- (g) *el número de las opciones sobre acciones poseídas por los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital o por los propios empleados de la entidad beneficiarios de tales planes, que han caducado en el transcurso del periodo contable; y*
- (h) *el importe y condiciones principales de los préstamos o garantías realizados por la empresa que presenta los estados financieros a, o por cuenta de, los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital.*

148. *La empresa debe revelar asimismo lo siguiente:*

- (a) *el valor razonable, tanto al principio como al final del ejercicio, de los instrumentos financieros de capital emitidos por ella misma (distintos de las opciones sobre acciones) y poseídos por los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital; y*
- (b) *el valor razonable, en la fecha de la emisión, de los instrumentos financieros de capital emitidos por la propia empresa durante el ejercicio (distintos de las opciones sobre acciones) para los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital o para los empleados, o bien emitidos por los planes de prestaciones diferidas en instrumentos de capital para los empleados.*

*Si no fuera posible determinar el valor razonable de los instrumentos financieros de capital (distintos de las opciones sobre acciones), este hecho debe ser objeto de revelación en los estados financieros.*

149. Cuando la empresa tenga más de un plan de retribución en acciones u otros instrumentos de capital, las informaciones anteriores pueden ser dadas para el conjunto de los planes, sobre cada plan por separado o agrupadas de la manera que se considere más útil para los propósitos de evaluación de las obligaciones que la empresa haya adquirido de emitir instrumentos de capital en el seno de tales planes, así como los cambios habidos en tales obligaciones en el transcurso del ejercicio. Para hacer las agrupaciones más apropiadas se puede distinguir, por ejemplo, la localización y edad de los grupos de empleados afectados. Cuando la empresa revele información agrupada por totales para diferentes clases de planes, estos datos se suministrarán en la forma de medias ponderadas o utilizando rangos de valores relativamente pequeños.

150. Cuando la empresa haya emitido opciones sobre acciones para los empleados, o para los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital, las informaciones a revelar anteriores pueden ser dadas sobre el conjunto de las emisiones, o en los grupos o clases que se consideren más útiles para evaluar el número de acciones que la empresa puede tener que emitir, el calendario de emisiones y el efectivo que recibirá por ellas. Por ejemplo, puede ser útil distinguir entre las opciones cuyo precio es «desfavorable» (el precio de ejercicio excede del precio actual de mercado) de aquéllas otras cuyo precio es favorable (el precio de mercado excede del precio fijado para ejercitarlas). Además, puede ser útil presentar las informaciones a revelar en grupos o clases que no agreguen tipos de opciones con periodos muy dispares en cuanto a su ejercicio o con precios muy diferentes.

**NIC 19**

151. Las informaciones a revelar exigidas por los párrafos 147 y 148 pretenden cumplir los objetivos de esta Norma. Puede ser necesario revelar informaciones adicionales para cumplir con los requisitos establecidos en la NIC 24, Informaciones a Revelar sobre Partes Vinculadas, siempre que la empresa:
- (a) contemple retribuciones en instrumentos de capital a los directivos clave de la entidad;
  - (b) contemple retribuciones en instrumentos de capital emitidos por su empresa dominante; o bien
  - (c) haya realizado operaciones con partes vinculadas utilizando los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital.
152. Debido a la ausencia de exigencias específicas referidas al reconocimiento y valoración, para los planes de retribución en acciones u otros instrumentos de capital, la información respecto al valor razonable de los instrumentos utilizados en tales planes podría ser de utilidad para los usuarios de los estados financieros de la empresa. No obstante, puesto que no hay consenso acerca de la manera apropiada de determinar el valor razonable de las opciones sobre acciones, esta Norma no exige que la empresa revele en sus estados financieros ese valor razonable.

## DISPOSICIONES TRANSITORIAS

153. En esta sección se especifica el tratamiento transitorio para los planes de prestaciones definidas. Cuando la empresa adopte esta Norma para otro tipo de retribuciones distintas, aplicará la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.
154. **Cuando se adopte por primera vez la regulación contenida en esta Norma, la empresa deberá proceder a determinar, en la fecha correspondiente, el pasivo transitorio correspondiente a los planes de prestaciones definidas como:**
- (a) **el valor actual de la obligación en el momento de la adopción (véase el párrafo 64);**
  - (b) **menos el valor razonable, en esa misma fecha de adopción, de los activos afectos al plan, si existiesen, con los que se vayan a cancelar directamente las obligaciones derivadas del mismo (véanse los párrafos 102 a 104);**
  - (c) **menos cualquier eventual coste de los servicios pasados que, según el párrafo 96, deba ser reconocido en ejercicios posteriores.**
155. **Si el pasivo transitorio es mayor que el pasivo que habría sido reconocido en la misma fecha por la empresa siguiendo sus anteriores políticas contables, la empresa deberá realizar una elección, con carácter irrevocable, para reconocer este incremento como parte de su pasivo por planes de prestaciones definidas, según queda contemplado en el párrafo 54, escogiendo entre las dos alternativas siguientes:**
- (a) **reconocimiento inmediato, siguiendo la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables; o bien**
  - (b) **reconocimiento como un gasto, de forma lineal, a lo largo de un periodo máximo de cinco años desde la fecha de la adopción, en cuyo caso la empresa debe:**
    - (i) **aplicar el límite descrito en el párrafo 58(b) para valorar cualquier eventual activo reconocido en el balance;**
    - (ii) **revelar en cada fecha del balance: (1) el importe del incremento que no se ha reconocido todavía, y (2) el importe que ha sido objeto de reconocimiento durante el ejercicio;**
    - (iii) **limitar el reconocimiento de las ganancias actuariales posteriores (pero no del coste de los servicios pasados) de la siguiente manera: si va a ser reconocida una ganancia actuarial aplicando los párrafos 92 y 93, la empresa sólo deberá proceder a reconocerla en la medida que las ganancias netas acumuladas no reconocidas (antes de computar la presente) sean superiores a la parte sin reconocer del pasivo transitorio; e**
    - (iv) **incluir la parte correspondiente del pasivo transitorio no reconocido, en la determinación de cualquier ganancia o pérdida derivada de reducciones o liquidaciones de los planes.**

**Si el pasivo transitorio es menor que el pasivo que hubiese sido reconocido en la misma fecha por la empresa, siguiendo sus anteriores políticas contables, la empresa deberá reconocer tal decremento inmediatamente en aplicación de la NIC 8.**



156. En el momento de la adopción inicial de esta Norma, el efecto del cambio en las políticas contables incluirá todas las pérdidas y ganancias actuariales que hayan aparecido en ejercicios anteriores, con independencia de si el valor de las mismas cae dentro de la «banda de fluctuación» del 10 % que se especifica en el párrafo 92.

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 154 a 156

A 31 de diciembre de 1998, el balance de la empresa refleja un pasivo por pensiones por importe de 100. La empresa adopta la Norma el 1 de enero de 1999, momento en el que el valor actual de la obligación contemplada según la misma es de 1 300, y el valor razonable de los activos afectos al plan es de 1 000. El 1 de enero de 1993 la empresa mejoró las pensiones (coste de las prestaciones revocables: 160; periodo medio restante hasta la irrevocabilidad de las prestaciones: 10 años):

El efecto transitorio es como sigue:

Valor actual de la obligación	1 300
Valor razonable de los activos afectos al plan	(1 000)
Menos: coste del servicio pasado a reconocer en periodos posteriores (160 x 4/10)	<u>(64)</u>
Pasivo transitorio	236
Pasivo ya reconocido en los estados financieros	<u>100</u>
Incremento en el pasivo	<u>136</u>

La empresa puede elegir entre reconocer el incremento de 136 de forma inmediata o repartirlo linealmente entre 5 años. La elección tiene carácter irrevocable.

A 31 de diciembre de 1999, el valor actual de las obligaciones derivadas de la aplicación de la Norma es 1 400, y el valor razonable de los activos afectos al plan es 1 050. Las ganancias actuariales netas acumuladas no reconocidas todavía desde la fecha de la adopción de la norma son 120. La vida activa media esperada de los empleados partícipes en el plan, hasta su retiro, es de ocho años. La empresa ha adoptado la política de reconocer todas las ganancias y pérdidas actuariales inmediatamente, según lo permitido en el párrafo 93.

El efecto del límite del párrafo 155(b)(ii) se computa a continuación.

Ganancias actuariales netas acumuladas no reconocidas	120
Parte no reconocida del pasivo transitorio (136 x 4/5)	<u>(109)</u>
Ganancia máxima a reconocer (párrafo 155 (b) (iii))	<u>11</u>

FECHA DE VIGENCIA

157. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999, salvo por lo especificado en los párrafos 159 y 159A. Se aconseja la aplicación anterior a esa fecha. Si la empresa aplica esta Norma para los costes por prestaciones por retiro dentro de los estados financieros que abarquen ejercicios comenzados antes del 1 de enero de 1999, deberá revelar que está aplicando esta Norma en lugar de la antigua NIC 19, Costes de Prestaciones por Retiro, aprobada en 1993.***
158. Esta Norma deroga la anterior NIC 19, Costes de Prestaciones por Retiro, aprobada en 1993.
159. ***Las siguientes partes tendrán vigencia para estados financieros anuales <sup>(2)</sup> que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2001:***
- (a) ***la definición revisada de activos afectos al plan, del párrafo 7, así como las definiciones conexas de activos poseídos por un fondo de prestaciones a empleados a largo plazo para los empleados y de póliza de seguros apta; y***

(<sup>2</sup>) El párrafo 159 hace referencia a los «estados financieros anuales» para aclarar más explícitamente la expresión de las fechas de vigencia adoptadas en 1998. El párrafo 157 hace referencia a «estados financieros».

**NIC 20**

- (b) *los requisitos de reconocimiento y valoración para los reembolsos, que aparecen en los párrafos 104A, 128 y 129, así como las revelaciones conexas de los párrafos 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) y 120(h)(iii).*

*Se aconseja la aplicación anticipada. Si la aplicación anticipada afectase a los estados financieros, la empresa deberá revelar este hecho.*

- 159A. *Las modificaciones contenidas en el párrafo 58A tienen vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que terminen a partir del 31 de mayo de 2002<sup>(3)</sup>. Se aconseja su aplicación anticipada. Si esta anticipación afecta a los estados financieros, la empresa deberá revelar este hecho.*
160. Cuando una empresa modifique sus políticas contables con el fin de reflejar los cambios especificados en los párrafos 159 y 159A, aplicará la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. Al aplicar esos cambios retroactivamente, como exigen los tratamientos preferente y alternativo permitidos en la NIC 8, la empresa los tratará como si hubieran sido adoptados al mismo tiempo que el resto de esta Norma.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 20 (NIC 20)  
(REORDENADA EN 1994)**

**Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas**

Esta Norma Internacional de Contabilidad reordenada sustituye a la aprobada originalmente por el Consejo en noviembre de 1982. Se presenta de acuerdo con la estructura de los párrafos adoptada en las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas a partir de 1991. Aunque no se han efectuado cambios sustanciales sobre el texto primitivo, se ha modificado en ciertos casos la terminología, con el fin de adaptarla a los usos actuales del IASC.

En mayo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó el párrafo 11. El texto modificado tendrá vigencia cuando entre en vigor la NIC 10 (revisada en 1999), es decir, para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2000.

En enero de 2001, la NIC 41, Agricultura, modificó el párrafo 2. La modificación del texto será efectiva para los estados financieros que abarquen ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2003.

Se ha emitido una Interpretación SIC que tiene relación con la NIC 20, se trata de la:

- SIC-10: Ayudas Públicas — Sin Relación Específica con Actividades de Explotación.

ÍNDICE

	Párrafos
Alcance	1-2
Definiciones	3-6
Subvenciones oficiales	7-33
Subvenciones oficiales no monetarias	23
Tratamiento de las subvenciones relacionadas con activos (o de capital)	24-28
Tratamiento de las subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación)	29-31
Devolución de subvenciones oficiales	32-33

<sup>(3)</sup> El párrafo 159 hace referencia a los «estados financieros anuales» para aclarar más explícitamente la expresión de las fechas de vigencia adoptadas en 1998. El párrafo 157 hace referencia a «estados financieros».

## NIC 20

Ayudas públicas	34-38
Información a revelar	39
Disposición transitoria	40
Fecha de vigencia	41

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el Párrafo 12 del Prólogo).

## ALCANCE

1. ***Esta Norma trata sobre la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones oficiales, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas públicas.***
2. La Norma no se ocupa de:
  - (a) los problemas especiales que aparecen en la contabilización de subvenciones oficiales dentro de estados financieros que reflejen los efectos de cambios en los precios, o en información complementaria de similar naturaleza;
  - (b) ayudas públicas que se conceden a la empresa en forma de ventajas que se materializan al calcular los resultados a efectos fiscales o bien se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones fiscales (tales como exenciones fiscales, créditos fiscales a la inversión, amortizaciones aceleradas y tipos impositivos reducidos);
  - (c) participaciones de las Administraciones Públicas en la propiedad de la empresa;
  - (d) las subvenciones oficiales cubiertas por la NIC 41, Agricultura.

## DEFINICIONES

3. ***Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:***

***Con la denominación de Administraciones Públicas se hará referencia tanto a la administración del gobierno en sí, como a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.***

***Ayudas públicas son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una empresa o tipo de empresas, seleccionadas bajo ciertos criterios. No son ayudas públicas, para el propósito de esta Norma, los beneficios que se producen indirectamente sobre las empresas por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores.***

***Subvenciones oficiales son ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una empresa en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de explotación. Se excluyen aquellas formas de ayudas públicas a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con las Administraciones Públicas que no puedan distinguirse de las demás operaciones normales de la empresa <sup>(1)</sup>.***

***Subvenciones relacionadas con activos (o de capital) son subvenciones oficiales cuya concesión implica que la empresa beneficiaria debe comprar, construir o adquirir de cualquier otra forma activos fijos. Pueden también establecerse condiciones adicionales restringiendo el tipo o emplazamiento de los activos, o bien los ejercicios durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos.***

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-10: Ayudas Públicas — Sin Relación Específica con Actividades de Explotación.

## NIC 20

***Subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación) son las subvenciones oficiales distintas de aquéllas que se relacionan con activos.***

***Préstamos condonables son aquéllos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso, bajo ciertas condiciones establecidas.***

***Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en una transacción libre.***

4. Las ayudas públicas revisten múltiples formas, pudiendo variar tanto en la naturaleza de la ayuda proporcionada, como en las condiciones requeridas para su concesión. El propósito de estas ayudas puede ser el de incentivar a la empresa para emprender una determinada acción, que normalmente no hubiera emprendido de no contar con ellas.
5. Para la empresa, el hecho de recibir ayudas públicas puede ser significativo al objeto de la preparación de los estados financieros, por dos razones: en primer lugar, si los recursos han sido transferidos, debe encontrarse un método apropiado de contabilización para la transferencia; en segundo lugar, es deseable proporcionar una indicación de la medida en la que la empresa se ha beneficiado de las ayudas durante el ejercicio. Todo ello facilita la comparación de los estados financieros de la empresa con los de otros ejercicios anteriores, e incluso con los de otras empresas.
6. Las subvenciones oficiales son, a veces, conocidas con otros nombres, tales, como subsidios, transferencias o primas.

## SUBVENCIONES OFICIALES

7. ***Las subvenciones oficiales, incluyendo las de carácter no monetario valoradas según su valor razonable, no deben ser reconocidas hasta que no exista una prudente seguridad de que:***
  - (a) ***la empresa cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute; y***
  - (b) ***se recibirán las subvenciones.***
8. Una subvención oficial no será reconocida como tal hasta que exista una razonable seguridad de que la empresa cumplirá las condiciones asociadas a ella, y que, por tanto, la recibirá en la forma predeterminada. El mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.
9. La forma concreta de recepción de la subvención no afecta al método contable a adoptar en relación con la misma. Así, la subvención se contabiliza de igual manera ya sea recibida en efectivo o como disminución de una deuda mantenida con las Administraciones Públicas.
10. Un préstamo condonable, proveniente del sector público, se trata como una subvención cuando existe razonable seguridad de que la empresa cumplirá los términos exigidos para la condonación del mismo.
11. Una vez reconocida la subvención oficial, todo eventual activo contingente o pasivo contingente relacionados con ella serán tratados de acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.
12. ***Las subvenciones oficiales deben reconocerse como ingresos sobre una base sistemática, a lo largo de los ejercicios necesarios para compensarlas con los costes relacionados. Lo recibido en concepto de tales subvenciones no será contabilizado directamente en el patrimonio neto.***
13. Para el tratamiento contable de las subvenciones oficiales pueden considerarse dos métodos: el método del capital, según el cual las subvenciones se contabilizan directamente en las cuentas del patrimonio neto; y el método de la renta, según el cual las subvenciones se imputan a los resultados de uno o más ejercicios.
14. Aquéllos que defienden el método del capital argumentan lo siguiente:
  - (a) las subvenciones oficiales son un recurso financiero, y han de ser reconocidas como tales en el balance, en vez de trasladarlas a la cuenta de resultados para compensar las partidas de gastos que han financiado. Puesto que no se espera su devolución, deben ser contabilizadas directamente en el patrimonio neto; y

- (b) resulta inapropiado reconocer las subvenciones oficiales a través de la cuenta de resultados, puesto que no han sido generadas por la empresa, sino que representan un incentivo suministrado por el sector público sin que tengan relación con coste alguno.
15. Como argumentos en defensa del método de la renta, y por tanto, en contra del método del capital, pueden citarse los siguientes:
- (a) puesto que las subvenciones oficiales se reciben de una fuente distinta a los propietarios, no deben ser contabilizadas directamente en el patrimonio neto, sino reconocerse, dentro de los ejercicios apropiados, a través de la cuenta de resultados;
- (b) las subvenciones oficiales raramente son gratuitas, la empresa tiene derecho a ellas tras cumplir ciertas condiciones y someterse a ciertas obligaciones exigidas. Por tanto, las subvenciones han de llevarse a la cuenta de resultados y compensar los costes asociados a ellas; y
- (c) puesto que el impuesto sobre las ganancias y otros tributos se consideran cargos contra el resultado, y estos están expresados en la cuenta de resultados es lógico tratar de la misma forma a las subvenciones oficiales, ya que son otra consecuencia de las políticas fiscales.
16. Es fundamental, a la hora de aplicar el método de la renta, que las subvenciones oficiales se reconozcan en la cuenta de resultados sobre bases sistemáticas y racionales a lo largo de los ejercicios necesarios para compensarlas con los costes relacionados. El reconocimiento de las subvenciones oficiales en el momento del cobro de las mismas, no está de acuerdo con la hipótesis contable del devengo (véase la NIC 1, Presentación de Estados Financieros), y únicamente puede ser aceptable cuando no existe otro criterio, para distribuir la subvención, distinto de la mera consideración del momento en el que se recibe.
17. En la mayoría de los casos, los ejercicios en los cuales las empresas han de reconocer los costes o gastos relacionados con las subvenciones oficiales se pueden establecer con facilidad, y así, las subvenciones que cubren gastos específicos pueden llevarse a los resultados en el mismo ejercicio que los gastos correspondientes. De forma similar, las subvenciones relacionadas con activos depreciables son, normalmente, reconocidas como ingresos en los mismos ejercicios y en las mismas proporciones en las que se dota la amortización de tales activos.
18. Las subvenciones relacionadas con activos no depreciables pueden también requerir el cumplimiento de ciertas obligaciones, y entonces serían reconocidas como ingresos en los ejercicios que soporten los gastos necesarios para cumplir con tales obligaciones. Por ejemplo, una subvención para terrenos puede estar condicionada a la construcción de un edificio en ellos, y podría ser apropiado llevarla a resultados a lo largo de la vida útil de dicho edificio.
19. A veces, las subvenciones se reciben como parte de un paquete de ayudas financieras o fiscales, y para conseguirlas es necesario cumplir un cierto número de condiciones. En tales casos, es necesaria la identificación cuidadosa de las condiciones que dan lugar a los costes y gastos, para determinar los ejercicios en los que las subvenciones serán imputadas como ingresos. Puede ser apropiado distribuir parte de las subvenciones con arreglo a una base y parte con arreglo a otra diferente.
20. ***Toda subvención oficial a recibir como compensación por gastos o pérdidas ya ocurridas, o bien con el propósito de prestar apoyo financiero inmediato a la empresa, pero en cualquier caso, sin costes posteriores relacionados, debe reconocerse en la cuenta de resultados del ejercicio en el cual se convierte en exigible, dándole, si es apropiado, el carácter de partida extraordinaria (véase la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables).***
21. En ciertas circunstancias, las subvenciones oficiales pueden concederse con el propósito de dar apoyo financiero inmediato a las empresas, más que como incentivos para soportar desembolsos específicos. Tales subvenciones pueden estar destinadas individualmente a empresas determinadas, y por tanto no estar disponibles para todo tipo de beneficiarios. Estas circunstancias pueden justificar la consideración de las subvenciones como parte del resultado del ejercicio en el que cada empresa las obtiene, clasificándolas como partidas extraordinarias si ello fuese apropiado, y revelando la información necesaria, de forma que se garantice que este efecto se comprenda claramente.
22. Las subvenciones oficiales pueden resultar exigibles por parte de las empresas en virtud de gastos o pérdidas ocurridos en ejercicios contables anteriores. Tales subvenciones se reconocerán como ingresos del ejercicio en el que puedan ser exigidas, clasificándolas como partidas extraordinarias si fuese apropiado, y revelando la información necesaria, de forma que se garantice que este efecto se comprende claramente.

**NIC 20***Subvenciones oficiales no monetarias*

23. Las subvenciones oficiales pueden adoptar la forma de transferencias de activos no monetarios, tales como terrenos u otros recursos, para uso de la empresa. En tales circunstancias, es habitual determinar el valor razonable de cada activo no monetario y contabilizar, tanto la subvención, como cada activo por el correspondiente valor razonable. En ocasiones se sigue un procedimiento alternativo consistente en reflejar las subvenciones y los activos relacionados por importes simbólicos.

*Tratamiento de las subvenciones relacionadas con activos (o de capital)*

24. **Las subvenciones oficiales relacionadas con activos (o de capital), incluyendo las de carácter no monetario valoradas según su valor razonable, deben presentarse en el balance, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien como deducciones del valor de los activos con los que se relacionan.**
25. Se consideran alternativas aceptables para la presentación de subvenciones (o partes apropiadas de las mismas) relacionadas con activos, dos métodos diferentes de presentación en los estados financieros.
26. Uno de los métodos refleja las subvenciones como ingresos diferidos, que se reconocen como ingresos de los diferentes ejercicios sobre bases sistemáticas y racionales, a lo largo de la vida útil de los correspondientes activos.
27. El otro método consiste en deducir cada subvención del valor por el que se ha contabilizado el activo correspondiente. Las subvenciones se reconocen en la cuenta de resultados a lo largo de la vida útil de los activos minorando la dotación anual por la depreciación de cada activo.
28. La adquisición de activos y la recepción de las subvenciones relacionadas con ellos, pueden originar importantes movimientos en los flujos de efectivo de la empresa. Por esta razón, y con el fin de mostrar la inversión bruta en activos, tales movimientos se presentan con frecuencia como partidas separadas en el estado de flujos de efectivo, con independencia de si las subvenciones se deducen o no de los activos con los que se relacionan, a efectos de su presentación en el balance.

*Tratamiento de las subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación)*

29. Las subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación), se presentan a veces como un ingreso más en la cuenta de resultados, ya sea como rúbrica separada o bajo denominaciones generales tales como «Otros ingresos»; alternatively, pueden aparecer como deducciones de los gastos con los que se relacionan.
30. Los que defienden el primer método argumentan que resulta inapropiado compensar ingresos y gastos, y que la separación de las subvenciones y los gastos correspondientes facilita la comparación con otros gastos no afectados por las subvenciones. En favor del segundo método se argumenta que las empresas no habrían incurrido en los gastos en cuestión de no contar con las subvenciones, y, por tanto, la presentación puede resultar equívoca si no se hace compensando gastos y subvenciones.
31. Uno y otro método se consideran aceptables para el tratamiento de las subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación). Para la adecuada comprensión de los estados financieros, puede ser necesario revelar la existencia de las subvenciones. Además, normalmente es adecuado y conveniente revelar el efecto que las subvenciones tienen sobre cualquier partida de ingresos o gastos, en los que se requiera presentación separada.

*Devolución de subvenciones oficiales*

32. **Toda subvención que se convierta en reembolsable debe tratarse contablemente como revisión de una estimación contable (véase la NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables). La devolución de una subvención relacionada con los ingresos, o de explotación, debe tener como contrapartida, en primer lugar, cualquier ingreso diferido contabilizado en relación con la subvención. En la medida que el reembolso supere la cuantía del citado ingreso diferido, o si éste no existe, la contrapartida del reembolso será un cargo inmediato a resultados. La devolución de una subvención relacionada con activos, o de capital, ha de registrarse teniendo como contrapartida un aumento del importe en libros del activo correspondiente, o reduciendo el saldo de la partida de ingresos diferidos por el importe de la cuantía a reembolsar. La amortización acumulada que pudiera haber sido cargada adicionalmente hasta la fecha, en ausencia de la subvención, se debe cargar inmediatamente a resultados.**

33. Las circunstancias que han dado lugar al reembolso de subvenciones relacionadas con activos (o de capital), pueden exigir la consideración de posibles deterioros en los nuevos importes en libros de los activos, una vez realizadas las devoluciones.

#### AYUDAS PÚBLICAS

34. Si bien han sido excluidas de la definición de subvenciones oficiales, en el párrafo 3 de esta Norma, existen ciertas modalidades de ayudas públicas a las que no se les puede asignar razonablemente un valor, y otras en forma de transacciones con las Administraciones Públicas que no pueden ser distinguidas de las operaciones comerciales normales de la empresa.
35. Ejemplos de ayudas públicas que no pueden valorarse razonablemente son los servicios de asistencia técnica o comercial, y la prestación de garantías por parte del sector público. Un ejemplo de ayuda pública, que no puede ser distinguida de las operaciones comerciales normales de la empresa, es toda política de aprovisionamientos inducida por el sector público, que sea la causa directa de una parte de las ventas de la entidad. La existencia de beneficios en tales casos puede ser incuestionable, pero cualquier intento para separar las actividades comerciales de la ayuda pública podría resultar arbitrario.
36. Las peculiaridades del beneficio, en los anteriores ejemplos, puede requerir revelar información acerca de la naturaleza, alcance y duración de las ayudas públicas, si ello fuera necesario, en orden a la correcta comprensión de los estados financieros.
37. Los préstamos a tipos de interés bajos o nulos son formas de ayudas públicas, pero los beneficios económicos procedentes de los mismos no se cuantifican mediante la imputación de intereses.
38. Para la presente Norma, las ayudas públicas procedentes del sector público no incluyen el suministro de infraestructura para mejora de la red de comunicación y transporte, ni la provisión de mejores medios como, por ejemplo, el riego o una red de acequias, siempre que tales facilidades estén disponibles para el provecho de toda la comunidad local.

#### INFORMACIÓN A REVELAR

39. ***Debe revelarse información sobre los siguientes extremos:***
- (a) ***las políticas contables adoptadas en relación con las subvenciones oficiales, incluyendo los métodos de presentación adoptados en los estados financieros;***
  - (b) ***la naturaleza y alcance de las subvenciones oficiales reconocidas en los estados financieros, así como una indicación de otras modalidades de ayudas públicas, de las que se hayan beneficiado directamente las empresas; y***
  - (c) ***las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas públicas que se hayan contabilizado.***

#### DISPOSICIÓN TRANSITORIA

40. ***Toda empresa que adopte por primera vez esta Norma, debe:***
- (a) ***cumplir con las exigencias contenidas en ella en cuanto a información a revelar, donde sean aplicables; y***
  - (b) ***proceder a realizar cualquiera de las dos siguientes acciones:***
    - (i) ***ajustar sus estados financieros por medio de un cambio en las políticas contables, de acuerdo con la NIC 8; Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables; o bien***
    - (ii) ***aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma solamente a las subvenciones o partes de subvenciones a recibir o reembolsar después de la fecha de vigencia de la misma.***

#### FECHA DE VIGENCIA

41. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1984.***

**NIC 21****NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 21 (NIC 21)  
(REVISADA EN 1993)****Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera**

La presente Norma, revisada en 1993, está en vigor para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995, sustituyendo a la anterior NIC 21, Contabilización de los Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera.

La NIC 21 no trata sobre la contabilización de las coberturas de partidas en moneda extranjera (distintas de las partidas que cubren las inversiones netas en una entidad extranjera), pero este extremo ha sido abordado por la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.

En el año 1998, el párrafo 2 de la NIC 21 fue modificado, tomando como referencia la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.

En 1999, fue modificado el párrafo 46, con el fin de reemplazar las referencias que contenía a la NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, por las correspondientes a la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance.

Se han emitido las siguientes Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 21:

- SIC-7: Introducción del Euro;
- SIC-11: Variaciones de Cambio en Moneda Extranjera — Capitalización de Pérdidas Derivadas de Devaluaciones muy Importantes; y
- SIC-19: Moneda de los Estados Financieros — Valoración y Presentación de los Estados Financieros según las NIC 21 y 29.
- SIC-30: Moneda en la que se Informa — Conversión de la Moneda de Valoración a la Moneda de Presentación.

**ÍNDICE**

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-6
Definiciones	7
Transacciones en moneda extranjera	8-22
Registro inicial	8-10
Información en estados financieros posteriores	11-12
Reconocimiento de diferencias de cambio	13-22
Inversión neta en una entidad extranjera	17-19
Tratamiento alternativo permitido	20-22
Estados financieros de negocios en el extranjero	23-40
Clases de negocios en el extranjero	23-26
Negocios en el extranjero que son parte integrante de las operaciones de la empresa que presenta los estados financieros	27-29
Entidades extranjeras	30-38
Enajenación de una entidad extranjera	37-38



## NIC 21

Cambios en la clasificación dada a un negocio en el extranjero	39-40
De aplicación en todos los casos donde se presenten diferencias de cambio	41
Efectos impositivos de las diferencias de cambio	41
Información a revelar	42-47
Disposición transitoria	48
Fecha de vigencia	49

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## OBJETIVO

La empresa puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos maneras diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero. En estos casos, con el fin de incluir las transacciones en moneda extranjera y las cuentas de los negocios en el extranjero, dentro de los estados financieros de la empresa, las operaciones correspondientes deben ser expresadas en la moneda habitualmente utilizada por la empresa para establecer sus cuentas, y los estados financieros de los negocios en el extranjero deben ser convertidos a la moneda que corresponda a los estados financieros publicados por la empresa.

Los principales problemas con los que se enfrenta la contabilidad, en el caso de las transacciones en moneda extranjera y de los negocios en el extranjero, son los de decidir qué tipo de cambio utilizar para la conversión y cómo proceder al reconocimiento, en los estados financieros, de los efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera.

## ALCANCE

- Esta Norma debe ser aplicada:**
  - al contabilizar las transacciones en moneda extranjera; y**
  - al proceder a convertir los estados financieros de los negocios que una empresa posea en el extranjero, para incluirlos en los estados financieros consolidados de la citada empresa, ya sea utilizando el método de consolidación proporcional o el de participación <sup>(1)</sup>.**
- Esta Norma no se ocupa de la contabilidad de las coberturas de las partidas en moneda extranjera, salvo el caso del tratamiento de las diferencias de cambio que surgen de las obligaciones en moneda extranjera que se tratan contablemente como cobertura de las inversiones netas en entidades extranjeras. En la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, se tratan otros aspectos de la contabilización de las operaciones de cobertura, incluyendo también los criterios para la utilización de la contabilidad especial prevista para las mismas.
- Esta Norma deroga la anterior NIC 21, Contabilización de los Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de las Moneda Extranjera, aprobada en 1983.
- Esta Norma no especifica nada acerca de la moneda habitual en la que una empresa presenta sus estados financieros. No obstante, la empresa utilizará normalmente la moneda del país en el que esté domiciliada. Si utiliza una moneda diferente, esta Norma exige informar acerca de la razón por la que usa tal moneda. La Norma también exige informar sobre los motivos de un eventual cambio en la moneda de los estados financieros <sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-7: Introducción del Euro.

<sup>(2)</sup> Véase también la Interpretación SIC-19: Moneda de los Estados Financieros — Valoración y Presentación de los Estados Financieros según las NIC 21 y 29.

**NIC 21**

5. La presente Norma no se ocupa de la reexpresión de los estados financieros de la empresa desde su moneda habitual a otra, cuando se hace para la conveniencia de los usuarios, acostumbrados a esta última, o por otras razones similares <sup>(3)</sup>.
6. Esta Norma no trata de la presentación, dentro del estado de flujos de efectivo, de los flujos de efectivo que se deriven de transacciones en moneda extranjera, ni de la conversión de los flujos de efectivo de las entidades extranjeras (véase la NIC 7, Estado de Flujos de Efectivo).

## DEFINICIONES

7. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Negocio en el extranjero es toda empresa dependiente, asociada, negocio conjunto o sucursal, de la empresa que presenta los estados financieros, cuyas actividades se fundamentan o llevan a cabo en un país diferente al de la empresa que presenta los estados financieros.**

**Entidad extranjera es todo negocio en el extranjero cuyas actividades no son parte integrante de las realizadas por la empresa que presenta los estados financieros.**

**Moneda de los estados financieros es la moneda usada por la empresa al presentar los estados financieros.**

**Moneda extranjera es cualquier moneda diferente a la moneda de los estados financieros de una empresa.**

**Tipo de cambio es la proporción utilizada para el intercambio de dos tipos de monedas diferentes.**

**Diferencia de cambio es la variación que surge al presentar el mismo número de unidades de una moneda extranjera en términos de la moneda de los estados financieros, utilizando dos tipos de cambio diferentes.**

**Tipo de cambio de cierre es el cambio al contado existente a la fecha del balance.**

**Inversión neta en una entidad extranjera es la parte que corresponde a la empresa que presenta los estados financieros, en los activos netos de la citada entidad.**

**Partidas monetarias son el dinero en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recibir o pagar, al vencimiento, mediante una cantidad fija o determinable de dinero.**

**Valor razonable es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo, o liquidado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en una transacción libre.**

## TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA

## Registro inicial

8. Una transacción en moneda extranjera es toda operación en la que se establece o exige su liquidación en una moneda extranjera, por ejemplo, cuando la empresa:
  - (a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se establece en una moneda extranjera;
  - (b) presta o toma prestados fondos, si las cuantías correspondientes se establecen a pagar o cobrar en una moneda extranjera;
  - (c) se convierte en parte de un contrato no ejecutado, que esté expresado en moneda extranjera; o
  - (d) adquiere o enajena por otra vía activos, o bien, incurre en o liquida pasivos, siempre que unos y otros estén establecidos en una moneda extranjera.

<sup>(3)</sup> Véase también la Interpretación SIC-30: Moneda en la que se Informa — Conversión de la Moneda de Valoración a la Moneda de Presentación.

9. ***Toda transacción en moneda extranjera debe ser registrada, en el momento de su reconocimiento en los estados financieros, en la misma moneda de los estados financieros, aplicando al importe correspondiente en moneda extranjera el tipo de cambio entre la moneda de los estados financieros y la moneda extranjera existente en la fecha de la operación.***
10. El tipo de cambio existente en la fecha de la operación es denominado frecuentemente como tipo de cambio al contado. Por razones de orden práctico, se usa a menudo un tipo aproximado al existente en el momento de realizar la operación, por ejemplo puede utilizarse un tipo medio semanal o mensual para todas las transacciones que se han producido, en tal periodo, dentro de cada clase de moneda extranjera. No obstante, si los tipos de cambio han fluctuado considerablemente, es poco recomendable la utilización de tipos medios para el periodo en cuestión.

*Información en estados financieros posteriores*

11. ***En cada fecha del balance:***
- (a) ***las partidas monetarias en moneda extranjera deben ser informadas utilizando el tipo de cambio de cierre;***
  - (b) ***las partidas no monetarias en moneda extranjera que se registren al coste histórico deben ser informadas utilizando el tipo de cambio vigente en la fecha de la transacción; y***
  - (c) ***las partidas no monetarias en moneda extranjera que se registren por su valor razonable deben ser informadas utilizando los tipos de cambio existentes cuando sus valores fueron determinados.***
12. El importe neto en libros de una partida se determina de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad que sean aplicables. Por ejemplo, ciertos instrumentos financieros, así como las partidas del inmovilizado material pueden valorarse por su valor histórico o, alternativamente, por su valor razonable. Dependiendo de si el importe neto en libros se ha determinado utilizando el coste histórico o el valor razonable, los importes así calculados para las partidas en moneda extranjera se convertirán a la moneda de los estados financieros de acuerdo con la presente Norma.

*Reconocimiento de diferencias de cambio*

13. En los párrafos 15 a 18 se establece el tratamiento contable exigido por la presente Norma para las diferencias de cambio surgidas en las transacciones en moneda extranjera. En esos párrafos, se incluye el tratamiento preferente para las diferencias de cambio que aparecen tras una fuerte devaluación o depreciación de una moneda, contra la que no ha existido posibilidad práctica de emprender acciones de cobertura, siempre que afecten a pasivos que no puedan ser liquidados y que surjan directamente de la compra reciente de activos que han sido facturados en moneda extranjera. El tratamiento alternativo permitido para tales diferencias de cambio se establece en el párrafo 21.
14. Esta Norma no se ocupa de la contabilidad de las coberturas de las partidas en moneda extranjera, excepto para el caso de la clasificación de las diferencias de cambio que surgen de los pasivos en moneda extranjera contabilizados como cobertura de las inversiones netas en entidades extranjeras. Otros aspectos, distintos de la contabilización de las coberturas, incluyendo los propios criterios para emplear la contabilidad de coberturas, se tratan en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.
15. ***Las diferencias de cambio surgidas, ya sea en el momento de la liquidación de las partidas monetarias, o bien en la fecha de los estados financieros, como consecuencia de la existencia de tipos de cambio diferentes a los que se utilizaron para el registro de la operación en el ejercicio, o para informar sobre ella en estados financieros previos, deben ser reconocidas como gastos o ingresos del ejercicio en el que han aparecido, con la excepción de las diferencias de cambio que se contabilicen según lo establecido en los párrafos 17 y 19.***
16. Surge una diferencia de cambio cuando existe una variación en el tipo de cambio entre la fecha de transacción en moneda extranjera y la fecha de liquidación de las partidas monetarias que surgen de la misma. Cuando la transacción se liquida en el ejercicio en que ha surgido, la diferencia de cambio resultante se reconoce en ese ejercicio. No obstante, cuando la transacción se liquida en un ejercicio diferente, las diferencias de cambio reconocidas en cada ejercicio que transcurra hasta su vencimiento vienen determinadas por la variación en los tipos de cambio ocurridos durante ese periodo.

## NIC 21

## Inversión neta en una entidad extranjera

17. **Las diferencias de cambio derivadas de una partida monetaria que, en sustancia, forma parte de la inversión neta realizada por la empresa en una entidad extranjera, deben ser clasificadas en los estados financieros de la empresa como componentes del patrimonio neto, hasta que se produzca la enajenación de la inversión, en cuyo momento serán objeto de reconocimiento como gasto o ingreso de acuerdo con lo establecido en el párrafo 37.**
18. La empresa puede tener una partida monetaria que ha de cobrar o pagar a la entidad extranjera. Si la liquidación de esa partida no está contemplada, ni es probable que se produzca en un futuro previsible, se considerará que esta partida es, en sustancia, una extensión de la inversión neta en la entidad extranjera o una deducción de la misma. Estas partidas monetarias pueden estar constituidas por deudores o préstamos a cobrar o pagar a largo plazo, pero no por cuentas de deudores o acreedores comerciales.
19. **Las diferencias de cambio derivadas de un pasivo a largo plazo, que se trata de forma contable como una cobertura para la inversión neta de la empresa en una entidad extranjera, deben ser consideradas en los estados financieros de la empresa como componentes del patrimonio neto hasta que se produzca la enajenación de la inversión, en cuyo momento serán objeto de reconocimiento como gasto o ingreso de acuerdo con lo establecido en el párrafo 37.**

## Tratamiento alternativo permitido

20. El tratamiento preferente para las diferencias de cambio tratadas en el párrafo 21 es el que se ha establecido en el párrafo 15.
21. **Las diferencias de cambio pueden producirse como consecuencia de una fuerte devaluación en una moneda, contra la que no ha existido posibilidad práctica de realizar acciones de cobertura, habiendo afectado a pasivos que no puedan ser liquidados y que han surgido directamente de la compra reciente de activos facturados en moneda extranjera. Estas diferencias de cambio deben ser incluidas como parte del importe en libros del activo correspondiente, siempre que el valor ya ajustado del mismo no sea superior al menor de: el importe recuperable del activo por uso o venta o el coste de reposición<sup>(4)</sup>.**
22. Las diferencias de cambio no se incluyen en el importe en libros de los activos si la empresa tiene la posibilidad de liquidar o dar cobertura a la deuda en moneda extranjera que ha surgido como consecuencia de la adquisición del activo. No obstante, las diferencias negativas en cambio forman parte de los costes directamente atribuibles al activo, cuando la deuda relacionada no puede ser liquidada y no existe ninguna forma práctica de proceder a su cobertura, lo que ocurre, por ejemplo, cuando como consecuencia de los controles de cambios, se produce un retraso en obtener las divisas para el pago. Por tanto, según el tratamiento alternativo, se considera como coste del activo facturado en una moneda extranjera, la cantidad de moneda de los estados financieros que la empresa debe pagar, finalmente, para liquidar las deudas surgidas directamente de la reciente adquisición del citado activo.

## ESTADOS FINANCIEROS DE NEGOCIOS EN EL EXTRANJERO

## Clases de negocios en el extranjero

23. El método utilizado para convertir los estados financieros de negocios en el extranjero depende de la manera en que los citados negocios son financiados y de la relación que tengan con la empresa que presenta los estados financieros. Para este singular propósito, los citados negocios se clasifican como «negocios en el extranjero que son parte integrante de las actividades de la empresa que presenta los estados financieros» o como «entidades extranjeras».
24. Los negocios en el extranjero que forman parte integrante de las actividades de la empresa llevan a cabo su explotación como si fuera una extensión de las explotaciones correspondientes a la empresa que presenta los estados financieros. Por ejemplo, tal negocio puede dedicarse simplemente a importar mercancías de la empresa que presenta los estados financieros, venderlas y remitir los fondos a ésta. En tales casos, cualquier variación en el tipo de cambio entre la moneda de los estados financieros y la moneda del país del negocio en el extranjero tiene un efecto casi inmediato en los flujos de efectivo de las actividades ordinarias de la empresa que presenta los estados financieros. Por tanto, la variación en el tipo de cambio afecta a las partidas monetarias individuales de los negocios en el extranjero y no a la inversión neta que la empresa tiene en tal negocio.

<sup>(4)</sup> Véase también la Interpretación SIC-11: Variaciones de Cambio en Moneda Extranjera — Capitalización de Pérdidas Derivadas de Devaluaciones Muy Importantes.

25. En contraste con lo anterior, una entidad extranjera acumula efectivo y otras partidas monetarias, incurre en gastos, genera ingresos y posiblemente acuerda tomar dinero prestado, pero todo ello lo hace, sustancialmente, en su moneda local. Puede también realizar operaciones en moneda extranjera, incluso en la moneda de los estados financieros de la empresa que presenta los estados financieros. Cuando se produce una variación en el tipo de cambio entre la moneda de los estados financieros y la moneda local de la entidad extranjera, se produce un efecto directo nulo o muy pequeño sobre los flujos presentes o futuros de efectivo de las actividades ordinarias de la entidad extranjera, y también de la empresa que presenta los estados financieros. La variación en el tipo de cambio afecta a la inversión neta de la empresa en la entidad extranjera, y no a las partidas individuales, ya sean monetarias o no monetarias, de la misma.
26. Las siguientes circunstancias son indicativas de que un negocio en el extranjero es una entidad extranjera, y por tanto no constituye una parte integrante de las actividades de la empresa que presenta los estados financieros:
- (a) aunque la empresa que presenta los estados financieros podría controlar los negocios en el extranjero, las actividades de éstos se llevan a cabo con un considerable grado de autonomía respecto a esta empresa;
  - (b) las transacciones con la empresa que presenta los estados financieros no son una proporción elevada de las actividades del establecimiento en el extranjero;
  - (c) las actividades de las operaciones en el extranjero se financian principalmente con fondos procedentes de sus propias operaciones o con préstamos locales, sin recurrir a fondos prestados por la empresa que presenta los estados financieros;
  - (d) los costes de mano de obra, materiales y otros costes de los productos y servicios de los negocios en el extranjero se pagan o liquidan, fundamentalmente, en la moneda local, y no en la moneda de los estados financieros de la empresa que presenta los estados financieros;
  - (e) las ventas de los negocios en el extranjero se producen principalmente en monedas distintas de la de los estados financieros de la empresa que presenta los estados financieros; y
  - (f) los flujos de efectivo de la empresa que presenta los estados financieros son independientes de las actividades cotidianas de los negocios en el extranjero, no quedando afectados directamente por la cuantía o la periodicidad de las mismas.

La clasificación apropiada para cada negocio puede, en principio, establecerse a partir de la información concreta relacionada con los indicadores que se han descrito arriba. En algunos casos, la clasificación dada a un negocio en el extranjero, ya sea como entidad extranjera o como parte integral de las actividades de la empresa, puede no resultar fácil, por lo que será necesario recurrir a los juicios oportunos para determinar la clasificación que resulte pertinente.

*Negocios en el extranjero que son parte integrante de las operaciones de la empresa que presenta los estados financieros*

27. ***Los estados financieros de los negocios en el extranjero, que son parte integrante de las operaciones de la empresa que presenta los estados financieros, deben ser convertidos utilizando las normas y procedimientos descritos en los párrafos 8 a 22, como si las transacciones de los negocios en el extranjero hubieran sido efectuadas por la empresa que presenta los estados financieros.***
28. Las partidas individuales de los estados financieros de los negocios en el extranjero se convierten como si las transacciones hubieran sido realizadas por la empresa que presenta los estados financieros. El coste y la depreciación del inmovilizado material se convierte utilizando el tipo de cambio en la fecha de compra de cada activo o, si los bienes se contabilizan según su valor razonable, utilizando el tipo de cambio existente en la fecha de la valoración. El coste de las existencias se convierte a los tipos de cambio vigentes cuando se incurren en tales costes. El importe recuperable o el valor neto realizable de un activo se convierte a los tipos de cambio vigentes cuando se determinaron estos valores. Por ejemplo, cuando el valor neto realizable de una partida de las existencias se establece por referencia a una moneda extranjera, este valor se convierte utilizando el tipo de cambio existente en la fecha en que se determinó tal valor neto realizable. Por tanto, el tipo de cambio utilizado es, normalmente, el tipo de cambio de cierre. Puede ser necesario realizar un ajuste por deterioro del valor, con el fin de reducir el importe en libros de un activo en los estados financieros de la empresa que presenta los estados financieros, hasta alcanzar su importe recuperable o su valor neto realizable, incluso cuando tal ajuste no fuera preciso en los estados financieros originales del negocio en el extranjero.

**NIC 21**

También podría ocurrir a la inversa, es decir, podría ser necesario deshacer, a los efectos de integración en los estados financieros de la empresa que presenta los estados financieros, un ajuste que se haya realizado en los estados financieros del negocio en el extranjero.

29. Por razones prácticas, se utiliza a menudo un tipo de cambio aproximado al existente en la fecha de las transacciones, por ejemplo puede utilizarse la media de los cambios mensuales o semanales para todas las transacciones que se han producido en cada moneda extranjera durante el periodo. No obstante, si los tipos de cambio han fluctuado considerablemente, la utilización de tipos medios para el ejercicio es poco recomendable.

*Entidades extranjeras*

30. ***Al convertir los estados financieros de una entidad extranjera, para incorporarlos a sus propios estados financieros, la empresa que presenta los estados financieros debe utilizar los siguientes procedimientos:***

- (a) ***los activos y pasivos de la entidad extranjera, ya sean de tipo monetario o no monetario, deben ser convertidos según el tipo de cambio de cierre;***
- (b) ***las partidas de gastos e ingresos de la entidad extranjera deben ser convertidas a los tipos de cambio existentes en las fechas de las correspondientes transacciones, salvo cuando la entidad extranjera informa en términos de una moneda que pertenece a una economía hiperinflacionaria, en cuyo caso los gastos e ingresos deben ser convertidos utilizando el tipo de cambio de cierre; y***
- (c) ***todas las diferencias de cambio resultantes del proceso deben clasificarse como componentes del patrimonio neto, hasta la enajenación de la inversión neta.***

31. Por razones prácticas se utiliza frecuentemente un tipo de cambio aproximado, por ejemplo el tipo de cambio medio del ejercicio, para la conversión de los ingresos y gastos de un negocio en el extranjero.

32. La conversión de los estados financieros de una entidad extranjera conduce al reconocimiento de diferencias de cambio que aparecen por causa de:

- (a) la conversión de las partidas de gastos e ingresos utilizando los tipos de cambio de las fechas de las respectivas transacciones, así como la de los activos y pasivos de tipo de cambio de cierre;
- (b) la conversión de la inversión neta en una entidad extranjera a un tipo de cambio diferente al que fue convertida en estados financieros anteriores; y
- (c) otros cambios en el patrimonio neto de la entidad extranjera.

Todas estas diferencias de cambio no se reconocen como gastos o ingresos del ejercicio, puesto que las variaciones correspondientes en los tipos de cambio tienen poco o ningún efecto directo en los flujos de efectivo de las actividades ordinarias de la entidad extranjera o de la empresa que presenta los estados financieros. Cuando una entidad extranjera, de la que no se posee la totalidad del capital, se consolida, las diferencias de cambio acumuladas que aparecen en la conversión y corresponden a los intereses minoritarios, se imputan a los mismos, y se presentan como componentes de la partida de intereses minoritarios en el balance consolidado.

33. Cualquier fondo de comercio surgido en la adquisición de una entidad extranjera, así como los ajustes al valor razonable de los importes en libros de activos y pasivos que se producen tras la adquisición de una entidad extranjera, se pueden tratar alternativamente como:

- (a) activos y pasivos de la entidad extranjera, en cuyo caso se convierten al tipo de cambio de cierre de acuerdo con el párrafo 30; o como
- (b) activos y pasivos de la empresa que presenta los estados financieros, los cuales, o bien han sido expresados ya en la moneda de los estados financieros o son partidas no monetarias en moneda extranjera, que se convierten utilizando el tipo de cambio existente en el momento de la transacción, de acuerdo con el párrafo 11(b).

34. La incorporación de los estados financieros de una entidad extranjera en los de la empresa que presenta los estados financieros seguirá los procedimientos normales de consolidación, tales como la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo (véase la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes, así como la NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos). No obstante, la diferencia de cambio que surja de una partida monetaria intragrupo, ya sea a corto o largo plazo, no puede ser eliminada con el importe relacionado surgido en otros saldos intragrupo, puesto que tal partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, y expone a la empresa a pérdidas o ganancias cuando aparezcan fluctuaciones de cambio. De acuerdo con esto, en los estados financieros de la empresa que presenta los estados financieros, tal diferencia de cambio continuará reconociéndose como gasto o ingreso o, si aparece en las circunstancias descritas en los párrafos 17 y 19, se considerará como componente del patrimonio neto hasta el momento de la enajenación de la inversión neta.
35. Cuando los estados financieros de una entidad extranjera se refieren a una fecha diferente que los de la empresa que presenta los estados financieros, la entidad extranjera elaborará, al objeto de incorporar los estados financieros de la empresa que presenta los estados financieros, estados contables con las mismas fechas que las existentes en los de ésta última. Si fuera imposible hacerlo, la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes, permite usar estados financieros elaborados en diferentes fechas, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. En tal caso, los activos y pasivos de la entidad extranjera se convierten al tipo de cambio en la fecha del balance que presenta esta entidad. Además, cuando resulte apropiado, se realizarán ajustes por los movimientos significativos en los tipos de cambio hasta la fecha del balance de la empresa que presenta los estados financieros, de acuerdo con la citada NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes, así como con la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas.
36. **Los estados financieros de una entidad extranjera que presenta información en la moneda de una economía hiperinflacionaria, deben ser reexpresados de acuerdo con la NIC 29, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias, antes de proceder a convertirlos a la moneda de los estados financieros de la empresa que presenta los estados financieros. Cuando la economía en cuestión deje de tener características hiperinflacionarias y la entidad extranjera deje de preparar y presentar sus estados financieros de acuerdo con la citada NIC 29, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias, la empresa que presenta los estados financieros debe tratar los importes expresados en la unidad de medida correspondiente, en la fecha de la última reexpresión, como los costes de adquisición, a efectos de la conversión en la moneda de los estados financieros de la empresa que presenta los estados financieros.**

#### Enajenación de una entidad extranjera

37. **Al proceder a enajenar una entidad extranjera, el importe acumulado de las diferencias de cambio relacionadas con ella, que hayan sido diferidas hasta el momento, debe ser reconocido como gasto o ingreso en el mismo ejercicio en que se procede a reconocer las pérdidas o ganancias derivadas de la enajenación.**
38. Una empresa puede enajenar su participación en una entidad extranjera por medio de su venta, liquidación, reembolso del capital o abandono de la totalidad o parte de las operaciones que lleva a cabo dicha entidad. El pago de dividendos forma parte de las operaciones de enajenación, sólo cuando constituye una devolución de la inversión. En el caso de enajenación parcial, se incluirá en las pérdidas o ganancias del ejercicio sólo la parte proporcional de las diferencias de cambio acumuladas. El hecho de dotar una provisión sobre el importe en libros de la inversión en una entidad extranjera, no constituye una enajenación parcial. De acuerdo con lo anterior, en caso de constituir tal provisión, no se procederá a reconocer ninguna parte de las diferencias de cambio acumuladas hasta el momento y diferidas hasta la enajenación.

#### Cambio en la clasificación dada a un negocio en el extranjero

39. **Cuando se produce un cambio en la clasificación dada a un negocio en el extranjero, los procedimientos de conversión aplicables a la nueva situación se deben aplicar desde el momento en que tiene lugar el citado cambio.**
40. Un cambio en la manera en que un negocio en el extranjero es financiado o se relaciona con la empresa que presenta los estados financieros, puede llevar a variar la clasificación otorgada al mismo. Cuando un negocio, que es parte integrante de las actividades de la empresa que presenta los estados financieros, se clasifica como entidad extranjera, se procede a reclasificar las diferencias de cambio surgidas en el momento de la reclasificación, como componentes del patrimonio neto. Cuando, por el contrario, se procede a reclasificar a

**NIC 21**

una entidad extranjera como un negocio en el extranjero, porque forma parte integrante de las actividades de la empresa que presenta los estados financieros, los saldos, ya convertidos, de las partidas no monetarias en la fecha de la reclasificación, pasan a considerarse costes de adquisición de esas mismas partidas en el ejercicio en que tiene lugar el cambio y los posteriores. Las diferencias de cambio que han resultado diferidas en el pasado, no se reconocen como gastos o ingresos hasta que llegue momento de la enajenación del negocio en el extranjero.

**DE APLICACIÓN EN TODOS LOS CASOS DONDE SE PRESENTEN DIFERENCIAS DE CAMBIO***Efectos impositivos de las diferencias de cambio*

41. Tanto las pérdidas y ganancias en las transacciones en moneda extranjera, como las diferencias de cambio surgidas por conversión de estados financieros en moneda extranjera pueden tener asociados efectos impositivos, que se contabilizan de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.

*Información a revelar*

42. **La empresa debe revelar, en sus estados financieros:**
- (a) **el importe de las diferencias de cambio que se han incluido en la ganancia o la pérdida neta del ejercicio;**
  - (b) **las diferencias de cambio, en términos netos, que se han clasificado como componentes del patrimonio neto, así como una conciliación de los saldos de las diferencias al principio y al final del ejercicio; y**
  - (c) **el importe de las diferencias de cambio, surgidas durante el ejercicio, que se han incorporado al importe en libros de los activos, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en el párrafo 21.**
43. **Cuando la moneda de los estados financieros sea diferente de la moneda local del país donde la empresa está domiciliada, deben darse las razones para la utilización de tal unidad monetaria. También deben incluirse en los estados financieros las razones de cualquier eventual cambio en la moneda de los estados financieros<sup>(5)</sup>.**
44. **Cuando se produzca un cambio en la clasificación de un negocio en el extranjero, si el efecto es importante, la empresa debe revelar la siguiente información:**
- (a) **la naturaleza del cambio en la clasificación;**
  - (b) **las razones para efectuar dicho cambio;**
  - (c) **el impacto que el cambio ha tenido en el patrimonio neto de la empresa; y**
  - (d) **el impacto que, en la ganancia o la pérdida neta de cada ejercicio precedente que sea objeto de presentación, tiene el cambio en la clasificación, suponiendo que se hubiera producido al principio del ejercicio más antiguo del que se ofrezca información.**
45. **La empresa debe revelar el método seleccionado, de acuerdo con el párrafo 33, para convertir el fondo de comercio y los ajustes al valor razonable de los elementos del balance, surgidos en el momento de la adquisición de una entidad extranjera.**
46. La empresa informará sobre el efecto de una variación de los tipos de cambio ocurrida tras la fecha del balance, ya sea sobre las partidas monetarias o sobre los estados financieros de un negocio en el extranjero, siempre que la variación sea de tal importancia que la falta de información sobre la misma pudiera afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros para realizar correctamente las evaluaciones y tomar las decisiones apropiadas (véase la NIC 10, Hechos Posteriores a la Fecha del Balance).
47. Por último, se aconseja a las empresas que informen sobre la política seguida en la gestión del riesgo en moneda extranjera.

<sup>(5)</sup> Véase también la Interpretación SIC- 30: Moneda en la que se Informa — Conversión de la Moneda de Valoración a la Moneda de Presentación.



## DISPOSICIÓN TRANSITORIA

48. *La primera vez que la empresa aplique esta Norma, deberá clasificar separadamente y revelar el saldo acumulado, al principio del ejercicio, de las diferencias de cambio diferidas y clasificadas en ejercicios anteriores como componentes del patrimonio neto, salvo que el citado saldo no pueda ser razonablemente determinado.*

## FECHA DE VIGENCIA

49. *Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.*

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 22 (NIC 22)  
(REVISADA EN 1998)**

**Combinaciones de Negocios**

La original NIC 22, Contabilización de las Combinaciones de Negocios, fue aprobada en noviembre de 1983.

En diciembre de 1993, la NIC 22 fue objeto de revisión, como parte del Proyecto sobre Comparabilidad y Mejora de los Estados Financieros. Se convirtió en la NIC 22, Combinaciones de Negocios (NIC 22, revisada en 1993).

En octubre de 1996, el Consejo del IASC aprobó, como consecuencia de la revisión de la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias, ciertos cambios en los párrafos 39(i) y 69 de la NIC 22, Combinaciones de Negocios (en la presente Norma son los párrafos 39(i) y 85). La revisión entró en vigor para los estados financieros que abarcaban ejercicios cuyo comienzo fuera a partir del 1 de julio de 1998.

En julio de 1998, se revisaron varios párrafos de la NIC 22 (revisada en 1993), para que fueran coherentes con las siguientes Normas, entonces recién emitidas: NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos; NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes y NIC 38, Activos Inmateriales. También fue revisado el tratamiento del fondo de comercio negativo. La Norma revisada (NIC 22, revisada en 1998), entró en vigor para los estados financieros que abarcaban ejercicios cuyo comienzo fuera a partir del 1 de julio de 1999.

En octubre de 1998, el personal técnico del IASC publicó por separado un folleto conteniendo los Fundamentos de las Conclusiones para la NIC 38, Activos Inmateriales, y para la NIC 22 (revisada en 1998). Las copias de esta publicación están disponibles en el Departamento de Publicaciones del IASC.

En 1999, fue modificado el párrafo 97, con el fin de reemplazar las referencias que contenía a la NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, por las correspondientes a la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance. Además, se modificaron los párrafos 30 y 31(c), al objeto de que fueran coherentes con la NIC 10 (revisada en 1999). El texto modificado tendrá vigencia cuando entre en vigor la NIC 10 (revisada en 1999), es decir, para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2000.

Las siguientes Interpretaciones SIC tienen relación con la NIC 22:

- SIC-9: Combinaciones de Negocios — Clasificación como Adquisición o como Unificación de intereses.
- SIC-22: Combinaciones de Negocios — Ajustes Posteriores de los Valores Razonables y del Fondo de Comercio Informados Inicialmente.
- SIC-28: Combinación de Negocios — Fecha de Intercambio y Valor Razonable de los Instrumentos de Capital.

**NIC 22**

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-7
Definiciones	8
Naturaleza de una combinación de negocios	9-16
Adquisiciones	10-12
Adquisiciones inversas	12
Unificación de intereses	13-16
Adquisiciones	17-76
Contabilidad de las adquisiciones	17-18
Fecha de la adquisición	19-20
Coste de la adquisición	21-25
Reconocimiento de los activos y pasivos identificables	26-31
Distribución del coste de adquisición	32-35
Tratamiento preferente	32-33
Tratamiento alternativo permitido	34-35
Compras sucesivas de acciones	36-38
Determinación de los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos	39-40
Fondo de comercio surgido de la adquisición	41-58
Reconocimiento y valoración	41-43
Amortización	44-54
Recuperación del importe en libros — Pérdidas por deterioro	55-58
Fondo de comercio negativo surgido de la adquisición	59-64
Reconocimiento y valoración	59-63
Presentación	64
Ajustes a la contraprestación de adquisición que dependen de sucesos futuros contingentes	65-67
Cambios posteriores en el coste de adquisición	68-70
Identificación posterior de activos y pasivos identificables o cambios de valor en los mismos	71-76
Unificaciones de intereses	77-83

## NIC 22

Contabilización de las unificaciones de intereses	77-83
Aplicable a todo tipo de combinaciones de negocios	84-85
Impuesto sobre las Ganancias	84-85
Información a revelar	86-98
Disposiciones	99-101
Fecha de vigencia	102-103

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las combinaciones de negocios. La Norma se ocupa tanto del caso de adquisición de una empresa por otra, como del infrecuente caso de unificación de intereses entre dos empresas cuando no puede identificarse a ninguna de ellas como adquirente. La contabilización de una adquisición implica determinar el coste de adquisición, distribuir el mismo entre los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, y contabilizar el fondo de comercio o fondo de comercio negativo, ya sea en el momento de la adquisición o en otros posteriores. Otras cuestiones relevantes en la contabilidad son la determinación del importe de los intereses minoritarios, la contabilización de las adquisiciones que tienen lugar a lo largo de un intervalo largo de tiempo, el registro de los cambios posteriores en el coste de adquisición o en la identificación de los activos y pasivos, así como la información a revelar sobre esta transacción.

## ALCANCE

1. ***Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de las combinaciones de negocios.***
2. Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas, en función de razones legales, fiscales u otras consideraciones relevantes. Puede implicar la compra, por parte de una empresa, de los títulos que representen la propiedad de otra, o bien la adquisición de los activos netos de la otra compañía. La operación puede efectuarse mediante la emisión de acciones o mediante la transferencia de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo u otros activos. La transacción puede haber sido realizada entre los accionistas de las empresas que se combinan o entre una de las empresas y los propietarios de la otra. La combinación de negocios puede suponer el establecimiento de una nueva empresa que tome el control sobre las empresas combinadas, la transferencia de activos netos de una o más de las combinadas a otra, e incluso puede implicar la disolución de una o más de las empresas combinadas. Cuando el fondo económico de la transacción sea coherente con la definición de combinación de negocios dada en esta Norma, los requisitos de contabilización e información a revelar contenidos en la misma serán aplicables a la transacción, con independencia de la estructura concreta que adopte la combinación en cuestión.
3. La combinación de negocios puede dar lugar a una relación dominante-dependiente, en la que la adquirente es la dominante y la adquirida pasa a ser la dependiente. En tales circunstancias, la adquirente aplicará lo contemplado en esta Norma al elaborar sus estados financieros consolidados. Además, incluirá la participación en la empresa adquirida en sus estados financieros individuales, como una inversión en una dependiente (véase la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes).

**NIC 22**

4. La combinación de negocios puede hacerse mediante la compra de los activos netos de otra empresa, incluyendo un eventual fondo de comercio, en lugar de adquirir las acciones de la otra entidad. Tal combinación de negocios no constituye una relación dominante-dependiente. Si se da esta circunstancia, el adquirente aplicará esta Norma al elaborar sus estados financieros individuales y, consecuentemente, también en sus estados financieros consolidados.
5. Una combinación de negocios puede dar lugar a una fusión, de las contempladas por la ley. Aunque los requisitos para una fusión legal difieren según países, por lo general, una fusión legal es una fusión entre dos sociedades en la cual:
  - (a) los activos y pasivos de una sociedad se transfieren a la otra, disolviéndose la primera; o bien
  - (b) los activos y pasivos de ambas sociedades se transfieren a una nueva sociedad y se disuelven las compañías fusionadas.

Muchas fusiones legales surgen como parte del proceso de reestructuración o reorganización de un grupo de sociedades, y no se abordan en esta Norma porque se trata de transacciones entre empresas bajo control común. No obstante, toda combinación de negocios, que dé lugar a que dos entidades se integren en el mismo grupo, se tratará contablemente, según lo establecido en la presente Norma, como una adquisición o como una unificación de intereses en los estados financieros consolidados del citado grupo.

6. En esta Norma no se abordan los estados financieros individuales de la dominante, salvo en las circunstancias descritas en el párrafo 4. Los estados financieros individuales citados se elaborarán, siguiendo diferentes formatos de presentación en distintos países, con el objetivo de satisfacer diversas necesidades informativas.
7. Esta Norma no se ocupa de:
  - (a) las transacciones entre empresas bajo control común; ni de
  - (b) las participaciones en negocios conjuntos (véase la NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos) o los estados financieros de estos negocios.

**DEFINICIONES**

8. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Una combinación de negocios es la unificación de empresas independientes en una entidad económica única, como resultado de que una de las empresas se une con la otra u obtiene el control sobre los activos netos y las operaciones de la misma.**

**Una adquisición es una combinación de negocios en la que una de las empresas, la adquirente, obtiene el control sobre los activos netos y las actividades de la otra, la adquirida, a cambio de una transferencia de activos, el reconocimiento de un pasivo o la emisión de capital.**

**Una unificación de intereses es una combinación de negocios en la que los propietarios de todos los negocios que se combinan acuerdan compartir el control sobre la totalidad, o la práctica totalidad, de los activos netos y las operaciones de las citadas empresas, a fin de conseguir una coparticipación mutua en los riesgos y beneficios de la entidad combinada a partir de ese momento, de manera que ninguna entidad de las que forman parte pueda ser identificada como adquirente frente a la otra u otras.**

**Control es el poder para dirigir las políticas de explotación y financiera de una empresa, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.**

**Una dominante es una empresa que tiene una o más dependientes.**

**Una dependiente es una empresa controlada por otra (denominada dominante).**

**Los intereses minoritarios son la parte de los resultados netos de la explotación, así como de los activos netos de la dependiente que no pertenecen, ya sea directa o indirectamente a través de otras empresas dependientes, a la dominante del grupo.**

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

**Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos, que se van a recibir en cantidades fijas o determinables de dinero.**

**Fecha de adquisición es el momento en el que la adquirida transfiere a la adquirente de manera efectiva, el control sobre los activos netos y las actividades que desarrolla.**

#### NATURALEZA DE UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS

9. Al plantear la contabilización de una combinación de negocios, una operación de adquisición es diferente, en su fondo y significado económico, de una unificación de intereses, y es necesario, por tanto, reflejar en los estados financieros el fondo económico de la operación<sup>(1)</sup>. Por tanto, se prescribe un método diferente para cada una de las situaciones.

##### Adquisiciones

10. En la práctica totalidad de las combinaciones de negocios, una de las empresas participantes obtiene el control sobre la otra, lo que permite identificar a la adquirente. Se puede presumir que el control se obtiene cuando una de las empresas combinadas adquiere más de la mitad de los derechos de voto de la otra, a menos que se pueda demostrar, alegando circunstancias excepcionales, que tal propiedad no constituye control. Incluso cuando una de las empresas combinadas no adquiera más de la mitad de los derechos de voto de la otra empresa participante en la combinación, puede ser posible identificar a una adquirente, siempre que una de las empresas, como resultado de la combinación, haya conseguido:
- (a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto de la otra empresa en virtud de acuerdos con otros inversores;
  - (b) poder para dirigir las políticas de explotación y financieras de la otra empresa, por medio de un acuerdo o por disposición estatutaria;
  - (c) poder para designar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de administración, u órgano de dirección equivalente, de la otra empresa; o
  - (d) poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del órgano de administración u órgano de dirección equivalente de la otra empresa.
11. A pesar de que, en ocasiones, es difícil identificar a una adquirente, existen indicaciones que revelan su existencia. Por ejemplo:
- (a) el valor razonable de una empresa es significativamente más grande que el de la otra participante en la operación, en cuyo caso la empresa mayor es la adquirente;
  - (b) se efectúa la combinación a través de un intercambio de acciones ordinarias con derecho a voto a cambio de efectivo, en cuyo caso la empresa que da el efectivo es la adquirente; o bien
  - (c) la combinación de negocios da lugar a que la gerencia de una empresa sea capaz de controlar la selección del equipo de dirección del negocio combinado resultante, en cuyo caso la empresa dominante es la adquirente.

##### Adquisiciones inversas

12. En ciertas ocasiones, una empresa se convierte en propietaria de las acciones de otra empresa, pero emite a cambio tal cantidad de acciones, que el control del negocio combinado pasa a los antiguos propietarios de la empresa que ha sido adquirida. Esta situación constituye una adquisición inversa. Aunque, desde el punto de vista legal, la empresa que emite las acciones puede ser considerada como la empresa dominante, porque es la que continúa con su actividad, la empresa adquirente es aquella cuyos propietarios controlan ahora la

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-9: Combinaciones de Negocios — Clasificación como Adquisición o como Unificación de Intereses.

**NIC 22**

entidad combinada, ya sea por su poder de voto o por otro de los medios de control mencionados en el párrafo 10. Así, es preciso considerar que la empresa que ha emitido las acciones ha sido adquirida por la otra empresa, y que esta última es la adquirente, aplicándose el método de la adquisición a los activos y pasivos de la empresa que ha emitido las acciones.

*Unificación de intereses*

13. Hay circunstancias de tipo excepcional en las que no se puede identificar a ningún adquirente. En lugar de ser una de las partes dominante, los accionistas de los negocios combinados se unen, en un acuerdo sustancialmente igualitario, para compartir el control sobre la totalidad, o la práctica totalidad, de sus activos netos y las actividades de las citadas empresas. Además, los equipos de dirección de los negocios combinados participan en la gestión de la nueva entidad resultante. A consecuencia de lo anterior, los propietarios de las empresas que se combinan, participan mutuamente en los riesgos y beneficios del negocio conjunto. Tal tipo de combinación de negocios se trata contablemente como una unificación de intereses.
14. En circunstancias normales, la coparticipación en los riesgos y beneficios no es posible sin un intercambio equitativo de acciones comunes entre las empresas que se combinan. Este tipo de canje asegura que se mantendrán las participaciones relativas provenientes de las empresas que se combinan, preservando así el poder de voto de las partes implicadas. No obstante, para que sea efectivamente un intercambio equitativo, no puede haber una reducción significativa en los derechos que corresponderían a las acciones de cualquiera de las empresas que entran en la combinación, puesto que entonces la influencia de ésta quedará mermada.
15. Con el fin de llegar a una coparticipación mutua en los riesgos y beneficios de la entidad combinada:
  - (a) se intercambian o ponen en un fondo común la mayoría, si no la totalidad, de las acciones ordinarias con voto de las empresas que se combinan;
  - (b) el valor razonable de cada una de las empresas que entra en la combinación no difiere significativamente del correspondiente a la otra; y
  - (c) los propietarios de cada empresa mantienen sustancialmente el mismo poder de voto y participación después de la combinación que antes de la misma con respecto a los demás de esa entidad.
16. La coparticipación mutua en los riesgos y beneficios de la entidad combinada se ve disminuida, a la vez que se incrementa la posibilidad de identificar a un adquirente en la operación, cuando:
  - (a) la relativa igualdad en los valores razonables de las empresas combinadas se reduce, y el porcentaje de acciones ordinarias con voto intercambiadas disminuye;
  - (b) los acuerdos financieros, concluidos antes o después de llevar a cabo la combinación, dan alguna ventaja relativa a uno de los grupos sobre el resto de los accionistas; y también cuando
  - (c) la participación de uno de los grupos en el patrimonio neto de la entidad combinada depende del rendimiento, posterior a la combinación, de la empresa que controlaba previamente.

**ADQUISICIONES***Contabilidad de las adquisiciones*

17. ***Toda combinación de negocios que sea una adquisición debe ser contabilizada utilizando el método de compra, tal como se describe en las normas contenidas en los párrafos 19 a 76.***
18. El uso del método de compra, al contabilizar la adquisición de una empresa, tiene como resultado que la operación se registra de forma similar a la adquisición de otros activos. Esto es adecuado puesto que toda adquisición implica una transacción en la que se transfieren activos, se reconocen pasivos o se emite capital, a cambio del control de los activos netos y las actividades de otra empresa. El método de compra utiliza el coste como base para contabilizar la adquisición, procediendo a determinar este coste en función del acuerdo de intercambio que subyace en la transacción de compra de una empresa por otra.

*Fecha de la adquisición*

19. ***A partir del momento de la adquisición, el adquirente debe:***
- (a) ***incorporar los resultados de las operaciones de la adquirida a la cuenta de resultados; y***
  - (b) ***reconocer, en el balance, los activos y pasivos identificables de la adquirida, así como cualquier fondo de comercio o fondo de comercio negativo, resultante de la adquisición.***
20. La fecha de adquisición es el momento en que se transfiere a la adquirente, de forma efectiva, el control de los activos netos y las operaciones de la empresa adquirida, y ésta es también la fecha en que comienza a aplicarse el método de compra. Los resultados de las operaciones de la empresa adquirida se comenzarán a incorporar a los estados financieros de la adquirente a partir de la fecha de adquisición, que es el momento en que se transfiere efectivamente el control de la empresa adquirida a la adquirente. En esencia, la fecha de adquisición es la fecha a partir de la cual la adquirente tiene poder para dirigir las políticas de explotación y financieras de la empresa, con el fin de obtener beneficios económicos de sus actividades. El control no se puede considerar transferido a la adquirente hasta que se hayan cumplido todas las condiciones necesarias para proteger los intereses de las partes implicadas en la operación. No obstante, esta condición no supone que la operación tenga que ser cerrada o finalizada legalmente antes de que el control efectivo pase a la adquirente. Al valorar si se ha transferido o no el control, es necesario considerar el fondo económico de la adquisición.

*Coste de la adquisición*

21. ***Toda adquisición debe contabilizarse según su coste, que es el importe de efectivo o equivalente al efectivo pagado por ella, o bien el valor razonable, en el momento del intercambio, de las contrapartidas entregadas por la adquirente a cambio del control sobre los activos netos de la otra empresa, importes a los que se añadirá cualquier coste directamente atribuible a la adquisición*** <sup>(2)</sup>.
22. Cuando la adquisición implique más de una transacción de intercambio, el coste de adquisición será la suma de todos los costes de las transacciones individuales. Cuando la adquisición se ejecute en varias etapas, es importante distinguir entre la fecha de adquisición y las diferentes fechas en las que tienen lugar los intercambios. Aunque la contabilidad de la adquisición comienza en la fecha de adquisición, se utilizará para realizar la misma toda la información, sobre los costes y valores razonables, determinada en las fechas de cada una de las transacciones de intercambio.
23. Los activos monetarios que se entregan, así como los pasivos que se contraen en la transacción, se valorarán por sus valores razonables en el momento del intercambio. Cuando se difiera el pago de la contraprestación, el coste de adquisición es el valor actual de la contraprestación, teniendo en cuenta cualquier tipo de prima o descuento, que sea probable tener que afrontar en el momento del pago, y no solamente el valor nominal de las partidas a pagar.
24. Al determinar el coste de adquisición, los valores negociables emitidos por la adquirente se valorarán por su valor razonable, que es el valor de mercado en el momento de la transacción de intercambio, siempre que las fluctuaciones excesivas o la estrechez del mercado no hagan del valor de mercado, un indicador poco fiable del valor de los títulos. Cuando el precio de mercado en una fecha particular resulte un indicador poco fiable, es preciso considerar los movimientos de la cotización en un periodo razonable, antes y después del anuncio de las condiciones de la adquisición. Cuando el mercado en sí sea poco fiable, o no exista cotización para los títulos, se estimará el valor de mercado de los títulos emitidos por la adquirente, tomando como referencia su participación proporcional en el valor razonable de la empresa del adquirente, o bien su participación en el valor razonable de la empresa adquirida, el que sea más evidente. La contraprestación en efectivo que, eventualmente, se ofrezca a los accionistas como alternativa a los títulos, también puede suministrar alguna evidencia sobre el valor razonable de los mismos. En general, puede afirmarse que, al determinar el valor

<sup>(2)</sup> Véase también la SIC-28: Combinación de Negocios — Fecha de Intercambio y Valor Razonable de los Instrumentos de Capital.

## NIC 22

razonable de los títulos emitidos en la contraprestación de adquisición, es preciso tener en cuenta todos los aspectos de la operación, incluyendo los factores que han influido en la negociación, así como las valoraciones que puedan suministrar expertos independientes.

25. Además de la contraprestación de adquisición, el adquirente puede incurrir en costes directos relacionados con esta transacción. Entre tales costes están los de emisión y registro de las acciones, así como los honorarios profesionales pagados a los expertos legales, contables, peritos y a otros asesores para efectuar la adquisición. Los costes generales de tipo administrativo, incluyendo los de mantenimiento del departamento que lleva a cabo las adquisiciones, no están relacionados directamente con la transacción particular efectuada, y por tanto no se incluyen en el coste de adquisición, sino que se reconocen como gastos del ejercicio en que se incurrían.

*Reconocimiento de los activos y pasivos identificables*

26. **Los activos y pasivos identificables adquiridos, que han de ser reconocidos de acuerdo con el párrafo 19, deben ser aquellos de la adquirida que existían en la fecha de la adquisición, junto con cualquier pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 31. Estos elementos deben ser reconocidos individualmente a la fecha de adquisición, si y sólo si:**
- (a) **es probable que se deriven de los mismos beneficios económicos futuros a recibir por la adquirente, o que la misma tenga que desprenderse en el futuro de recursos que incorporen beneficios económicos;**  
y
  - (b) **se dispone de una valoración fiable de su coste o valor razonable.**
27. Los activos y pasivos adquiridos, que hayan sido reconocidos utilizando las reglas del párrafo 26, se describen en esta Norma como activos y pasivos identificables. Si se adquieren activos o pasivos que no cumplen los criterios para su reconocimiento, ello supondrá una modificación en el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativo derivado de la adquisición, puesto que el importe del mismo se determinará como el coste residual de la adquisición tras el reconocimiento contable de todos los activos y pasivos identificables.
28. Los activos y pasivos identificables, sobre los que el adquirente obtiene el control, pueden incluir algunos elementos que no estaban reconocidos previamente en los estados financieros de la adquirida. Ello puede ser debido a que, antes de la adquisición, no cumplían los criterios para su reconocimiento como tales. Este es el caso, por ejemplo, de las pérdidas fiscales no utilizadas por parte de la adquirida que, tras la adquisición, cumplen las condiciones para ser activos, pues la adquirente dispone de suficientes ganancias fiscales como para absorberlas.
29. **Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo 31, no deben ser reconocidos, en la fecha de adquisición, pasivos que se deriven de intenciones o actuaciones a realizar por la empresa adquirente. Tampoco deben reconocerse pasivos por pérdidas futuras u otros costes que se espere incurrir como resultado de la adquisición, ya sea por parte de la adquirente o de la empresa adquirida.**
30. Los pasivos a los que hace referencia el párrafo 29, no constituyen pasivos de la adquirida en el momento de la adquisición. Por tanto, no son relevantes a la hora de distribuir el coste de la compra efectuada. Sin embargo, esta Norma contiene una excepción específica a este principio general. Esta excepción se aplicará siempre que la adquirente haya desarrollado planes que tengan relación con las actividades de la empresa adquirida, de forma que aparezca un determinado pasivo como consecuencia directa de la adquisición. Puesto que los planes anteriores son una parte del plan general que la adquirente ha confeccionado para adquirir el otro negocio, esta Norma contiene la exigencia de que la empresa adquirente proceda a reconocer una provisión por los costes que se derivarán de la actuación (véase el párrafo 31). Para los propósitos de aplicación de esta Norma, los activos y los pasivos identificables adquiridos comprenden también la citada provisión, reconocida en aplicación del párrafo 31. En el citado párrafo se establecen condiciones estrictas, diseñadas para asegurar que los planes son parte integrante de la adquisición, y que en un periodo corto de tiempo (como máximo tres meses después de la adquisición o antes del momento en que se formulen los estados financieros, según que plazo se cumpla antes), la empresa adquirente tendrá desarrollados los citados planes, de forma que la empresa se vea obligada a reconocer una provisión por reestructuración, según lo establecido por la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Esta Norma también exige, a las empresas, proceder a la reversión de tales provisiones si el plan no se lleva a cabo de la manera prevista, o según el calendario originalmente aprobado (véase el párrafo 75), así como a incluir información sobre las referidas provisiones (véase el párrafo 92).



31. **En la fecha de adquisición, la empresa adquirente deberá proceder a reconocer una provisión, que no era un pasivo para la empresa adquirida en esa fecha, si y sólo si la adquirente:**
- (a) **ha desarrollado, en el momento de la adquisición o con anterioridad a la misma, los componentes principales de un plan que implique la reducción o la terminación de las actividades del negocio adquirido, y que se refiera a:**
    - (i) **indemnizaciones a los empleados del negocio adquirido por la terminación de sus contratos;**
    - (ii) **la clausura de fábricas, talleres u otras ubicaciones de la adquirida;**
    - (iii) **la eliminación de líneas de producción del negocio adquirido; o bien**
    - (iv) **la terminación de los contratos de la adquirida que resultaran onerosos para la adquirente, siempre que el adquirente hubiese comunicado a la otra parte, en la fecha de la adquisición o en un momento anterior, la finalización del contrato;**
  - (b) **ha procedido a dar publicidad sobre las principales características del plan, bien en la fecha de la adquisición o en un momento anterior, de forma que haya generado expectativas válidas de que el plan será llevado a cabo, para aquellos que se vean afectados por su existencia; y**
  - (c) **ha desarrollado estas características principales del plan en planes formales detallados, en la fecha más próxima de las dos siguientes: tres meses después de la fecha de adquisición o la fecha en la que se formulan los estados financieros, incluyendo al menos, los siguientes extremos:**
    - (i) **las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;**
    - (ii) **las principales ubicaciones o localizaciones afectadas;**
    - (iii) **la ubicación, función y número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios;**
    - (iv) **los desembolsos que se llevarán a cabo; y**
    - (v) **las fechas en las que el plan será implementado.**

**Las provisiones que se reconozcan en cumplimiento de lo establecido en este párrafo, deberán cubrir sólo los costes de los conceptos contenidos en los apartados (a) (i) hasta (a) (iv) anteriores.**

*Distribución del coste de adquisición*

*Tratamiento preferente*

32. **Los activos y pasivos identificables reconocidos, según el párrafo 26, deben ser valorados según el importe que resulte de sumar:**
- (a) **el valor razonable de los activos y pasivos identificables, adquiridos en la fecha de la compraventa, en función de la porción de propiedad adquirida por el comprador en el acuerdo de intercambio; y**
  - (b) **la proporción de los intereses minoritarios del importe en libros, anterior a la adquisición, de los activos y pasivos identificables de la dependiente.**

**Cualquier fondo de comercio o fondo de comercio negativo resultante, debe ser contabilizado según lo establecido en esta Norma.**

33. El coste de adquisición se distribuye, entre los activos y pasivos identificables reconocidos según el párrafo 26, tomando como referencia su valor razonable en la fecha del acuerdo de adquisición. No obstante, el coste de adquisición se relaciona únicamente con el porcentaje de activos y pasivos netos identificables comprados por el adquirente. Consecuentemente, cuando el adquirente no compra la totalidad de las acciones de la otra empresa, el valor de los intereses minoritarios se determina según la proporción de propiedad mantenida, por los accionistas externos, en el importe en libros de los activos netos identificables de la dependiente. La razón de lo anterior es que dichos intereses minoritarios no han tomado parte en el acuerdo que ha llevado a la adquisición de la otra empresa.

**NIC 22**

## Tratamiento alternativo permitido

34. **Los activos y pasivos identificables, reconocidos según el párrafo 26, deben valorarse por sus valores razonables en la fecha de adquisición. Cualquier fondo de comercio o fondo de comercio negativo resultante, debe ser contabilizado según lo establecido en esta Norma. Los eventuales intereses minoritarios resultantes deben ser valorados según la proporción minoritaria de los valores razonables de los activos y pasivos identificables reconocidos, de acuerdo con el citado párrafo 26.**
35. Según este tratamiento, los activos netos identificables sobre los que el adquirente ha obtenido el control se valorarán por sus valores razonables, con independencia de si aquél ha adquirido la totalidad o no del capital de la otra empresa, o de si ha adquirido directamente los activos mencionados. Consecuentemente, la partida de intereses minoritarios se valorará según la porción de propiedad que éstos tengan en los activos netos identificables de la dependiente.

## Compras sucesivas de acciones

36. Una determinada adquisición puede haber supuesto más de una compraventa de títulos, como sucede, por ejemplo, cuando se lleva a cabo en etapas, mediante compras sucesivas en bolsa. Si esto ocurriese, cada transacción importante será tratada por separado, tanto para determinar los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos, como para establecer el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativos en la transacción. Esto dará lugar, en todas y cada una de las adquisiciones importantes, a una comparación entre el valor de la inversión efectuada y el de la participación en el valor razonable de los activos y pasivos netos identificables adquiridos en cada transacción significativa.
37. Cuando la adquisición se lleva a cabo por medio de compras sucesivas, los valores razonables de los activos y pasivos identificables pueden diferir, entre las fechas de las diferentes transacciones. Si todos los activos y pasivos identificables, relacionados con una compra, se reexpresan según sus valores razonables, en el momento de cada adquisición sucesiva, los ajustes que esta reexpresión suponga en las participaciones previamente adquiridas también se reflejarán contablemente.
38. Antes de ser calificada como una adquisición, la transacción puede estar tratada como inversión en una empresa asociada, y contabilizarse utilizando el método de la participación, según lo establecido en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas. De ser así, la determinación de los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos, así como el reconocimiento del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, se produce hipotéticamente desde la fecha en que se aplica el método de la participación. Cuando la participación no cumple las condiciones de empresa asociada, los valores razonables de los activos y pasivos identificables se determinarán en la fecha de cada compra importante, y se reconocerá el fondo de comercio o fondo de comercio negativo desde la fecha de la adquisición.

## Determinación de los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos

39. A continuación se dan algunas reglas generales para determinar el valor razonable de ciertos activos y pasivos identificables adquiridos:
- (a) títulos cotizados, por sus valores corrientes de mercado;
  - (b) títulos no cotizados en el mercado, por sus valores estimados, tomando en consideración datos tales como los índices precio ganancia, los rendimientos por dividendo y los tipos de crecimiento esperado de títulos comparables, emitidos por empresas de similares características;
  - (c) partidas a cobrar, por los valores actuales de los importes a recibir, determinados utilizando tipos de interés de mercado apropiados, menos las correspondientes rebajas por insolvencias y costes de cobranza, en su caso. No obstante, el descuento no es necesario para las partidas a cobrar a corto plazo, siempre que la diferencia entre el importe nominal y el importe descontado sea de escasa importancia relativa;

- (d) existencias:
- (i) productos terminados y mercaderías, por sus precios de venta menos la suma de: (a) los costes de enajenación o abandono, y (b) una proporción razonable de ganancias que retribuyan el esfuerzo de venta de la adquirente, calculada a partir de las ganancias obtenidas en mercaderías o productos terminados similares;
  - (ii) productos en curso, por los precios de venta de los productos terminados correspondientes menos la suma de: (a) los costes necesarios para completar la fabricación, (b) los costes de enajenación o abandono, y (c) una proporción razonable de ganancias que retribuyan el esfuerzo de producir y vender por parte de la adquirente, calculada a partir de las ganancias obtenidas en productos terminados similares; y
  - (iii) materias primas, por sus costes corrientes de reposición;
- (e) terrenos y edificios, por sus valores de mercado;
- (f) inmovilizado material, por su valor de mercado, determinado normalmente mediante tasación, pero si no hay evidencia del valor de mercado, por causa de la naturaleza especializada del inmovilizado material, o porque los mismos se venden sólo en raras ocasiones, salvo como parte de una empresa en funcionamiento, se valorarán a su coste de reposición debidamente amortizado;
- (g) activos inmateriales, según han sido definidos en la NIC 38, Activos Inmateriales, por sus valores razonables, determinados según las reglas siguientes:
- (i) por referencia a un mercado activo, como se define en la citada NIC 38; y
  - (ii) si no existiera un mercado activo sobre una base que refleje la cantidad que la empresa hubiera pagado por el activo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor bien informados y dispuestos, sobre la base de la mejor información disponible (véase la NIC 38 para obtener directrices más completas sobre la determinación del valor razonable de un activo inmaterial adquirido en una combinación de negocios);
- (h) los activos netos o las obligaciones por planes de prestaciones definidas, a los valores actuales de las obligaciones por prestaciones definidas, menos el valor razonable de los activos del plan, teniendo en cuenta que los activos sólo se reconocerán en la medida que sea probable que estén disponibles para la empresa, en forma de reembolsos procedentes del plan o de una reducción en las aportaciones futuras;
- (i) los activos y pasivos por impuestos, por el importe de la ganancia fiscal derivada de las pérdidas fiscales o los impuestos a pagar respecto a las ganancias o pérdidas, valorados desde la perspectiva de la entidad combinada o grupo resultante de la adquisición. El activo o el pasivo por impuestos se determinará tras contabilizar el efecto fiscal de la reexpresión de los activos y pasivos identificables por su valor razonable, y su saldo no ha de ser objeto de descuento. Entre los activos fiscales se incluirán los eventuales activos por impuestos diferidos de la adquirente, que no se reconocieron antes de la combinación de negocios, pero que, como consecuencia de la misma, pasan a satisfacer los criterios para su reconocimiento de la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias;
- (j) acreedores comerciales y pagarés, deudas a largo plazo, pasivos, ingresos devengados y otras cuentas a pagar, por los valores actuales de los pagos a realizar para liquidar esas cuentas, descontados a los tipos de interés de mercado que resulten apropiados, teniendo en cuenta que el descuento no es obligatorio para los pasivos a corto plazo, siempre y cuando la diferencia entre el importe nominal de los mismos y el importe ya descontado sea de poca importancia relativa;
- (k) contratos onerosos y otros pasivos identificables de la adquirida, por los valores actuales de los importes que serán desembolsados, para cancelar la obligación de que se trate, calculados al tipo de interés de mercado que sea apropiado; y
- (l) provisiones por reducción o cancelación de actividades de la empresa adquirida que hayan sido objeto de reconocimiento según lo establecido en el párrafo 31, por los importes calculados de acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

Algunas de las directrices anteriores presuponen que los valores razonables se determinarán utilizando el descuento. Cuando en una directriz no se haya hecho referencia al descuento, éste puede no ser utilizado al calcular los valores razonables de los activos y pasivos identificables.

## NIC 22

40. ***Si no se ha podido determinar el valor razonable de un activo inmaterial por referencia a un mercado activo (definido en la NIC 38, Activos Inmateriales), el importe que se debe reconocer para ese activo inmaterial, en la fecha de adquisición, estará limitado a una cantidad que no de lugar a la creación, o en su caso al incremento, del fondo de comercio negativo surgido de la adquisición (véase el párrafo 59).***

*Fondo de comercio surgido de la adquisición*

**Reconocimiento y valoración**

41. ***Todo exceso del coste de adquisición sobre la participación de la adquirente en el valor razonable de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, en la fecha de la transacción de intercambio, debe ser calificado como un fondo de comercio y reconocido como un activo.***
42. El fondo de comercio, surgido de la adquisición, representa un pago efectuado por la empresa adquirente anticipándose a los beneficios económicos futuros. Estos beneficios económicos futuros pueden aparecer a consecuencia de la sinergia entre los activos identificables adquiridos, o por causa de activos que, individualmente considerados, no cumplan las condiciones para tratarlos como activos en los estados financieros, pero por los cuales la empresa adquirente ha estado dispuesta a pagar en el momento de la adquisición.
43. ***El fondo de comercio debe ser contabilizado por su coste, menos la amortización acumulada y la pérdida acumulada por deterioro en su valor.***

**Amortización**

44. ***El fondo de comercio debe ser objeto de amortización de una forma sistemática a lo largo de su vida útil. El periodo de amortización debe reflejar la mejor estimación del plazo a lo largo del cual se espera que produzca beneficios económicos para la empresa. Existe la presunción refutable de que la vida útil del fondo de comercio no es superior a veinte años, desde el momento de su reconocimiento inicial.***
45. ***El método de amortización utilizado debe reflejar el patrón de consumo esperado, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del fondo de comercio. En tal sentido, debe adoptarse el método lineal de amortización, a menos que exista una evidencia convincente de que, en las circunstancias concretas, es más apropiado algún otro método.***
46. ***La amortización de cada ejercicio debe ser reconocida como un gasto en la cuenta de resultados.***
47. Conforme pasa el tiempo, el fondo de comercio pierde valor, reflejando el hecho de que su capacidad de servicio disminuye. En algunos casos puede parecer que el valor del fondo de comercio no disminuye con el tiempo. Esto sucede porque el potencial de beneficios económicos que fue adquirido en un principio, está siendo reemplazado progresivamente por otro potencial distinto de beneficios económicos, que se deriva de las mejoras siguientes del fondo de comercio. En otras palabras, se está produciendo una sustitución del fondo de comercio adquirido por otro fondo de comercio generado internamente. En la NIC 38, Activos Inmateriales, se prohíbe el reconocimiento como activo de cualquier fondo de comercio generado internamente. Por tanto, resultará apropiado que la partida que representa el fondo de comercio adquirido sea amortizada, utilizando un método sistemático, a lo largo del periodo que represente la mejor estimación de su vida útil.
48. Es preciso considerar varios factores a la hora de estimar la vida útil del fondo de comercio, entre los que se incluyen los siguientes:
- (a) la naturaleza y la vida previsible del negocio adquirido;
  - (b) la estabilidad y la vida previsible de la industria con la que se relacione el fondo de comercio;
  - (c) la información pública sobre las características del fondo de comercio en empresas o sectores industriales similares, y los ciclos de vida característicos de tales actividades;
  - (d) los efectos de la obsolescencia en el producto, los cambios en la demanda y otros factores económicos relativos a la empresa que se haya adquirido;

- (e) las expectativas de vida activa de los empleados o grupos de empleados clave, así como si la empresa adquirida puede ser administrada de forma eficaz por equipos de gerentes diferentes;
  - (f) el importe de los desembolsos por mantenimiento, o el volumen de financiación necesario para conseguir la obtención de los beneficios económicos futuros de la empresa adquirida, así como la capacidad que la compañía tenga para alcanzar los mismos;
  - (g) las reacciones esperadas por parte de los competidores actuales o potenciales; y
  - (h) el periodo de control sobre la empresa que se acaba de adquirir, así como los condicionantes legales, reglamentarios o contractuales que afecten a su vida útil.
49. Debido a que el fondo de comercio representa, entre otras cosas, beneficios económicos futuros debidos a la sinergia o a activos que no han podido reconocerse por separado, es difícil estimar su vida útil. Además, las estimaciones de la vida útil serán menos fiables a medida que aumente la duración de su vida esperada. La presunción manejada en esta Norma es que el fondo de comercio no tiene una vida útil superior a veinte años, contados desde el momento del reconocimiento inicial.
50. En casos muy raros, pudiera existir una evidencia convincente de que la vida útil del fondo de comercio va a superar el periodo de veinte años. Aunque es difícil encontrar ejemplos, esto puede suceder cuando el fondo de comercio en cuestión está tan directamente relacionado con un activo identificable, o un grupo de activos, que cabe esperar, de forma razonable, que aporten beneficios a la empresa a lo largo de toda la vida útil de tales elementos identificables. En tales casos, se invalida y rechaza la presunción de que la vida útil no va a superar los veinte años, y la empresa:
- (a) amortizará el fondo de comercio en el periodo que represente la mejor estimación de su vida útil;
  - (b) estimará el importe recuperable del fondo de comercio, al menos, anualmente, con el fin de detectar cualquier pérdida por deterioro del elemento (véase el párrafo 56); y
  - (c) revelará información, a través de una nota, de las razones por las que ha rechazado la presunción, así como de los factores que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del fondo de comercio (véase el párrafo 88(b)).
51. La vida útil del fondo de comercio siempre estará limitada en el tiempo. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del fondo de comercio, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte irreal.
52. En raras ocasiones, o quizá en ninguna, existirá una evidencia suficiente como para utilizar un método de amortización distinto del lineal, más aún cuando el método produzca, en el fondo de comercio, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal. El método de amortización escogido será aplicado de forma coherente en cada ejercicio, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de los beneficios económicos derivados del fondo de comercio.
53. Al contabilizar una adquisición, pueden existir circunstancias en las que el fondo de comercio, aparecido en la misma, no sea reflejo de los beneficios económicos futuros que se esperaban por parte de la empresa adquirente. Por ejemplo, esto sucede cuando, desde que se negoció el precio de adquisición, se hubiera producido una disminución de los flujos futuros de efectivo esperados de los activos identificables que se adquirieron. En este caso, la empresa procederá a realizar las comprobaciones del deterioro de valor que vienen establecidas en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, con el fin de detectar la posible pérdida por deterioro del fondo de comercio.
54. ***Tanto el periodo de amortización como el método utilizado para calcular la misma deben ser revisados periódicamente, y como mínimo al final de cada ejercicio. Si la vida útil esperada para el fondo de comercio es significativamente diferente de las estimaciones previas, el periodo de amortización debe ser convenientemente modificado. Si se hubiera producido un cambio significativo en el patrón esperado para los beneficios económicos futuros derivados del fondo de comercio, el método utilizado debe ser modificado para que refleje los nuevos patrones de comportamiento de los beneficios. Tales cambios deben ser contabilizados como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, ajustando la cuota de amortización tanto para el ejercicio corriente como para los futuros.***

## NIC 22

## Recuperación del importe en libros — Pérdidas por deterioro

55. Para determinar si el fondo de comercio ha deteriorado su valor, la empresa aplicará lo dispuesto en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En la NIC 36 se explica cómo revisan las empresas el importe en libros de sus activos, cómo determinan el importe recuperable de cada activo y cuándo proceden a reconocer, o a revertir, una pérdida por deterioro.
56. **Además de aplicar los requisitos que figuran en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, la empresa debe estimar, al menos en cada fecha del balance y de acuerdo con la NIC 36, el importe recuperable del fondo de comercio cuya amortización se extienda por un periodo superior a veinte años, desde su reconocimiento inicial, incluso aunque no haya indicación de que tal partida haya deteriorado su valor.**
57. A menudo es difícil saber si el fondo de comercio ha deteriorado su valor, en particular cuando tiene una vida útil muy larga. Como consecuencia de esto, la presente Norma requiere, como mínimo, un cálculo anual del importe recuperable del fondo de comercio, cuya vida útil supere los veinte años desde el momento de su reconocimiento inicial.
58. La exigencia de comprobación anual de la pérdida por deterioro de valor se aplicará siempre que la vida útil total estimada para el fondo de comercio supere los veinte años, a contar desde el momento de su reconocimiento inicial. Por tanto, si la estimación de la vida útil del fondo de comercio fue menor de veinte años, en el momento del reconocimiento inicial de la misma, y posteriormente fue extendida hasta exceder el periodo de veinte años desde ese mismo momento inicial, la empresa procederá a ejecutar las comprobaciones relativas al deterioro de valor, exigidas por el párrafo 56, y revelará la información exigida por el párrafo 88(b).

## Fondo de comercio negativo surgido de la adquisición

## Reconocimiento y valoración

59. **En la fecha de la transacción que produzca el intercambio, cualquier exceso de la parte proporcional que corresponda a la empresa adquirente, en el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, sobre el coste de adquisición de los mismos, debe ser reconocido como un fondo de comercio negativo.**
60. La existencia de un fondo de comercio negativo puede indicar que se ha sobrestimado el valor de los activos identificables, o se han omitido o infraestimado los pasivos identificables. Es importante asegurarse de que no se den ninguno de estos casos antes de proceder a reconocer un fondo de comercio negativo.
61. **La existencia de un fondo de comercio negativo puede estar relacionada con expectativas de gastos o pérdidas en el futuro, que si bien han sido identificados en el plan realizado por la empresa adquirente, y se ha procedido a valorarlos de forma fiable en la fecha de la adquisición, no representan pasivos identificables en el momento de realizar ésta (véase el párrafo 26). En tal caso, la proporción correspondiente de fondo de comercio negativo debe ser reconocida, como ingreso, en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se proceda a reconocer las pérdidas o los gastos relacionados. Si tales futuras pérdidas o gastos no se produjesen al llegar los periodos en cuestión, se procederá a tratar el fondo de comercio negativo según establecen los apartados (a) y (b) del párrafo 62.**
62. **Siempre que el fondo de comercio negativo no tenga relación con pérdidas o gastos futuros esperados, que puedan ser valorados de forma fiable en la fecha de la adquisición, debe procederse a reconocer el fondo de comercio negativo como ingreso en la cuenta de resultados de la siguiente manera:**
- (a) **el importe del fondo de comercio negativo que no exceda de los valores razonables de los activos identificables de carácter no monetario adquiridos, debe ser reconocido como ingreso de forma sistemática, a lo largo de un periodo igual a la vida útil media ponderada restante de los activos amortizables adquiridos; y**
  - (b) **el importe del fondo de comercio negativo que exceda de los valores razonables de los activos identificables de carácter no monetario adquiridos, debe ser reconocido como un ingreso de forma inmediata.**
63. En el caso de que el fondo de comercio negativo no se relacione con pérdidas o gastos futuros esperados, que hayan sido identificados en el plan realizado por la empresa adquirente para proceder a la adquisición, y además hayan podido ser medidos de forma fiable, tal fondo de comercio negativo ha de ser tratado como una ganancia, a reconocer como ingreso en la medida que se consuman los beneficios económicos incorporados a los activos depreciables o amortizables adquiridos. En el caso de activos monetarios, la ganancia correspondiente se lleva como ingreso de forma inmediata.

## Presentación

64. ***El fondo de comercio negativo debe presentarse, en los estados financieros, como una deducción de los activos de la empresa que presenta la información, utilizando para ello la misma clasificación del balance en la que se incluya el fondo de comercio.***

## Ajustes a la contraprestación de adquisición que dependen de sucesos futuros contingentes

65. ***Cuando el acuerdo que da lugar a la adquisición prevea un ajuste posterior en la contraprestación de adquisición, que dependa de uno o más sucesos futuros contingentes, el importe del ajuste debe ser incluido en el coste de la adquisición, con efectos a la fecha en que tuvo lugar ésta, siempre que dicho ajuste sea probable y su importe pueda ser valorado con fiabilidad.***
66. Los acuerdos de adquisición pueden contemplar ajustes posteriores en la contraprestación de adquisición, a la luz del desarrollo de uno o más sucesos futuros. Los ajustes pueden ser contingentes dependiendo de que un nivel específico de ganancias se mantenga, o se alcance en ejercicios futuros, o bien de que se mantenga el precio de cotización de las acciones emitidas como parte de la contraprestación de adquisición.
67. Cuando se proceda a contabilizar una adquisición, será normalmente posible estimar el importe de cualquier eventual ajuste en la contraprestación, incluso si existe incertidumbre, sin que por ello la información pierda fiabilidad. Si el suceso futuro no tuviese lugar, o la estimación tuviera que revisarse posteriormente, se procederá a ajustar el coste de adquisición, con el consiguiente efecto que ello pueda tener en el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativo que se hubiese registrado.

## Cambios posteriores en el coste de adquisición

68. ***El coste de adquisición debe ser ajustado cuando, con posterioridad a la adquisición, se resuelva cualquier contingencia que afecte al importe de la contraprestación pactada, siempre que el pago de ese importe sea probable y pueda ser estimado con fiabilidad.***
69. Las condiciones de una determinada adquisición pueden prever ajustes de la contraprestación, si los resultados de las operaciones de la adquirida superan o no llegan a un determinado nivel tras la compra. Cuando tal ajuste posterior resulte probable y se pueda hacer una estimación fiable de su importe, la empresa adquirente tratará la contraprestación adicional como un ajuste en el coste de la adquisición, con el consiguiente efecto que ello pueda tener en el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativo.
70. En ciertas circunstancias, la empresa adquirente puede ser requerida por el vendedor para que realice pagos posteriores, para compensarle de una reducción en el valor de la contraprestación pactada inicialmente. Se da este caso, por ejemplo, cuando el adquirente ha garantizado el precio de mercado de las acciones o las obligaciones emitidas como contraprestación, y ha tenido que ampliar posteriormente las emisiones de estos títulos con el propósito de completar el coste de adquisición acordado. En tales casos no se produce un incremento en el coste de adquisición y, consecuentemente, no se ajustará el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativo. En lugar de ello, el incremento en las acciones u obligaciones emitidas representará una reducción en la prima o un incremento en el descuento que corresponda a las emisiones iniciales.

Identificación posterior de activos y pasivos identificables, o cambios de valor en los mismos <sup>(3)</sup>

71. ***Los activos y pasivos identificables que, habiendo sido adquiridos, no satisfagan los criterios, establecidos en el párrafo 26, para su reconocimiento como tales por separado en el momento de la adquisición, deben ser reconocidos tan pronto como cumplan los citados criterios. El importe en libros por el que se hayan registrado los activos y pasivos identificables adquiridos debe ser ajustado cuando, después de la compra, se disponga de evidencia adicional para reestimar los importes asignados a tales activos y pasivos. El importe asignado al fondo de comercio o fondo de comercio negativo debe también ser ajustado, si fuera necesario, en la medida que:***
- (a) ***el citado ajuste no incremente el importe en libros del fondo de comercio por encima de su importe recuperable, según está definido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos; y además***

<sup>(3)</sup> Véase también la SIC-22: Combinaciones de Negocios — Ajustes Posteriores de los Valores Razonables y del Fondo de Comercio Informados Inicialmente.

## NIC 22

- (b) *se proceda a realizar tal ajuste al finalizar el primer ejercicio anual que haya comenzado tras la adquisición (salvo por lo que se refiere al reconocimiento de un pasivo identificable, según lo contemplado en el párrafo 31, en cuyo caso se aplicará el marco temporal recogido en el apartado c del susodicho párrafo);*

*de otra manera, los ajustes en los activos y pasivos identificables deben reconocerse como ingresos o gastos del ejercicio.*

72. Algunos activos o pasivos identificables de la empresa adquirida pueden no haber sido reconocidos en el momento de la adquisición por no cumplir los criterios para su reconocimiento, o bien porque la empresa adquirente no tenía conocimiento de su existencia. De forma similar, los valores razonables asignados en el momento de la adquisición pueden necesitar ser ajustados si aparece alguna evidencia adicional que ayude a estimar el valor del activo o el pasivo identificables, con referencia al momento de la adquisición. Cuando tenga lugar un reconocimiento de activos o pasivos identificables, o un ajuste en su importe en libros tras la finalización del primer ejercicio anual (no se tienen en cuenta periodos intermedios) que comience después de la adquisición, se procederá a registrar como ingresos o gastos los ajustes, en lugar de modificar el valor del fondo de comercio o fondo de comercio negativo. Este límite temporal, si bien arbitrario en su duración, previene que se lleven a cabo reestimaciones indefinidas del valor del fondo de comercio o fondo de comercio negativo.
73. Según el párrafo 71, el importe en libros del fondo de comercio o fondo de comercio negativo se ajustará si, por ejemplo, se ha producido un deterioro de valor en un activo identificable, antes del cierre del primer ejercicio anual que haya comenzado tras la adquisición, siempre que la citada pérdida no esté relacionada ni con sucesos específicos ni con cambios en las circunstancias que hayan ocurrido tras la fecha de la adquisición.
74. Cuando tras la adquisición, pero antes de la finalización del primer ejercicio anual comenzado después de la compra, la empresa adquirente tome conciencia de la existencia de un pasivo, que ya existía en el momento de la compra, pero que no se registró entonces, o de un deterioro de valor que no tenga relación ni con sucesos específicos ni con cambios en las circunstancias ocurridas tras la fecha de adquisición, no se procederá a incrementar el fondo de comercio por encima de su importe recuperable, determinado según lo que establece la NIC 36.
75. ***Si, siguiendo lo establecido en el párrafo 31, se hubiera procedido a reconocer provisiones para la terminación o reducción significativa de determinadas actividades de la empresa adquirida, deberá procederse a revertir tales provisiones si, y sólo si:***
- (a) *no fuera ya probable la salida de beneficios económicos; o*
- (b) *no se hubiera llevado a cabo el plan formal y detallado:*
- (i) *en la forma establecida por el plan formal y detallado; o bien*
- (ii) *dentro del intervalo de tiempo establecido en el citado plan formal y detallado.*

*Esta reversión deberá reflejarse como un ajuste del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, así como de los intereses minoritarios, en su caso, y no se procederá a reconocer gasto o ingreso alguno en esta operación. El saldo ajustado del fondo de comercio deberá ser amortizado a lo largo de su vida útil restante, sin cambiar las cuotas de amortización de ejercicios pasados. El saldo ajustado del fondo de comercio negativo deberá tratarse contablemente según lo establecido en los apartados (a) y (b) del párrafo 62.*

76. Normalmente, las provisiones reconocidas según lo establecido en el párrafo 31 no requieren ajustes posteriores, puesto que es necesario un plan formal y detallado para identificar los desembolsos que deben ser efectuados. Si los citados desembolsos no tienen lugar en el periodo esperado, o no fuera necesario incurrir en ellos, será preciso ajustar el importe de la provisión dotada por causa de las actividades que se terminan o se reducen significativamente en la empresa adquirida, con el correspondiente ajuste en el saldo del fondo de comercio o fondo de comercio negativo y, si procede, en el importe de los intereses minoritarios. En el caso de que apareciese, con posterioridad, una obligación que se tenga que reconocer según la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, la empresa adquirente procedería a registrar el correspondiente gasto.

## UNIFICACIÓN DE INTERESES

*Contabilización de las unificaciones de intereses*

77. ***Las unificaciones de intereses deben ser tratadas contablemente utilizando el método de unificación de intereses, tal como se describe en los párrafos 78, 79 y 82.***



78. ***Al aplicar el método de unificación de intereses, las partidas de los estados financieros de las empresas combinadas, tanto para el ejercicio en el que se verifica la unificación, como para la información comparativa de otros ejercicios anteriores, deben ser incluidas en los estados financieros de la nueva empresa combinada como si la unificación se hubiera producido al principio del primer ejercicio al que correspondan las cifras presentadas. Los estados financieros de una empresa combinada no deben incorporarse a los de la unificación de intereses de la que ésta forme parte, si la fecha de la unificación correspondiente a ésta es posterior a la del balance más reciente que se incluya en los estados financieros presentados.***
79. ***Cualquier diferencia entre el importe registrado por las acciones o participaciones emitidas, más cualquier contraprestación adicional en forma de efectivo u otros activos, y el importe registrado como acciones o participaciones adquiridas, debe ser llevada directamente a las cuentas del patrimonio neto.***
80. La característica esencial de la unificación de intereses es que no ha tenido lugar una adquisición, y que se ha producido una continuación en la participación mutua en los riesgos y beneficios que existían antes de la combinación de empresas. Al utilizar el método de la unificación de intereses, esto se reconocerá contabilizando la combinación de empresas como si las entidades estuviesen funcionando por separado, como antes de la unificación, pero ahora administradas y poseídas conjuntamente. De acuerdo con lo anterior, se practicarán sólo cambios mínimos al proceder a la suma de los estados financieros individuales.
81. Puesto que la unificación de intereses da lugar a una única entidad combinada, ésta habrá de adoptar un sólo conjunto de principios y políticas contables. Por tanto, la entidad combinada reconocerá los activos, pasivos y patrimonio neto de las entidades combinadas, según sus importes en libros en los estados individuales, ajustándolos únicamente como resultado de conformar las políticas contables seguidas por las empresas combinadas, que han de ser aplicadas a todos los ejercicios de los que se presente información. No hay lugar, en este caso, para el reconocimiento de un eventual fondo de comercio o fondo de comercio negativo. De forma similar, al preparar los estados financieros de la entidad combinada, se procederá a eliminar todas las transacciones entre las empresas que se combinan, hayan ocurrido éstas antes o después de la unificación.
82. ***Los gastos incurridos, en relación con la unificación de intereses, deben ser reconocidos como gastos del ejercicio en que hayan tenido lugar.***
83. Entre los gastos realizados para llevar a cabo la unificación se encuentran los de registro, los de suministro de información a los accionistas, los honorarios de asesores y consultores, así como los salarios y otros gastos relacionados con los servicios prestados por empleados que han tomado parte en las operaciones que supone la combinación de negocios. También se incluirán los eventuales costes o pérdidas incurridas al combinar las actividades de las entidades que funcionaban previamente por separado.

#### APLICABLE A TODO TIPO DE COMBINACIONES DE NEGOCIOS

##### *Impuesto sobre las Ganancias*

84. En algunos países, el tratamiento contable de las combinaciones de negocios puede diferir del aplicado conforme a las respectivas leyes del impuesto sobre las ganancias. Los activos y pasivos por impuestos diferidos que se deriven de la combinación de negocios se reconocerán según lo establecido en la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.
85. Los beneficios potenciales de las pérdidas fiscales a compensar en futuros ejercicios, u otros activos por impuestos diferidos, de una empresa adquirida, que no fueron objeto de reconocimiento como activos identificables, por parte de la empresa adquirente, en el momento de la compra, pueden verse realizados posteriormente. Cuando esto ocurra, la empresa adquirente pasa a reconocer el beneficio como un ingreso, según lo establecido en la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias. Además, la empresa adquirente:
- procederá a ajustar el importe en libros original del fondo de comercio, así como la amortización acumulada correspondiente, según los importes que se habrían registrado si el activo por impuestos diferidos hubiera sido reconocido como un activo identificable en el momento de la combinación de negocios; y
  - reconocerá la reducción en el importe en libros neto del fondo de comercio como un gasto del ejercicio.

Sin embargo, este procedimiento no genera un fondo de comercio negativo, ni incrementa su saldo.

## NIC 22

## INFORMACIÓN A REVELAR

86. *La siguiente información debe ser revelada, en todos los casos de combinaciones de negocios, dentro de los estados financieros del ejercicio en que tenga lugar la combinación:*
- (a) *los nombres y descripciones de las empresas combinadas;*
  - (b) *el método usado para contabilizar la combinación;*
  - (c) *la fecha efectiva de la combinación a efectos contables; y*
  - (d) *las partes de la empresa combinada que se ha decidido enajenar o abandonar.*
87. *En el caso de combinaciones de negocios que se califiquen como adquisiciones, deben revelarse además las siguientes informaciones, dentro de los estados financieros del ejercicio durante el que la adquisición ha tenido lugar:*
- (a) *el porcentaje de acciones con voto adquiridas; y*
  - (b) *el coste de la adquisición, con una descripción de la contraprestación pagada o a pagar en forma contingente.*
88. *Por lo que se refiere al fondo de comercio, los estados financieros deben revelar:*
- (a) *el periodo o periodos de amortización adoptados;*
  - (b) *cuando el periodo de amortización del fondo de comercio exceda de veinte años, las razones por las que se ha rechazado la presunción de que la vida útil de esta partida no debe superar tal periodo, junto con la descripción del factor o factores que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del fondo de comercio en cuestión;*
  - (c) *cuando el fondo de comercio no se amortice siguiendo el método lineal, una explicación del método utilizado con las razones por las que es más apropiado que el lineal;*
  - (d) *la partida o partidas de la cuenta de resultados en las que se ha incluido la amortización del fondo de comercio; y*
  - (e) *una conciliación de los saldos inicial y final del importe en libros del fondo de comercio, mostrando:*
    - (i) *el importe bruto del fondo de comercio, así como su amortización acumulada (sumando a la misma el importe acumulado de las eventuales pérdidas por deterioro) al principio del ejercicio;*
    - (ii) *el importe del fondo de comercio reconocido adicionalmente durante el ejercicio;*
    - (iii) *cualesquiera ajustes, resultantes de identificación posterior o cambios en el valor de los activos y pasivos identificables;*
    - (iv) *el importe del fondo de comercio que se ha dado de baja, por haber vendido en el ejercicio la totalidad o una parte de la empresa en la que se originó;*
    - (v) *la amortización reconocida durante el ejercicio;*
    - (vi) *el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el ejercicio, si las hubiera, según lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos;*
    - (vii) *las pérdidas de valor que se hayan revertido en el ejercicio, si las hubiera, según lo establecido en la citada NIC 36;*
    - (viii) *cualesquiera otros cambios en el importe en libros del fondo de comercio durante el ejercicio, si los hubiera; y*
    - (ix) *el importe bruto y la amortización acumulada (sumando a la misma el importe acumulado de las eventuales pérdidas por deterioro) al final del ejercicio.*

*No es necesario ofrecer información comparativa.*

89. Cuando la empresa proceda a describir el factor o factores que han jugado un papel significativo en la determinación de la vida útil del fondo de comercio que se está amortizando en un periodo superior a veinte años, considerará la lista de posibles factores que se ofrece en el párrafo 48.
90. Cuando la empresa presente la información relativa a los deterioros de valor del fondo de comercio, tendrá en cuenta, además de lo exigido en los apartados (e)(vi) y (e)(vii) del párrafo 88, lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.
91. **Por lo que se refiere al fondo de comercio negativo, los estados financieros deben revelar:**
- (a) *la descripción, el importe y el calendario de los gastos y pérdidas futuros en el caso de que el fondo de comercio negativo se haya tratado contablemente según lo establecido en el párrafo 61;*
  - (b) *el periodo o periodos a lo largo de los cuales el fondo de comercio negativo será reconocido como un ingreso;*
  - (c) *la partida o partidas, de la cuenta de resultados, en las que se ha reconocido el fondo de comercio negativo, como ingreso; y*
  - (d) *una conciliación de los saldos inicial y final del importe en libros del fondo de comercio negativo, mostrando:*
    - (i) *el importe bruto del fondo de comercio negativo, así como la porción acumulada del mismo, que se ha llevado hasta el momento como ingreso a la cuenta de resultados, al principio del ejercicio;*
    - (ii) *el importe del fondo de comercio negativo reconocido adicionalmente durante el ejercicio;*
    - (iii) *cualesquiera ajustes resultantes de identificación posterior o cambios en el valor de los activos y pasivos identificables;*
    - (iv) *el importe del fondo de comercio negativo que se ha dado de baja, por haberse vendido en el ejercicio la totalidad o una parte de la empresa en la que se originó;*
    - (v) *el importe del fondo de comercio negativo reconocido como ingreso durante el ejercicio, informando por separado de los eventuales importes reconocidos como ingreso en función de lo establecido en el párrafo 61;*
    - (vi) *cualesquiera otros cambios en el importe en libros del fondo de comercio negativo ocurridos durante el ejercicio, si los hubiera; y*
    - (vii) *el importe bruto del fondo de comercio negativo, así como la porción acumulada del mismo, que se ha llevado hasta el momento como ingreso a la cuenta de resultados, al final del ejercicio.*

*No es necesario ofrecer información comparativa.*

92. *Las exigencias de información a revelar de la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, se aplicarán también a las provisiones que se hayan reconocido en cumplimiento del párrafo 31, para el caso de terminación o reducción de actividades de la empresa adquirida. Estas provisiones se deberán tratar como una clase o tipo independiente, para cubrir las exigencias de información de la NIC 37. Además, la empresa debe informar el importe en libros de este tipo de provisiones, para todas y cada una de las combinaciones de negocios realizadas.*
93. *En el caso de una adquisición, y suponiendo que los valores razonables de los activos y pasivos identificables, o de la contraprestación de adquisición, no puedan ser determinados al final del ejercicio de la compra más que de forma provisional, deberá revelarse tal extremo, exponiendo las razones de esta imposibilidad. Cuando hubiere ajustes posteriores a estos valores razonables provisionales, estos ajustes deben ser expuestos y explicados dentro de los estados financieros del ejercicio correspondiente.*
94. *En el caso de una combinación que se califica como una unificación de intereses, deben ser reveladas, en los estados financieros del ejercicio en que tiene lugar, las siguientes informaciones:*
- (a) *descripción y número de acciones emitidas, junto con el porcentaje de acciones con voto de cada empresa que se han intercambiado para efectuar la unificación de intereses;*
  - (b) *importes de los activos y pasivos aportados por cada empresa; e*
  - (c) *ingresos ordinarios por ventas y otros ingresos ordinarios de explotación de cada empresa anteriores a la fecha de la unificación, junto con las partidas extraordinarias y la ganancia o la pérdida neta de cada una de las empresas combinadas, que se hayan incluido en la ganancia o pérdida neta que se muestra en los estados financieros de la entidad combinada.*

## NIC 22

95. Las informaciones que se deben revelar en los estados financieros consolidados están recogidas en la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes.
96. **Para el caso de combinaciones de negocios efectuadas después de la fecha del balance, debe revelarse la información exigida en los párrafos 86 a 94. Si fuera imposible suministrar esta información, tal hecho deberá también ser objeto de revelación específica.**
97. Las combinaciones de negocios que se han llevado a efecto tras la fecha del balance, pero antes de que se hayan formulado los estados financieros de una de las empresas combinadas, se revelarán en los mismos si son de una relevancia tal, que la falta de información pudiera afectar la capacidad de los usuarios para realizar evaluaciones apropiadas de cara a la toma de decisiones (véase la NIC 10, Hechos Posteriores a la Fecha del Balance).
98. En ciertas circunstancias, los efectos de una combinación pueden permitir que los estados financieros de una de las empresas combinadas, puedan ser preparados dentro de la hipótesis de empresa en funcionamiento, lo que pudiera no haber sido posible para una de ellas o las dos por separado. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando una empresa con dificultades de efectivo se combina con otra que tiene acceso a medios líquidos que pueden ser utilizados por parte de la empresa que necesita efectivo. Si se da este caso, es importante revelar información sobre este extremo particular en los estados financieros de la empresa con dificultades financieras.

## DISPOSICIONES TRANSITORIAS

99. **En la fecha de entrada en vigor de esta Norma (o en la fecha de adopción por parte de la empresa, si es anterior), se aplicará lo establecido en las tablas que se encuentran a continuación. En todos los demás casos, diferentes a los detallados en las citadas tablas, esta Norma debe aplicarse de forma retrospectiva, salvo que resultara imposible hacerlo.**
100. **El efecto que produzca la adopción de esta Norma, en la fecha de vigencia o antes, si la empresa procediese a aplicarla, debe ser reconocido según las reglas establecidas en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, esto es, como un ajuste, ya sea en el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas del ejercicio más antiguo del que se presente información (tratamiento preferente de la NIC 8), o en la ganancia o la pérdida neta del ejercicio corriente (tratamiento alternativo permitido por la NIC 8).**
101. **En los primeros estados financieros emitidos siguiendo las reglas establecidas en esta Norma, la empresa debe proceder a revelar las disposiciones transitorias que haya adoptado, en el caso de que en las mismas se permita la elección entre tratamientos alternativos.**

Disposiciones transitorias — Reexpresión del fondo de comercio o fondo de comercio negativo

Circunstancias	Exigencias contables
1. Combinaciones de negocios calificadas como adquisiciones, que se reflejaron en estados financieros que abarcaban ejercicios cuyo comienzo fue anterior al 1 de enero de 1995.	
(a) El fondo de comercio o fondo de comercio negativo fue dado de baja contra reservas.	<p>Se recomienda, pero no se exige, reexpresar el fondo de comercio o fondo de comercio negativo. En caso de proceder a esta reexpresión, la empresa deberá:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) reexpresar el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, para todas las adquisiciones realizadas antes del 1 de enero de 1995;</li> <li>(ii) determinar el importe asignado al fondo de comercio o fondo de comercio negativo, en la fecha de la adquisición, según lo establecido en los párrafos 41 y 59, respectivamente, de esta Norma, y proceder a continuación a reconocer en los estados contables el saldo del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, correspondiente, y</li> <li>(iii) determinar la amortización acumulada del fondo de comercio, o en su caso el importe acumulado del fondo de comercio negativo reconocido como ingreso, desde la fecha de la adquisición, según lo establecido en los párrafos 44 a 54 y 61 a 63 de esta Norma, respectivamente, procediendo en consecuencia a su reconocimiento.</li> </ul>

## NIC 22

- (b) El fondo de comercio o fondo de comercio negativo fue reconocido inicialmente como un activo o como un ingreso diferido, respectivamente, pero no se determinó su importe según el importe que le hubiese correspondido en aplicación de los párrafos 41 o 59, respectivamente, de esta Norma.
- Se recomienda, pero no se exige, reexpresar el fondo de comercio o fondo de comercio negativo.
- Si se procede a reexpresar el saldo del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, se deberán aplicar las exigencias establecidas en el apartado (a) de la circunstancia 1 anterior.
- Si no se procediese a reexpresar el saldo del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, el saldo asignado a estas partidas se considerará determinado de forma apropiada. Para los criterios a seguir en la amortización del fondo de comercio, o para la imputación como ingreso del fondo de comercio negativo, véanse las circunstancias 3 y 4, recogidas a continuación.
2. Combinaciones de negocios calificadas como adquisiciones, que se reflejaron en estados financieros que abarcaban ejercicios cuyo comienzo fue a partir del 1 de enero de 1995, pero antes de la entrada en vigor de esta Norma (o antes de la fecha de adopción por parte de la empresa, si fuese anterior)
- (a) En la fecha de adquisición, el coste de la misma fue superior al valor de la participación de la empresa adquirente en el valor razonable de los activos y pasivos identificables.
- Si el fondo de comercio fue reconocido como un activo, y el saldo asignado al mismo se determinó conforme a lo establecido en el párrafo 41 de esta Norma, véase la disposición transitoria que regula las amortizaciones en las circunstancias números 3 y 4, recogidas a continuación.
- De otra forma:
- (i) se determinará el importe que hubiera sido asignado al fondo de comercio en la fecha de adquisición, conforme a lo establecido en el párrafo 41 de esta Norma, y proceder a reconocer el fondo de comercio en consecuencia;
- (ii) se determinará la correspondiente amortización acumulada que para el fondo de comercio hubiera sido reconocida siguiendo la anterior NIC 22, en su versión revisada de 1993, y se procederá a reconocerla contablemente (con aplicación del límite de veinte años), y
- (iii) se amortizará el importe en libros restante a lo largo de la vida útil que le quede al elemento, periodo que será determinado según lo establecido en esta Norma (siguiendo el mismo tratamiento que se explica en la circunstancia 4 de estas disposiciones transitorias, recogida a continuación).
- (b) En la fecha de adquisición:
- (i) el coste de adquisición fue menor que el valor de la participación de la empresa adquirente en el valor razonable de los activos y pasivos identificables, y
- (ii) los valores razonables de los activos identificables no monetarios adquiridos fueron objeto de reducción hasta eliminar el exceso (tratamiento preferente contenido en la anterior NIC 22 revisada en 1993).
- Se aconseja, pero no se exige, la reexpresión del fondo de comercio negativo. En caso de reexpresar el fondo de comercio negativo:
- (i) se reexpresarán los fondos de comercio negativos para todas las adquisiciones posteriores al 1 de enero de 1995;
- (ii) se determinará el importe que hubiera sido asignado a el fondo de comercio negativo en la fecha de adquisición, según lo establecido en el párrafo 59 de esta Norma, y se procederá a reconocer contablemente el fondo de comercio negativo;
- (iii) se determinará el importe acumulado del fondo de comercio negativo que hubiera sido reconocido como ingreso, según lo establecido en la anterior NIC 22, revisada en 1993, y se reconocerá contablemente este importe, y
- (iv) el importe en libros restante de la partida del fondo de comercio negativo se reconocerá como ingreso a lo largo de la vida útil que resulte del promedio ponderado de las duraciones estimadas de los activos no monetarios adquiridos, que sean amortizables (el tratamiento según lo que se explica en la circunstancia 4 de estas disposiciones transitorias).

## NIC 22

	<p>En el caso de no reexpresar el fondo de comercio negativo, el eventual importe asignado al mismo en la fecha de adquisición se considerará correctamente determinado. Para el posterior reconocimiento como ingreso del fondo de comercio negativo, véanse las circunstancias 3 y 4 de estas mismas disposiciones transitorias, recogidas a continuación.</p>
<p>(c) En la fecha de adquisición:</p> <p>(i) el coste de adquisición fue menor que la participación de la empresa adquirente en el valor razonable de los activos y pasivos identificables; y</p> <p>(ii) los valores razonables de los activos identificables no monetarios adquiridos no fueron reducidos hasta eliminar el exceso anterior (tratamiento alternativo permitido por la anterior NIC 22 revisada en 1993).</p>	<p>Si se reconoció un fondo de comercio negativo, y el saldo asignado al mismo en la fecha de adquisición fue determinado según lo establecido en el párrafo 59 de esta Norma, véanse las disposiciones transitorias para el reconocimiento del fondo de comercio como ingreso, en las circunstancias 3 y 4 que siguen. De otra manera:</p> <p>(i) se determinará el importe que hubiera sido asignado al fondo de comercio negativo en la fecha de adquisición, según lo establecido en el párrafo 59 de esta Norma, y se procederá a reconocer contablemente la partida con este saldo;</p> <p>(ii) se determinará el importe que hubiera sido traspasado, del saldo anterior, como ingreso, a la cuenta de resultados, según lo establecido en la anterior NIC 22 (revisada en 1993), y se reconocerá contablemente este importe; y</p> <p>(iii) el importe en libros restante del fondo de comercio negativo se reconocerá como ingreso a lo largo de la vida útil que resulte del promedio ponderado de las duraciones estimadas de los activos no monetarios adquiridos, que sean amortizables (el tratamiento según lo que se explica en la circunstancia 4 de estas disposiciones transitorias, recogida a continuación).</p>
<p>3. El fondo de comercio se reconoció como una partida del activo, pero no ha sido objeto de amortización previa, o bien el cargo por amortización de esta partida se consideró de valor cero.</p> <p>El fondo de comercio negativo fue reconocido desde el principio como partida separada en el balance, pero no fue objeto de imputación a resultados como ingreso, o bien se consideró nulo el valor que se debía traspasar cada año a resultados.</p>	<p>Reexpresar el importe en libros del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, como si la amortización o la imputación del saldo a la cuenta de resultados hubiera sido determinada siguiendo esta Norma (véanse los párrafos 44 a 54, para el fondo de comercio, y los párrafos 61 a 63, para el fondo de comercio negativo).</p>
<p>4. El fondo de comercio o fondo de comercio negativo ha sido objeto de amortización como gasto o de imputación como ingreso, respectivamente.</p>	<p>No se deberá reexpresar el importe en libros del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, como consecuencia de cualquier eventual diferencia entre la amortización acumulada, o en su caso el importe acumulado imputado como ingreso, de los años anteriores y los que se hubieran calculado según lo establecido en esta Norma, y:</p> <p>(i) en el caso de fondo de comercio, el importe en libros que refleje la partida se habrá de amortizar a lo largo del periodo de vida útil, determinado según lo establecido en esta Norma (véanse los párrafos 44 a 54), y</p> <p>(ii) en el caso de fondo de comercio negativo, el importe en libros que tenga la partida se habrá de llevar, como ingreso, a la cuenta de resultados a lo largo de la vida útil media ponderada que corresponda a los activos no monetarios, de carácter amortizable, que se hayan adquirido (véase el apartado (a) del párrafo 62).</p>
	<p>En otras palabras, cualquier eventual cambio se trata contablemente como un cambio en las estimaciones contables, según la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.</p>

## FECHA DE VIGENCIA

102. *Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si alguna empresa aplica esta Norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de julio de 1999:*
- (a) *debe revelar este hecho en la nota correspondiente; y*
- (b) *debe adoptar simultáneamente la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, y la NIC 38, Activos Inmateriales.*
103. Esta Norma deroga la anterior NIC 22, Contabilización de las Combinaciones de Negocios, aprobada en 1993.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 23 (NIC 23)  
(REVISADA EN 1993)**

**Costes por Intereses**

La presente Norma, revisada en 1993, tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995, sustituyendo a la NIC 23, Capitalización de Intereses, aprobada por el Consejo del IASC en marzo de 1984.

Se ha emitido una Interpretación SIC que tiene relación con la NIC 23, se trata de la:

- SIC-2: Uniformidad — Capitalización de los Costes por Intereses.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-3
Definiciones	4-6
Costes por Intereses — Tratamiento preferente	7-9
Reconocimiento	7-8
Información a revelar	9
Costes por Intereses — Tratamiento alternativo permitido	10-29
Reconocimiento	10-28
Costes por intereses susceptibles de capitalización	13-18
Exceso del importe en libros del activo sobre el importe recuperable	19
Inicio de la capitalización	20-22
Suspensión de la capitalización	23-24
Fin de la capitalización	25-28

**NIC 23**

Información a revelar	29
Disposición transitoria	30
Fecha de vigencia	31

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costes por intereses. La Norma establece, como regla general, el reconocimiento inmediato de los costes por intereses como gastos. No obstante, el Pronunciamiento contempla, como tratamiento alternativo permitido, la capitalización de los costes por intereses que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones.

**ALCANCE**

1. ***Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los costes por intereses.***
2. Esta Norma deroga a la anterior NIC 23, Capitalización de Intereses, aprobada en 1983.
3. Esta Norma no se ocupa del coste, efectivo o imputado, del patrimonio neto, entendiéndose también como tal, el capital preferente no incluido como pasivo.

**DEFINICIONES**

4. ***Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:***  
***Son costes por intereses, los intereses y otros costes, en los que la empresa incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados.***  
***Un activo cualificado, es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta.***
5. Entre los costes por intereses de los fondos que se han tomado prestados se incluyen:
  - (a) los intereses de los préstamos a corto y largo plazo, así como los que proceden de sobregiros en cuentas corrientes;
  - (b) la amortización de primas o descuentos correspondientes a préstamos;
  - (c) la amortización de los gastos de formalización de contratos de préstamo;
  - (d) las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros contabilizados de acuerdo con la NIC 17, Arrendamientos; y
  - (e) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como ajustes a los costes por intereses.
6. Ejemplos de activos cualificados son las existencias que necesitan un largo periodo de tiempo para estar en condiciones de ser vendidas, así como las fábricas de manufactura, las centrales eléctricas o los edificios. Sin embargo otras inversiones, así como las existencias que se manufacturan de forma rutinaria o que se producen en grandes cantidades de forma repetitiva y necesitan periodos cortos de tiempo para su fabricación, no son elementos que puedan ser cualificados como activos a los efectos de la presente Norma. Tampoco son activos cualificados los activos que, al adquirirlos, están ya listos para el uso al que se les destina o para su venta.



## COSTES POR INTERESES — TRATAMIENTO PREFERENTE

*Reconocimiento*

7. **Los costes por intereses deben ser reconocidos como gastos del ejercicio en que se incurre en ellos.**
8. Según el tratamiento preferente, los costes por intereses se reconocen como gastos del ejercicio en que se incurre en ellos, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables.

*Información a revelar*

9. **En los estados financieros se debe revelar información sobre las políticas y métodos contables adoptados para los costes por intereses.**

## COSTES POR INTERESES — TRATAMIENTO ALTERNATIVO PERMITIDO

*Reconocimiento*

10. **Los costes por intereses deben ser reconocidos como gastos del ejercicio en que se incurre en ellos, salvo si fueran capitalizados de acuerdo con el párrafo 11.**
11. **Los costes por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos cualificados deben ser capitalizados, formando parte del coste de dichos activos. El importe de los costes por intereses susceptible de capitalización debe ser determinado de acuerdo con esta Norma <sup>(1)</sup>.**
12. Según el tratamiento alternativo permitido, los costes por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo se incluyen como costes del mismo. Tales costes por intereses se capitalizarán formando parte del coste del activo, siempre que sea probable que generen beneficios económicos futuros a la empresa y puedan ser valorados con suficiente fiabilidad. Los demás costes por intereses se reconocen como gastos del ejercicio en que se incurre en ellos.

## Costes por intereses susceptibles de capitalización

13. Son costes por intereses directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo cualificado, los costes que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado ningún desembolso en el activo correspondiente. Cuando una empresa toma fondos prestados, que destina específicamente a la obtención de un activo que cumple las condiciones para su cualificación, los costes por intereses relacionados con el activo en cuestión pueden ser fácilmente identificados.
14. Puede resultar difícil identificar una relación directa entre préstamos recibidos y activos cualificados, para determinar qué préstamos podrían haberse evitado. Esa dificultad se pone de manifiesto, por ejemplo, cuando la actividad financiera de la empresa está centralizada. También aparecen dificultades cuando un grupo de empresas concierne con entidades de crédito una gama variada de préstamos a diferentes tipos de interés, y presta luego esos fondos, con diferentes criterios, a otras empresas del grupo. También pueden surgir dificultades cuando se usan préstamos expresados o referenciados a una moneda extranjera, cuando el grupo opera en economías altamente inflacionarias, o cuando se producen fluctuaciones en los tipos de cambio. Como resultado de lo anterior, la determinación del importe de los costes por intereses, que son directamente atribuibles a la adquisición de un activo que cumple las condiciones para su calificación puede resultar difícil, y se requiere la utilización de criterios para realizarla.
15. **En la medida en que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo cualificado, el importe de los costes por intereses susceptibles de capitalización en ese activo se determinará según los costes reales incurridos por tales préstamos durante el ejercicio, menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.**

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-2: Uniformidad — Capitalización de los Costes por Intereses.

**NIC 23**

16. Según los acuerdos financieros relativos a los activos cualificados, puede suceder que la empresa obtenga los fondos, e incurra en costes por intereses, antes de que los mismos sean empleados para realizar desembolsos en la compra o inversión del activo en cuestión. En tales circunstancias, los fondos se pueden invertir temporalmente a la espera de ser gastados en el citado activo. Para determinar la cuantía de los costes por intereses susceptibles de ser capitalizados durante el ejercicio, cualquier rendimiento obtenido de tales fondos se deduce de los costes por intereses incurridos en el mismo.
17. ***En la medida en que los fondos procedan de préstamos genéricos, usados para obtener el activo cualificado, el importe de los costes por intereses susceptibles de ser capitalizados debe ser determinado aplicando un tipo de capitalización a la inversión efectuada en dicho activo. El tipo de capitalización debe ser la media ponderada de los costes por intereses aplicables a los préstamos recibidos por la empresa, que han estado vigentes en el ejercicio y son diferentes de los específicamente acordados para financiar el activo. El importe de los costes por intereses, capitalizados durante el ejercicio, no debe exceder del total de costes por intereses en que se ha incurrido durante ese mismo ejercicio.***
18. En algunas circunstancias, podría ser adecuado incluir todos los préstamos recibidos por la dominante y sus dependientes al calcular la media ponderada de los costes por intereses; en otros casos, sin embargo, será adecuado utilizar, para cada dependiente, una media ponderada de los costes por intereses atribuibles a sus propios préstamos.

**Exceso del importe en libros del activo sobre el importe recuperable**

19. Cuando el importe en libros, o el coste final esperado del activo cualificado exceda a su importe recuperable o su valor neto de realización, el importe en libros se disminuirá o se dará de baja de acuerdo con las exigencias de otras Normas Internacionales de Contabilidad. En ciertos casos, el importe disminuido o dado de baja se recupera y se puede reponer, de acuerdo con las citadas Normas Internacionales de Contabilidad.

**Inicio de la capitalización**

20. ***La capitalización de costes por intereses, como parte del coste de los activos cualificados, debe comenzar cuando:***
- (a) ***se haya incurrido en gastos con relación al activo;***
  - (b) ***se haya incurrido en costes por intereses; y***
  - (c) ***se estén llevando a las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta.***
21. Al hablar de gastos relativos a un activo cualificado, se hace referencia únicamente a gastos que hayan dado lugar al pago de efectivo, a transferencias de otros activos o cuando se asuman pasivos que devenguen intereses. El importe de los gastos se reducirá en la cuantía de los anticipos y ayudas recibidas en relación con el activo (véase la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas). El importe en libros promedio del activo durante un ejercicio, incluyendo los costes por intereses capitalizados anteriormente constituye, por lo general, una aproximación razonable de los gastos a los que se debe aplicar el tipo de capitalización en ese ejercicio.
22. Las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta implican algo más que la construcción física del mismo. Incluyen también los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física, tales como las actividades asociadas a la obtención de permisos anteriores a la construcción propiamente dicha. No obstante, estas actividades excluyen la mera tenencia del activo, cuando no se están llevando a cabo sobre el mismo los cambios que implica la producción o el desarrollo. Por lo tanto, y como ejemplo, los costes por intereses en los que se incurre mientras los terrenos se están preparando, se capitalizan en los ejercicios en que tal preparación tiene lugar. Sin embargo, los costes por intereses en que se incurre mientras los terrenos, adquiridos para construir sobre ellos, se mantienen inactivos sin realizar en ellos ninguna labor de preparación, no cumplen las condiciones para ser capitalizados.

## Suspensión de la capitalización

23. **La capitalización de los costes por intereses debe ser suspendida durante los ejercicios en los que se interrumpe el desarrollo de actividades, si éstos se extienden de manera significativa en el tiempo.**
24. También pueden producirse costes por intereses durante los ejercicios en los que están interrumpidas las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta. Tales costes de mantenimiento de activos parcialmente terminados, no cumplen las condiciones para su capitalización. Sin embargo, la capitalización no debe suspenderse si durante ese periodo se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes. Tampoco se suspenderá la capitalización por causa de un retraso temporal necesario como parte del proceso de obtención de un activo disponible para su uso o para su venta. Por ejemplo, la capitalización continua durante el dilatado periodo necesario para la maduración de las existencias, o durante el intervalo de tiempo en el que el elevado nivel de las aguas retrase la construcción de un puente, siempre que tal nivel elevado sea normal en esa región geográfica, durante el periodo de construcción.

## Fin de la capitalización

25. **La capitalización de los costes por intereses debe finalizar cuando se han completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo cualificado para su utilización deseada o para su venta.**
26. Normalmente, un activo estará preparado para su utilización esperada o para su venta cuando se haya completado la construcción física del mismo, incluso aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos sobre él. Si lo único que falta es llevar a cabo modificaciones menores, tales como la decoración del edificio siguiendo las especificaciones del comprador o usuario, esto es indicativo de que todas las actividades de construcción están sustancialmente acabadas.
27. **Cuando la construcción de un activo cualificado para poder capitalizar costes por intereses se realiza por partes, y cada parte es capaz de ser utilizada por separado mientras se terminan las restantes, la capitalización de los costes por intereses debe finalizar cuando estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias para preparar esa parte para su utilización deseada o su venta.**
28. Un parque industrial que comprenda varios edificios, si cada uno de ellos puede ser utilizado por separado, es un ejemplo de activo cualificado para poder capitalizar costes por intereses, donde cada parte es susceptible de ser utilizada mientras continúa la construcción de las demás. Por el contrario, un activo que necesita terminarse por completo antes de que cada una de las partes pueda utilizarse es, por ejemplo, una planta industrial en la que deben llevarse a cabo varios procesos secuenciales en todas y cada una de las partes de que consta, como es el caso de una factoría de producción de acero.

## Información a revelar

29. **En los estados financieros se debe revelar información acerca de los siguientes extremos:**
- (a) **las políticas contables adoptadas con relación a los costes por intereses;**
  - (b) **el importe de los costes por intereses capitalizados durante el ejercicio; y**
  - (c) **el tipo de capitalización utilizado para determinar el importe de los costes por intereses susceptibles de capitalización.**

## DISPOSICIÓN TRANSITORIA

30. **Cuando la adopción de esta Norma signifique un cambio en las políticas contables seguidas, se aconseja a la empresa que ajuste sus estados financieros, de acuerdo con la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. Alternativamente, las empresas que sigan el tratamiento alternativo permitido deben capitalizar solamente aquellos costes por intereses que cumplan las condiciones para ser capitalizados, y se incurra en ellos desde la fecha de vigencia de la Norma.**

## FECHA DE VIGENCIA

31. **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.**

## NIC 24

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 24 (NIC 24)  
(REORDENADA EN 1994)**

**Información a revelar sobre partes vinculadas**

Esta Norma Internacional de Contabilidad reordenada sustituye a la aprobada originalmente por el Consejo del IASC en junio de 1979. Se presenta de acuerdo con la estructura de los párrafos adoptada en las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas a partir de 1991. Aunque no se han efectuado cambios sustanciales sobre el texto original, se ha modificado en ciertos casos la terminología, con el fin de adaptarla a los usos actuales del IASC.

## ÍNDICE

	Párrafos
Alcance	1-4
Definiciones	5-6
Acerca de las partes vinculadas	7-17
Información a revelar	18-25
Fecha de vigencia	26

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## ALCANCE

1. ***La presente Norma se ocupa de las partes vinculadas, así como de transacciones entre la empresa que presenta los estados financieros y terceras partes vinculadas con ella. Las disposiciones de esta Norma se deben aplicar a los estados financieros de cada empresa que los presente.***
2. ***Esta Norma se debe aplicar únicamente cuando se dan las vinculaciones entre partes vinculadas que se describen en el párrafo 3, interpretado en relación con el párrafo 6.***
3. Esta Norma solamente trata los tipos de relación entre partes descritos a continuación:
  - (a) empresas que, directa o indirectamente a través de intermediarios, controlan, son controladas o están bajo control común de la empresa que presenta los estados financieros (incluyendo empresas dominantes y dependientes, ya sean estas últimas únicas o conjuntas);
  - (b) empresas asociadas (véase la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas);
  - (c) individuos que posean, directa o indirectamente, alguna participación en los derechos de voto de la empresa que presenta los estados financieros, de manera que les permita ejercer influencia significativa sobre la misma, así como los familiares próximos <sup>(1)</sup> de tales individuos;
  - (d) personal clave de la gerencia, es decir, aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la empresa que presenta los estados financieros, incluyendo directivos y administradores de la compañía y familiares próximos a los mismos;  
y

<sup>(1)</sup> Son familiares próximos de una persona todos aquéllos de los que se pueda esperar que influyan, o sean influidos, por ella en sus relaciones con la empresa.

- (e) empresas en las cuales, cualquiera de las personas descritas en c) o d) posean una participación sustancial en los derechos de voto, o sobre las cuales tales personas pueden ejercer influencia significativa; se incluyen en este punto las empresas propiedad de directivos o accionistas importantes de la empresa que presenta los estados financieros, así como las empresas que comparten con ella algún miembro clave en la gerencia.

Al considerar cada posible relación de vinculación, el énfasis se coloca en el fondo económico de la relación, y no meramente en la forma legal de la misma.

4. **No se exige información sobre transacciones:**

- (a) *en estados financieros consolidados, respecto a las transacciones intragrupo;*
- (b) *en los estados financieros de la dominante, cuando queden a disposición o se publiquen conjuntamente con los estados financieros consolidados;*
- (c) *en los estados financieros de una dependiente enteramente propiedad de la dominante, si ésta tiene personalidad jurídica en el mismo país y publica allí sus estados financieros consolidados; y*
- (d) *en los estados financieros de empresas controladas por las Administraciones Públicas, respecto a las operaciones realizadas con otras compañías estatales.*

DEFINICIONES

5. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Parte vinculada:** *una parte se considera vinculada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad de ejercer el control sobre la otra, o de ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras y operativas.*

**Transacción entre partes vinculadas:** *toda transferencia de recursos u obligaciones entre partes vinculadas, con independencia de que se cargue o no un precio.*

**Control:** *propiedad, directa o indirecta por medio de dependientes, de más de la mitad de los derechos de voto en una empresa; o un interés sustancial en los derechos de voto y en el poder para influir en las políticas financieras y operativas fijadas por la gerencia de la empresa, ya se hayan obtenido por derecho legal o por acuerdo.*

**Influencia significativa:** *(para los fines de esta Norma) — participación en las decisiones financieras y de explotación de una empresa, aunque sin llegar al control total de las mismas. Puede ser ejercida de diversas formas, usualmente mediante representación en el órgano de administración, pero también, por ejemplo, a través de la participación en el proceso de fijación de políticas, transacciones entre compañías importantes, intercambio de directivos, o bien dependencia tecnológica. La influencia significativa puede obtenerse mediante participación en la propiedad, por derecho legal o por acuerdos. En el caso de participación en la propiedad, se presume la existencia de influencia significativa si se cumplen las condiciones dadas en la definición NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas.*

6. En el contexto de la presente Norma, los siguientes casos no se consideran partes vinculadas:

- (a) dos compañías que tienen un directivo común, sólo por el hecho de tenerlo, no obstante los párrafos 3d) y 3e) anteriores (aunque es necesario considerar la posibilidad, y valorar la probabilidad, de que el directivo pueda influir en las políticas de ambas compañías en sus relaciones mutuas);

**NIC 24**

- (b) (i) proveedores de fondos de financiación;
- (ii) sindicatos;
- (iii) empresas de servicios públicos;
- (iv) departamentos y agencias públicas,

en el curso de sus relaciones normales con la empresa y en virtud de las mismas (aunque puedan condicionar la libertad de acción de la empresa o participar en su proceso de toma de decisiones); y

- (c) cualquier mero cliente, proveedor, concesionario, distribuidor o agente en exclusiva con los que la empresa realiza un significativo volumen de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.

**ACERCA DE LAS PARTES VINCULADAS**

7. Las relaciones entre partes vinculadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, muchas empresas llevan segmentos segregados de su actividad por medio de dependientes o asociadas, y adquieren participaciones en otras empresas ya sea por motivos de inversión o por razones comerciales que son suficientemente grandes para que la compañía inversora pueda controlar o ejercer influencia significativa en las decisiones financieras y operativas de la compañía participada.
8. Toda relación entre partes vinculadas puede tener efectos sobre la posición financiera y los resultados operativos de la empresa que presenta los estados financieros. Las partes vinculadas pueden realizar transacciones que otras partes sin relación no emprenderían. Además, las transacciones entre partes vinculadas pueden realizarse por importes diferentes de los que se realizarían entre partes sin vinculación alguna.
9. Los resultados operativos y la posición financiera de una empresa pueden quedar afectados por la existencia de partes vinculadas, incluso si no ha tenido lugar transacciones entre éstas vinculadas. La mera existencia de la relación, puede ser suficiente para afectar a las transacciones de la empresa que presenta los estados financieros con otras partes, ya sean vinculadas o no. Por ejemplo, una dependiente puede suspender sus operaciones con otra empresa fuera del grupo, a la que está unida por lazos comerciales, si la dominante adquiere otra dependiente que se dedique al mismo tipo de comercio que la tercera ajena al grupo. Alternativamente, una de las partes vinculadas puede no llevar a cabo ciertas actuaciones por la influencia significativa ejercida por la otra parte. Por ejemplo, una empresa dependiente puede recibir instrucciones de la dominante para no llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo.
10. Debido a la existencia de dificultades inherentes en la determinación, por parte de la gerencia, de los efectos de influencias que no se manifiestan a través de operaciones, no se requiere en la presente Norma que la gerencia informe en los estados financieros sobre tales efectos.
11. Los registros contables que siguen a cualquier transferencia de recursos se basan normalmente en el precio acordado entre las partes. En el caso de operaciones entre partes independientes, el precio resulta de una negociación libre. Cuando se trata de partes vinculadas, puede darse una flexibilidad en la fijación de los precios que no se presenta entre empresas independientes.
12. A los efectos de fijar el precio de las transacciones entre partes vinculadas, se usa en la práctica una amplia variedad de métodos.
13. Una manera de determinar el precio para una transacción entre partes vinculadas es a través del método del precio de un bien o servicio comparable, no controlado por la entidad, fijando el mismo por referencia al que tienen los artículos comparables vendidos en un mercado de parecidas características económicas, a un comprador que no esté vinculado al vendedor. Este método se utiliza frecuentemente en aquellos casos donde los bienes o servicios objeto de la operación vinculada, y las demás condiciones vinculadas con ella, son similares a las que se dan en las transacciones comerciales normales. También se usa este método, con frecuencia para determinar el coste de los recursos financieros cedidos entre las partes vinculadas.

## NIC 24

14. Cuando los bienes se transfieren entre las partes vinculadas antes de su venta a terceros independientes, se utiliza frecuentemente el método del precio de reventa. De acuerdo con el mismo, para calcular el precio de transferencia al revendedor, se reduce del precio final de venta, un margen, que representa la cantidad mediante la cual el revendedor puede esperar cubrir sus costes y obtener la ganancia apropiada. Existe, en este caso, una apreciación subjetiva al determinar la compensación apropiada por la contribución del revendedor al proceso. Este método se usa también para transferencias de otros recursos económicos, tales como derechos o servicios.
15. Otra solución consiste en utilizar el método de margen sobre el coste, en el cual, el coste del proveedor se complementa con un margen apropiado para determinar el precio de transferencia. En este caso pueden encontrarse dificultades para determinar tanto el coste como el margen correspondiente. Entre las reglas prácticas que pueden ayudar a determinar el precio de transferencia cabe citar la de intentar conseguir rentabilidades sobre las ventas o sobre el capital empleado, similares a las obtenidas por otras empresas del sector.
16. En ciertas ocasiones, los precios de las operaciones vinculadas no se determinan utilizando ninguno de los métodos descritos en los anteriores párrafos 13 a 15. Algunas veces no se carga precio alguno; por ejemplo, en el caso de prestación gratuita de servicios o en el de prórroga del vencimiento de una deuda sin coste adicional.
17. En otros casos, las transacciones podrían no haber tenido lugar si la vinculación no hubiera existido. Por ejemplo, una empresa que vende a precio de coste la mayor parte de su producción a la dominante, podría no tener un cliente alternativo si la propia dominante no le hubiese comprado los bienes.

## INFORMACIÓN A REVELAR

18. En muchos países las leyes exigen que los estados financieros revelen determinada información sobre ciertas clases de partes vinculadas. Particularmente, la atención se centra en las transacciones con los directivos de la empresa, especialmente en las remuneraciones y préstamos concedidos, a causa de la relación de confianza que estas personas guardan con la empresa, las transacciones significativas entre compañías, así como de las inversiones efectuadas en empresas del grupo o asociadas y de los saldos de las cuentas mantenidas con las mismas y con los directivos. También la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes, y la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas, requiere para tales estados la revelación de la lista de las empresas dependientes y asociadas más significativas. Por último, la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, exige la revelación de partidas extraordinarias, y partidas de ingresos y gastos dentro de las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias, que tengan tal tamaño, naturaleza o incidencia, que su conocimiento sea importante para explicar el rendimiento de la entidad durante el ejercicio.
19. Los siguientes son ejemplos de situaciones donde la existencia de partes vinculadas hace recomendable la revelación de información sobre las mismas, en el ejercicio correspondiente, por parte de la empresa que presenta los estados financieros
  - compras o ventas de bienes (terminados o no);
  - compras o ventas de propiedades y otros activos;
  - prestación o recepción de servicios;
  - acuerdos de agencia;
  - acuerdos sobre arrendamientos financieros;
  - transferencias de investigación y desarrollo;
  - acuerdos sobre licencias;
  - financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o especie);
  - garantías y avales; y
  - contratos de gestión.

**NIC 26**

20. ***Cuando exista control, la identidad de las partes vinculadas debe ser objeto de revelación en los estados financieros, con independencia de que se hayan producido transacciones entre las mismas.***
21. A fin de que el lector de los estados financieros pueda hacerse una idea de los efectos que la existencia de partes vinculadas tiene sobre la empresa que presenta los estados financieros, es apropiado revelar dichas relaciones, siempre que den lugar a control, con independencia de que se hayan o no producido operaciones entre las susodichas partes vinculadas.
22. ***Si se han producido transacciones entre las partes vinculadas, la empresa que presenta los estados financieros debe revelar, en sus estados financieros, la naturaleza de las relaciones existentes con las partes vinculadas, así como los tipos de transacciones y los elementos de las mismas que sean necesarios para la comprensión adecuada de los estados financieros.***
23. Cuando se han producido operaciones vinculadas, es apropiado informar acerca de los tipos de transacciones y de los elementos de las mismas necesarios para la comprensión adecuada de los estados financieros. Tales elementos pueden, normalmente, incluir:
- una indicación sobre el volumen de las transacciones, ya sea en cuantía absoluta o como proporción sobre una base apropiada;
  - las cuantías absolutas o las proporciones, sobre una base apropiada, de las partidas más importantes; y
  - las políticas de precios que se hayan seguido.
24. ***Las partidas de contenido similar pueden presentarse agregadas, a menos que su desagregación sea necesaria para comprender los efectos de las operaciones de partes vinculadas en los estados financieros de la empresa.***
25. La presentación de las transacciones entre empresas de un mismo grupo es innecesaria en los estados financieros consolidados, ya que en ellos se da información de la dominante y las dependientes como si fueran una sola entidad. Las transacciones realizadas con empresas asociadas, cuyas inversiones se contabilizan según el método de la participación en los estados consolidados, y por lo tanto no quedan eliminadas, necesitan ser reveladas por separado como operaciones entre partes vinculadas.

## FECHA DE VIGENCIA

26. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1986.***

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 26 (NIC 26)  
(REORDENADA EN 1994)**

**Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro**

Esta Norma Internacional de Contabilidad reordenada sustituye a la aprobada originalmente por el Consejo del IASC en junio de 1986. Se presenta de acuerdo con la estructura de los párrafos adoptada en las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas a partir de 1991. Aunque no se han efectuado cambios sustanciales sobre el texto original, se ha modificado en ciertos casos la terminología, con el fin de adaptarla a los usos actuales del IASC.

## ÍNDICE

	Párrafos
Alcance	1-7
Definiciones	8-12
Planes de aportaciones definidas	13-16



## NIC 26

Planes de prestaciones definidas	17-31
Valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro	23-26
Frecuencia de las evaluaciones actuariales	27
Contenido del informe	28-31
Referente a todos los planes	32-36
Valoración de los activos afectos al plan	32-33
Información a revelar	34-36
Fecha de vigencia	37

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## ALCANCE

- Esta Norma se aplica en la elaboración de informes de los planes de prestaciones por retiro, cuando tales informes se elaboren y presenten.***
- Los planes de prestaciones por retiro son conocidos, en ocasiones, con otros nombres, tales como «planes de pensiones» o «sistemas complementarios de prestaciones por jubilación». Los planes de prestaciones por retiro se consideran, en la Norma, como entidades distintas de los empleadores y de las personas que participan en dichos planes. El resto de las Normas Internacionales de Contabilidad serán aplicables a las informaciones sobre los planes de prestaciones por retiro, en la medida en que no queden derogadas por la presente Norma.
- Esta Norma trata de la contabilidad y la información a presentar, por parte del plan, a todos los partícipes, entendidos como un grupo. No trata sobre las informaciones individuales a los partícipes acerca de sus derechos adquiridos.
- La NIC 19, Retribuciones a los Empleados, se refiere a la determinación del coste de las prestaciones por retiro, en los estados financieros de los empleadores que tienen establecido un plan. Por tanto, esta Norma complementa a la citada NIC 19.
- Los planes de prestaciones por retiro pueden ser de aportaciones definidas o de prestaciones definidas. Muchos de ellos exigen la creación de fondos separados, que pueden o no tener personalidad jurídica independiente, así como pueden o no tener administración fiduciaria. Estos fondos son los que reciben las aportaciones y pagan las prestaciones por retiro. La presente Norma es de aplicación con independencia de la creación del fondo separado o de la existencia de una administración fiduciaria del plan.
- Los planes de prestaciones por retiro cuyos activos han sido invertidos en una compañía de seguros, están sometidos a las mismas obligaciones de contabilidad y capitalización que aquéllos donde las inversiones se administran privadamente. Por lo tanto, estos planes quedan dentro del alcance de esta Norma, a menos que el contrato con la compañía de seguros se haya hecho en nombre de un participante específico o de un grupo de partícipes, y la obligación sobre las prestaciones por retiro recaiga exclusivamente sobre la citada compañía.
- La presente Norma no se ocupa de otros tipos de ventajas sociales de los empleados tales como las indemnizaciones por cese, los acuerdos de remuneración diferida, las gratificaciones por ausencia prolongada, los planes de retiro anticipado o de reestructuración de plantilla, los programas de seguros de enfermedad y de previsión colectiva o los sistemas de bonos a los trabajadores. También se excluyen del alcance de la Norma los programas de seguridad social de las Administraciones Públicas.

## NIC 26

## DEFINICIONES

8. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

*Planes de prestaciones por retiro son acuerdos en los que una empresa se compromete a suministrar prestaciones a sus empleados, en el momento de terminar sus servicios o después, ya sea en forma de renta periódica o como pago único, siempre que tales prestaciones, o las aportaciones a los mismos que dependen del empleador, puedan ser determinadas o estimadas con anterioridad al momento del retiro, ya sea a partir de las cláusulas establecidas en un documento o de las prácticas habituales de la empresa.*

*Planes de aportaciones definidas son planes de prestaciones por retiro, en los que las cantidades a pagar como prestaciones se determinan en función de las aportaciones al fondo y de los rendimientos de la inversión que el mismo haya generado.*

*Planes de prestaciones definidas son planes de prestaciones por retiro, en los que las cantidades a pagar en concepto de prestaciones se determinan por medio de una fórmula, normalmente basada en los salarios de los empleados, en los años de servicio o en ambas a la vez.*

*Aportaciones a un fondo es el proceso de transferencia de los activos del plan a una entidad separada (el fondo), para atender al pago de las obligaciones derivadas del plan de prestaciones por retiro.*

*Para los propósitos de la presente Norma, se usan también los siguientes términos con el significado que a continuación se detalla:*

*Partícipes son los miembros del plan de prestaciones por retiro y otras personas que tienen derecho a prestaciones en virtud de las condiciones del plan.*

*Activos netos disponibles para el pago de prestaciones son los activos afectos al plan menos las obligaciones del mismo diferentes del valor actual actuarial de las prestaciones prometidas.*

*Valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro es, en un plan de prestaciones por retiro, el valor actual de los pagos que se espera hacer a los empleados, antiguos y actuales, en razón de los servicios por ellos prestados hasta el momento.*

*Prestaciones irrevocables son prestaciones, derivadas de las condiciones de un plan de prestaciones por retiro, en los que el derecho a recibirlos no está condicionado a la continuidad en el empleo.*

9. Algunos planes de prestaciones por retiro son financiados por personas distintas de los empleadores; esta Norma también es de aplicación a la información financiera sobre tales planes.
10. La mayoría de los planes de prestaciones por retiro se basan en un acuerdo contractual. Algunos planes son informales, pero han adquirido un carácter obligatorio como resultado de costumbres establecidas por los empleadores. Mientras que ciertos planes permiten al empleador terminar, en algún momento, con todas las obligaciones derivadas de los mismos, normalmente es difícil para el empleador cancelar un plan si los empleados han de permanecer a su servicio. Las mismas bases de contabilidad e información financiera se aplican a los planes formales y a los informales.
11. Muchos planes de prestaciones prevén el establecimiento de fondos independientes, a los que se entregan las cotizaciones y se reclaman las prestaciones. Estos fondos son administrados por terceras personas, que actúan de forma independiente en la gestión de los activos del fondo. Estas personas son denominadas administradores fiduciarios en algunos países. El término administrador fiduciario se utiliza en esta Norma para describir a estas personas, con independencia de la existencia jurídica de la fiducia.
12. Normalmente, los planes de prestaciones por retiro pertenecen a uno de los dos tipos ya mencionados: planes de aportaciones definidas o planes de prestaciones definidas. Cada uno de ellos tiene sus características distintivas, pero ocasionalmente pueden encontrarse planes con caracteres de ambos. Tales planes mixtos se consideran, para los propósitos de esta Norma, como planes de prestaciones definidas.

## PLANES DE APORTACIONES DEFINIDAS

13. **En la información procedente de un plan de aportaciones definidas, debe incluirse un estado de los activos netos disponibles para atender al pago de las prestaciones, así como una descripción de la política de capitalización.**

14. Dentro de un plan de aportaciones definidas, la cuantía de las prestaciones futuras a los partícipes viene determinada por las aportaciones del empleador, del empleado o de ambos, junto con la eficiencia conseguida en la gestión del fondo y las rentas de las inversiones pertenecientes al mismo. El desembolso de las cotizaciones libera, habitualmente, al empleador de sus obligaciones con el fondo. Normalmente, no es necesario el asesoramiento de un profesional actuario, aunque tal asesoramiento se usa a veces para estimar las prestaciones alcanzables en el futuro teniendo en cuenta las aportaciones actuales, así como los diversos niveles de aportaciones futuras y las ganancias que se consigan de las inversiones.
15. Los partícipes están interesados en las actividades del plan en tanto que afectan directamente a los importes de las prestaciones futuras. Los partícipes, asimismo, están interesados en saber si las aportaciones han sido recibidas y si se ha ejercido el control apropiado para la protección de los derechos de los beneficiarios. El empleador, por su parte, está interesado en el funcionamiento eficiente y equitativo del fondo.
16. El objetivo de la información procedente de un plan de aportaciones definidas es el de dar cuenta periódicamente de la situación del plan y de los rendimientos de sus inversiones. Tal objetivo se alcanza usualmente suministrando información que comprenda los siguientes extremos:
  - (a) la descripción de las actividades más significativa del ejercicio y el efecto de cualquier cambio relativo al plan, así como a sus partícipes, plazos y condiciones;
  - (b) estados demostrativos de las transacciones y del rendimiento de las inversiones en el ejercicio, así como la situación financiera del plan al final del ejercicio; y
  - (c) la descripción de la política de inversiones.

#### PLANES DE PRESTACIONES DEFINIDAS

17. **La información proveniente de un plan de prestaciones definidas debe contener la información reseñada en cualquiera de los siguientes apartados:**
  - (a) **un estado que muestre:**
    - (i) **los activos netos disponibles para atender al pago de las prestaciones;**
    - (ii) **el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas, distinguiendo entre las prestaciones irrevocables y las que no lo son; y**
    - (iii) **el superávit o déficit resultante; o bien**
  - (b) **un estado de los activos netos disponibles para atender al pago de las prestaciones incluyendo o bien:**
    - (i) **una nota en la que se revele el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas distinguiendo entre prestaciones irrevocables y las que no lo son; o bien**
    - (ii) **una remisión al informe adjunto del actuario que contenga esta información.**

**Si no se ha preparado valoración actuarial en la fecha de la información, la valoración más reciente de que se dispone debe ser usada como base, informando sobre la fecha en que se hizo.**

18. **Para los propósitos del párrafo 17, el valor actual actuarial de las prestaciones definidas debe basarse en las prestaciones definidas en virtud del plan, teniendo en cuenta los servicios prestados hasta la fecha de la rendición de cuentas. El establecimiento de la cifra concreta se hará, ya sea en función de los salarios actuales o de los proyectados, con explícita indicación del método utilizado. Asimismo, debe revelarse el efecto de cualquier cambio en las hipótesis actuariales que puedan tener una incidencia significativa en el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas.**
19. **En la información debe explicarse la relación existente entre el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas y los activos netos disponibles para atender al pago de tales prestaciones, así como de la política seguida para la capitalización de las prestaciones prometidas.**

**NIC 26**

20. Dentro de un plan de prestaciones definidas, el pago de las prestaciones prometidas depende tanto de la situación financiera del plan y de la capacidad de los aportantes para realizar las aportaciones futuras, como del rendimiento de las inversiones del plan y de la eficiencia conseguida en la gestión del mismo.
21. En un plan de prestaciones definidas, es necesario el asesoramiento periódico de un profesional actuario para evaluar la situación financiera del plan, revisar las hipótesis actuariales y hacer recomendaciones sobre los niveles que deben alcanzar las aportaciones futuras.
22. El objetivo de la información contable periódica, procedente de un plan de prestaciones, es dar cuenta de los recursos financieros y de las actividades del plan, datos que son útiles al evaluar las relaciones entre la acumulación de recursos y las prestaciones satisfechas por el plan en cada momento. Tal objetivo se alcanza, usualmente, suministrando información que comprenda los siguientes extremos:
  - (a) descripción de las actividades más significativas del ejercicio y del efecto de cualquier cambio relativo al plan, así como a sus partícipes, plazos y condiciones;
  - (b) estados demostrativos de las transacciones y del rendimiento de las inversiones en el ejercicio, así como la situación financiera del plan al final del ejercicio;
  - (c) información actuarial, ya sea presentada formando parte de los anteriores estados o por separado; y
  - (d) descripción de la política de inversiones.

*Valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro*

23. El valor actual de las prestaciones a realizar en virtud de un plan de prestaciones por retiro puede ser calculado, ya sea en función de los niveles de salarios actuales, o de los proyectados al momento del retiro de los partícipes, además habrá de suministrarse información sobre tales cálculos.
24. Entre las principales razones que pueden apoyar la adopción del método de los salarios actuales, se encuentran las siguientes:
  - (a) el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro, esto es, la suma de los importes actualmente atribuibles a cada partícipe en el plan, puede ser calculado más objetivamente que empleando el de los salarios proyectados, dado que implica un número menor de hipótesis valorativas;
  - (b) los incrementos en las prestaciones correspondientes a un aumento en el salario se convierten en obligaciones para el plan en el momento de producirse el citado aumento; y
  - (c) utilizando salarios actuales, el importe del valor actuarial de las prestaciones prometidas por retiro está más estrechamente relacionado con la cantidad a pagar si se produjese el cese o interrupción del plan.
25. Entre las principales razones que pueden apoyar la adopción del método de los salarios proyectados, están las siguientes:
  - (a) la información financiera debe prepararse sobre la base de la continuidad del plan, cualquiera que sean las hipótesis y estimaciones a realizar;
  - (b) en el caso de planes según pagos finales, las prestaciones se determinan en función de los salarios en el momento del retiro o en épocas cercanas al mismo, por lo cual es necesario hacer proyecciones de salarios, niveles de aportación y tipos de rendimiento de las inversiones; y
  - (c) el hecho de no incorporar proyecciones de salarios, cuando la mayoría de las capitalizaciones se fundamentan en este tipo de datos, puede dar como resultado que el plan aparezca, en la información presentada, como supercapitalizado cuando en realidad no lo está, o aparezca suficientemente dotado cuando en realidad está infracapitalizado.

26. Dentro de las informaciones provenientes del plan, se suministra el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro en función de los salarios corrientes, para indicar el importe de las obligaciones devengadas hasta la fecha del informe. El valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro en función de los salarios proyectados, se suministra para indicar el importe de las obligaciones potenciales en un régimen de gestión continuada, hipótesis que generalmente se toma como base para la capitalización. Además de presentar el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro, puede ser necesario dar una explicación suficiente para indicar claramente cuál es el contexto en el que debe ser interpretada esta cifra. Esta explicación puede revestir la forma de información acerca de la capitalización planeada en el futuro y de la política de capitalización basada en las proyecciones de los salarios. Todo ello puede incluirse bien en la información financiera, bien en el informe del actuario.

*Frecuencia de las evaluaciones actuariales*

27. En muchos países las evaluaciones actuariales requieren una frecuencia no superior a tres años. En caso de que no se haya hecho evaluación en la misma fecha del informe, se utilizará la evaluación más reciente indicando la fecha en que fue realizada.

*Contenido del informe*

28. Para el caso de los planes de aportaciones definidas, la información se suministra utilizando uno de los siguientes formatos, que reflejan diferentes prácticas en la presentación de la información actuarial:
- (a) se incluye en el informe un estado que muestra los activos netos disponibles para atender al pago de las prestaciones, el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro y el déficit o superávit resultante de comparar ambas cantidades. La información sobre el plan contiene también estados que muestran los cambios habidos en los activos netos disponibles para atender al pago de prestaciones, así como en el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro. La información puede incluir, por separado, un informe del actuario apoyando el cálculo del valor actuarial de las prestaciones prometidas por retiro;
  - (b) un informe que incluye el estado de los activos netos disponibles para atender al pago de las prestaciones y el estado de cambios habidos en tales activos netos. El valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro se desglosa en una nota a los anteriores estados. La información puede incluir un informe del actuario apoyando el cálculo del valor actuarial de las prestaciones prometidas por retiro; y
  - (c) un informe que incluya el estado de activos netos disponibles para atender al pago de las prestaciones y el estado de cambios habidos en tales activos netos, suministrando por separado, a través del informe del actuario, el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro.

En cada uno de estos formatos de información, los estados presentados pueden estar acompañados de un informe de la administración fiduciaria (a modo de informe de gestión) y de un informe sobre las inversiones.

29. Quienes apoyan los formatos descritos en los apartados 28 (a) y 28 (b), estiman que la cuantificación de las prestaciones prometidas por retiro y el resto de la información suministrada, ayudan a los usuarios a evaluar la situación actual del plan y la probabilidad de que puedan cumplirse los compromisos del mismo. También opinan que los estados financieros deben ser completos en sí mismos, sin tener que depender de los informes o declaraciones que puedan acompañarlos. No obstante, algunos piensan que el formato descrito en el apartado 28 (a) puede llevar a la impresión de que existe una obligación contraída, cuando el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro no tiene, en su opinión, todas las características de un pasivo.
30. Quienes apoyan el formato descrito en el apartado 28 (c) creen que el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro no debe ser incluido en el estado de los activos netos disponibles para atender al pago de las prestaciones, como se hace en el formato descrito en el apartado 28 (a), ni siquiera ser desglosado en una nota como se hace en el formato del apartado 28 (b), porque tal importe sería comparado directamente con la cuantía de los activos del plan y tal comparación puede no ser válida. Ellos argumentan que los actuarios no necesariamente comparan el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro con los valores de mercado de las inversiones, sino que, en su lugar, pueden evaluar simplemente el valor actual de los flujos de efectivo esperados de las inversiones. Por tanto, quienes apoyan este formato estiman poco

## NIC 26

probable que tal comparación pueda llevar a una evaluación actuarial global del plan y, por ello, que el hecho de realizarla puede inducir a error al lector de la información. Además, algunos opinan que las informaciones sobre prestaciones prometidas por retiro, ya sean cuantitativas o no, solamente deben contenerse en el informe separado del actuario, donde puede ser suministrada la explicación adecuada.

31. La presente Norma acepta la postura de permitir la presentación de la información relativa a las prestaciones prometidas por retiro en un informe del actuario que se suministre por separado. La Norma rechaza los argumentos en contra de la cuantificación del valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro. De acuerdo con ello, los formatos descritos en los apartados 28 (a) y 28 (b) se consideran aceptables en el contexto de la Norma, así como el formato descrito en el apartado 28 (c), siempre que la información financiera contenida en el mismo remita al informe actuarial adjunto que incluye el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro.

## REFERENTE A TODOS LOS PLANES

*Valoración de los activos afectos al plan*

32. ***Las inversiones del plan de prestaciones por retiro deben contabilizarse por su valor razonable. En el caso de títulos cotizados, el valor razonable es el de mercado. Cuando existen inversiones dentro del plan cuyo valor razonable no puede estimarse, debe revelarse la razón por la cual no se ha podido usar tal método de valoración.***
33. Normalmente, las inversiones donde se materializan los activos afectos al plan de prestaciones se contabilizan por su valor razonable. En el caso de títulos cotizados, el valor razonable es generalmente el valor de mercado, puesto que se considera como la medida del valor más útil de los mismos en la fecha de los estados financieros, así como del rendimiento de la inversión en el ejercicio. Los títulos con un valor fijo de reembolso, que han sido adquiridos para cumplir con las obligaciones que el plan tenga en el momento de su vencimiento, o con una parte de las mismas, pueden ser contabilizados por importes basados en su valor de reembolso, de manera que se obtenga una rentabilidad constante hasta el momento del vencimiento. Cuando no se dispone de valores razonables para algunas inversiones del plan de prestaciones por retiro, por ejemplo en caso de poseer la totalidad del capital de una empresa, se revelará en los estados financieros la razón para no usar el valor razonable. Si existen inversiones que no se contabilizan por su valor de mercado o por su valor razonable, este último se revelará también en los estados financieros. Los activos empleados en la gestión de las operaciones del fondo se contabilizan aplicando la Norma Internacional de Contabilidad que sea relevante, según su naturaleza.

*Información a revelar*

34. ***En la información procedente acerca de un plan de prestaciones por retiro, ya sea de aportaciones o de prestaciones definidas, deben incluirse también los siguientes extremos:***
- (a) ***un estado de cambios en los activos netos disponibles para atender al pago de las prestaciones;***
  - (b) ***un resumen de las políticas contables significativas; y***
  - (c) ***una descripción del plan y del efecto de cualquier cambio habido en el plan durante el ejercicio.***
35. La información suministrada por los planes de prestaciones por retiro incluye, en la medida en que sean aplicables, los siguientes datos:
- (a) un estado de los activos netos para atender prestaciones mostrando:
    - (i) los activos al final del ejercicio, clasificados adecuadamente;
    - (ii) las bases de valoración de los activos;
    - (iii) detalles de cualquier inversión individual que exceda el 5 % de los activos netos para atender prestaciones, o el 5 % de cualquier clase o categoría de títulos;
    - (iv) detalles sobre cualquier inversión realizada en la empresa del empleador; y
    - (v) los pasivos distintos del valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro;

- (b) un estado que muestre la evolución en el ejercicio de los activos netos disponibles para atender al pago de las prestaciones, mostrando lo siguiente:
    - (i) las aportaciones del empleador;
    - (ii) las aportaciones de los empleados;
    - (iii) los rendimientos de las inversiones, tales como intereses y dividendos;
    - (iv) los ingresos provenientes de otras fuentes;
    - (v) las prestaciones pagadas en el ejercicio o exigibles a final del mismo (detallando, por ejemplo, los planes de prestaciones por retiro, muerte e invalidez, así como las prestaciones satisfechas mediante pagos únicos);
    - (vi) los gastos de administración y gestión;
    - (vii) otro tipo de gastos;
    - (viii) los impuestos sobre las ganancias;
    - (ix) las pérdidas o ganancias por enajenación de inversiones, así como los cambios en el importe en libros de las mismas; y
    - (x) las transferencias hechas a, o recibidas de, otros planes;
  - (c) una descripción de la política relacionada con la constitución y mantenimiento del fondo;
  - (d) para los planes de prestaciones definidas, el valor actual actuarial de las prestaciones prometidas por retiro (pudiendo distinguir entre prestaciones irrevocables y aquéllas que no lo son) en función de las prestaciones por retiro prometidas según el plan y de los servicios prestados hasta la fecha, utilizando los niveles de salarios corrientes o proyectados, pudiendo incluirse esta información en el informe adjunto del actuario, el cual debe ser leído e interpretado de forma conjunta con la información financiera correspondiente; y
  - (e) para los planes de aportaciones definidas, una descripción de las principales hipótesis actuariales realizadas y del método usado para calcular el valor actual de las prestaciones definidas.
36. La información suministrada por un plan de prestaciones por retiro contiene una descripción del propio plan, ya sea como parte de la información financiera o en documento aparte. Tal información puede contener los siguientes extremos:
- (a) los nombres de los empleadores y la identificación de los grupos de empleados cubiertos;
  - (b) el número de partícipes que reciben prestaciones, así como el número de otros partícipes, clasificados convenientemente;
  - (c) el tipo de plan: de aportaciones definidas o de prestaciones definidas;
  - (d) una nota en la que se precise si los partícipes realizan sus cotizaciones al plan;
  - (e) una descripción de las prestaciones por retiro prometidas a los partícipes;
  - (f) una descripción de las eventuales condiciones de cese del plan; y
  - (g) los cambios habidos en los apartados (a) y (f) durante el periodo cubierto por la información.

No es infrecuente la práctica de remitir al usuario de la información a otros documentos de fácil acceso y comprensión, donde se describe el plan, e incluir únicamente, en la información a que se refiere este párrafo, los cambios siguientes a la emisión de tales documentos.

#### FECHA DE VIGENCIA

37. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1988.***

## NIC 27

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 27 (NIC 27)  
(REVISADA EN 2000)**

**Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en dependientes**

Esta Norma Internacional de Contabilidad deroga a la original, aprobada en junio de 1998. Esta Norma se presenta en el formato revisado adoptado por las Normas Internacionales de Contabilidad en 1991. No se han efectuado cambios sustanciales sobre el texto original. En ciertos casos se ha modificado la terminología, con el fin de adaptarla a los usos actuales del IASC.

En diciembre de 1998, los antiguos párrafos 13, 24, 29 y 30 de la NIC 27 fueron modificados con el fin de reemplazar las referencias a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, por otras a la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.

En octubre de 2000, fue modificado el párrafo 13 para que la redacción fuera coherente con los párrafos similares de otras Normas Internacionales de Contabilidad.

Se han emitido las siguientes Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 27:

- SIC-12: Consolidación — Entidades con Cometido Especial.
- SIC-33: Consolidación y Método de la Participación — Derechos de Voto Potenciales y Distribución de Participaciones en la Propiedad.

## ÍNDICE

	Párrafos
Alcance	1-5
Definiciones	6
Presentación de los estados financieros consolidados	7-10
Alcance de los estados financieros consolidados	11-14
Operaciones de consolidación	15-28
Contabilización de las inversiones en dependientes dentro de los estados financieros individuales de la dominante	29-31
Información a revelar	32
Fecha de vigencia	33

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas de escasa importancia relativa (ver párrafo 12 del Prólogo).

## ALCANCE

1. ***Esta Norma trata de la preparación y presentación de los estados financieros consolidados de un grupo de empresas bajo el control de una dominante.***
2. ***La presente Norma se ocupa, asimismo, de la contabilización de las inversiones en dependientes dentro de los estados financieros individuales que la dominante presenta por separado.***
3. Esta Norma reemplaza a la NIC 3, Estados Financieros Consolidados, excepto en lo que dicha Norma contiene relativo a la contabilización de inversiones financieras en empresas asociadas (véase la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas).
4. Los estados financieros consolidados quedan comprendidos en el término general de «estados financieros», tal como aparece en el Prólogo a las Normas Internacionales en Contabilidad. Por lo tanto, los estados financieros consolidados se preparan siguiendo las Normas Internacionales de Contabilidad.



5. La presente Norma no trata los siguientes extremos:
- (a) métodos de contabilización de las combinaciones de negocios, y sus efectos sobre la consolidación, incluido el tratamiento del fondo de comercio surgido de la combinación (véase la NIC 22, Combinaciones de Negocios);
  - (b) contabilización de las inversiones financieras en empresas asociadas (véase la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas); ni tampoco
  - (c) el tratamiento contable de las inversiones en negocios conjuntos (véase la NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos).

#### DEFINICIONES

6. *Se usarán en esta Norma los siguientes términos, con sus respectivos significados:*

**Control (para los propósitos de esta Norma) es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de una empresa para obtener beneficios de sus actividades.**

**Una dependiente es una empresa controlada por otra (conocida como matriz o dominante).**

**Una dominante es aquella empresa que posee una o más dependientes.**

**Un grupo de empresas está formado por el conjunto de la dominante y todas sus dependientes.**

**Estados financieros consolidados son los estados financieros de un grupo de empresas, presentados como si se tratara de una sola entidad contable.**

**Intereses minoritarios son aquella parte de los resultados netos de la explotación, así como de los activos netos de la dependiente, que no pertenecen, bien sea directa o indirectamente a través de otras empresas dependientes, a la dominante del grupo.**

#### PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

7. *Toda dominante, que no se encuentre en los casos contemplados en el párrafo 8, debe presentar estados financieros consolidados.*
8. *Toda dominante que sea a su vez dependiente participada en su totalidad, o prácticamente en su totalidad, por otra dominante, no necesita presentar estados financieros consolidados siempre que en el caso de la participada prácticamente en su totalidad, la dominante obtenga el consentimiento de los intereses minoritarios. Tales dominantes deben revelar, en sus estados financieros individuales, las razones por las que no han presentado los estados financieros consolidados, junto con los métodos utilizados para la contabilización de sus dependientes. También deben informar sobre el nombre de la empresa dominante que publica estados consolidados y las incluye en ellos, así como de la oficina de registro donde éstos quedan depositados.*
9. Los usuarios de los estados financieros de la dominante están, usualmente, interesados en el grupo de empresas y necesitan, por tanto, ser informados de la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos del grupo en su conjunto. A cubrir esta necesidad van dirigidos los estados financieros consolidados, que presentan la información financiera sobre el grupo como si se tratara de una sola empresa, sin tener en consideración los límites legales de las entidades jurídicas independientes.
10. Una dominante, si está poseída enteramente por otra empresa, no siempre tendrá que presentar estados financieros consolidados, ya que tales estados pueden no ser requeridos por la empresa dominante, y las necesidades de los demás usuarios pueden quedar mejor cubiertas por los estados financieros consolidados de esa dominante. En algunos países se exime de la presentación de estados consolidados a la dominante que está poseída prácticamente en su totalidad por otra empresa, siempre que la misma obtenga para ello la aprobación de quienes representen los intereses minoritarios. La expresión «poseída prácticamente en su totalidad» significa, con frecuencia, que la dominante posee el 90 % o más de los derechos de voto.

## NIC 27

## ALCANCE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

11. **La dominante que confeccione estados financieros consolidados deberá incluir en ellos a todas sus dependientes, ya sean nacionales o extranjeras, salvo aquellas a las que se refiere el párrafo 13.**
12. En los estados financieros consolidados se incluye a todas las empresas controladas por la dominante, salvo aquellas dependientes excluidas por las razones establecidas en el párrafo 13. Se presume la existencia de control cuando la dominante posee, directa o indirectamente a través de otras dependientes, más de la mitad de los derechos de voto de una empresa, a menos que, por circunstancias excepcionales, pueda demostrarse claramente que tal posesión no constituye control. También existe control cuando la dominante posee la mitad o menos de los derechos de voto de una empresa, si ello supone <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>:
- (a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto en virtud de un acuerdo con otros inversores;
  - (b) poder para dirigir las políticas financiera y de explotación de esa empresa, obtenido por acuerdo o disposición reglamentaria;
  - (c) poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de administración u órgano equivalente de dirección; o
  - (d) poder de controlar la mayoría de los votos en las reuniones del órgano de administración u órgano equivalente de dirección.
13. **Una dependiente debe ser excluida de la consolidación cuando:**
- (a) **se pretende que el control sobre la misma sea temporal, porque la dependiente se ha adquirido y se mantiene exclusivamente con vistas a su venta en un futuro próximo; o bien**
  - (b) **opera bajo fuertes restricciones a largo plazo, que menoscaban de forma significativa su capacidad para transferir fondos a la dominante.**

**Tales dependientes deben ser tratadas contablemente, de acuerdo con lo establecido en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.**

14. No se excluye de la consolidación a una dependiente cuando sus actividades son diferentes a las del resto de las empresas del grupo. Se proporciona mejor información integrando también esas dependientes y presentando, en los estados consolidados, datos adicionales sobre los diferentes segmentos del negocio de las dependientes. Por ejemplo, ofrecer el tipo de información exigida por la NIC 14, Información Financiera por Segmentos, ayuda a explicar la importancia de los diferentes segmentos del negocio dentro del grupo.

## OPERACIONES DE CONSOLIDACIÓN

15. Al preparar los estados financieros consolidados, los estados individuales de la dominante y sus dependientes se integran línea a línea, agregando las cuentas de naturaleza similar dentro de los activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos. Para conseguir que los estados consolidados presenten información financiera del grupo como si fuera una sola empresa, se tienen en cuenta los siguientes pasos <sup>(2)</sup>:
- (a) se elimina el importe en libros de la inversión de la dominante en cada dependiente, con la porción de patrimonio neto de la dependiente según el porcentaje de dominio (véase la NIC 22, Combinaciones de Negocios, que también describe el proceso a seguir con el fondo de comercio resultante, en su caso);

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-12: Consolidación — Entidades de Cometido Específico.

<sup>(2)</sup> Véase también la SIC-33: Consolidación y Método de la Participación — Derechos de Voto Potenciales y Distribución de Participaciones en la Propiedad.

- (b) los intereses minoritarios en la ganancia neta de las dependientes consolidadas, en el ejercicio en que se informa, se identifican y separan del resultado consolidado para llegar a la ganancia neta correspondiente a los propietarios de la dominante; y
- (c) los intereses minoritarios en el patrimonio neto de las dependientes consolidadas, se identifican y presentan, en el balance del grupo, en partida separada de las obligaciones y del patrimonio neto de los propietarios de la dominante. Los intereses minoritarios en el patrimonio neto están compuestos por:
- (i) el importe que les corresponda en el momento de la adquisición, calculado de acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios; y
- (ii) la participación de los minoritarios en los movimientos habidos en el patrimonio neto desde la fecha de adquisición.
16. Los impuestos a pagar, ya sea por la dominante o las dependientes, que surjan por la distribución a la dominante de las reservas por ganancias acumuladas de las dependientes, se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.
17. ***Tanto los saldos como las transacciones intragrupo, así como las consiguientes ganancias no realizadas, deben ser eliminados en su totalidad. Las pérdidas no realizadas que resulten de transacciones intragrupo deben también ser eliminadas, a menos que el coste de los activos de los que forman parte no sea recuperable.***
18. Se eliminarán enteramente los saldos y las transacciones intragrupo, incluyendo ventas, gastos y dividendos. Se eliminarán enteramente las ganancias no realizadas provenientes de transacciones intragrupo, si forman parte de los importes en libros de los activos, tales como existencias o inmovilizado. Se eliminarán, igualmente, las pérdidas no realizadas derivadas de transacciones intragrupo, si han sido deducidas para llegar al valor contable de los activos, a menos que el coste de los mismos no sea recuperable. Las diferencias temporarias que nazcan de la eliminación de pérdidas o ganancias no realizadas, derivadas de transacciones intragrupo se tratarán de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.
19. ***Cuando los estados financieros que sirvan de base para la consolidación no tengan las mismas fechas de referencia, deben efectuarse ajustes para recoger los efectos de las transacciones, u otros eventos significativos, que hayan ocurrido entre esas fechas y la de cierre de los estados financieros de la dominante. En todo caso, la diferencia entre las distintas fechas de referencia no debe ser mayor de tres meses.***
20. Normalmente, los estados financieros de la dominante y sus dependientes empleados en la preparación de los consolidados, tienen las mismas fechas de referencia. Cuando estas fechas a que se refieren son diferentes, la dependiente prepara a menudo, y para los propósitos de la consolidación, estados financieros con las mismas fechas que el resto del grupo. Cuando es imposible esto último, pueden usarse estados financieros cerrados en fechas distintas, siempre que la diferencia entre las mismas no sea mayor de tres meses. El principio de uniformidad establece que la extensión de los ejercicios, así como cualquier diferencia en las fechas de cierre, deben conservarse de un ejercicio a otro.
21. ***Los estados financieros consolidados deben prepararse usando políticas contables uniformes para recoger similares transacciones u otros eventos producidos en circunstancias parecidas. Si no fuera posible usar políticas contables uniformes al preparar los estados financieros consolidados, tal hecho debe ser revelado, junto con las proporciones de las partidas afectadas a las que se hayan aplicado los diferentes métodos contables en los estados consolidados.***
22. En muchos casos, si una empresa del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados consolidados para similares transacciones u otros eventos producidos en circunstancias parecidas, se realizan ajustes en sus estados financieros con el fin de utilizarlos para la preparación de los consolidados.
23. Los resultados obtenidos por las operaciones en cada una de las dependientes se incluirán en los estados consolidados desde la fecha de la adquisición, momento en el cual el control de la empresa adquirida se transfiere de forma efectiva al comprador, de acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios. Por su parte, los resultados netos de una dependiente vendida se incluyen con los consolidados hasta la fecha de la venta, momento en el cual la dominante deja de tener dominio sobre ella. La diferencia entre los ingresos por

## NIC 27

venta de las dependientes y el importe en libros de las mismas, de sus activos menos sus pasivos en la fecha de la venta, se recoge en la cuenta de resultados consolidada como pérdida o ganancia por la venta de la dependiente. A fin de asegurar la comparabilidad de los estados financieros de un ejercicio a otro, se suministra con frecuencia información suplementaria acerca del efecto que la adquisición o venta de dependientes ha tenido en la situación financiera en la fecha a la que se refieren los estados consolidados, y en las ganancias para el periodo cubierto por ellos, así como acerca de las cantidades correspondientes para el ejercicio precedente.

24. ***Desde el momento en que una empresa deja de cumplir con la definición de dependiente, sin ser tampoco una empresa asociada, tal como queda definida en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas, la partida correspondiente debe ser tratada contablemente como una inversión, de acuerdo con la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.***
25. El importe en libros de tal inversión, desde el momento en que deja de ser dependiente, se considera como el coste de la nueva partida.
26. ***Los intereses minoritarios deben presentarse, en los estados financieros consolidados, por separado de los pasivos del grupo y del patrimonio neto correspondiente a los propietarios de la dominante. También deben presentarse por separado los intereses minoritarios en la ganancia neta consolidada.***
27. Las pérdidas atribuibles a la minoría, en una dependiente consolidada, no pueden exceder de los intereses minoritarios en el patrimonio neto de la misma. Tal exceso, así como cualesquiera pérdidas posteriores atribuibles a los minoritarios, se cargan contra los intereses mayoritarios, a menos y en la medida en que la minoría haya adquirido la obligación de cubrir las pérdidas y le sea posible hacerlo. Si, en ejercicios subsiguientes, la dependiente obtiene ganancias, los intereses mayoritarios se asignarán la totalidad de tales ganancias, hasta recuperar la porción de pérdidas minoritarias previamente absorbidas.
28. Si una dependiente ha emitido acciones preferentes acumulativas, suscritas por terceros ajenos al grupo, la dominante calculará su parte en los resultados tras haber deducido el importe de los dividendos preferentes garantizados por la dependiente, haya ésta declarado dividendos o no.

## CONTABILIZACIÓN DE LAS INVERSIONES EN DEPENDIENTES DENTRO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES DE LA DOMINANTE

29. ***En los estados financieros individuales de la dominante, las inversiones en dependientes que están incluidas en los estados consolidados deben ser:***
  - (a) ***llevadas contablemente al coste;***
  - (b) ***contabilizadas utilizando el método de la participación, según se describe en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas; o bien***
  - (c) ***tratadas contablemente como activos financieros disponibles para la venta, según se describe en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.***
30. ***En los estados financieros individuales de la dominante, las inversiones en dependientes que se excluyan de los estados consolidados deben ser:***
  - (a) ***llevadas contablemente al coste;***
  - (b) ***contabilizadas utilizando el método de la participación, según se describe en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas; o bien***
  - (c) ***tratadas contablemente como activos financieros disponibles para su venta, según se describe en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.***
31. En muchos países las dominantes presentan estados financieros individuales para cumplir con exigencias legales o de otra índole.

## INFORMACIÓN A REVELAR

32. *Además de las informaciones exigidas en los párrafos 8 y 21, debe revelarse la siguiente información:*
- (a) *en los estados financieros consolidados, una lista de las dependientes significativas, incluyendo el nombre, el país donde se han constituido o tienen su establecimiento, la proporción de participación en la propiedad y, si fuera diferente, la proporción de los derechos de voto poseídos;*
  - (b) *en los estados financieros consolidados, cuando sea aplicable:*
    - (i) *las razones para no consolidar una dependiente, en su caso;*
    - (ii) *la naturaleza de las relaciones entre la dominante y cada dependiente en la que no tenga, ya sea directa o indirectamente a través de otras dependientes, más de la mitad de los derechos de voto;*
    - (iii) *el nombre de todas las empresas a las que, poseyendo más de la mitad de los derechos de voto, ya sea directa o indirectamente a través de otras empresas del grupo, no se han tratado como dependientes en la consolidación debido a la ausencia de control;*
    - (iv) *los efectos que la adquisición o enajenación de dependientes produce sobre la situación financiera, en la fecha a la que se refieren los estados financieros, y los resultados logrados por tales operaciones en el ejercicio cubierto por ellos, así como las mismas cantidades correspondientes al ejercicio precedente; y*
  - (c) *en los estados financieros individuales de la dominante, la descripción del método usado para la contabilización de las inversiones en dependientes.*

## FECHA DE VIGENCIA

33. *Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1990.*

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 28 (NIC 28)  
(REVISADA EN 2000)**

**Contabilización de inversiones en empresas asociadas**

La NIC 28 fue aprobada por el Consejo del IASC en noviembre de 1988.

En noviembre de 1994, el texto de la NIC 28 fue reordenado para ser presentado en el formato revisado adoptado para las Normas Internacionales de Contabilidad en 1991 (NIC 28, reordenada en 1994). No se introdujeron cambios sustanciales respecto al texto original aprobado. Se adaptó la terminología para ponerla al día con los usos del IASC en ese momento.

En julio de 1998, los párrafos 23 y 24 de la NIC 28 (reordenada en 1994) fueron revisados para darles una redacción acorde con la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

En diciembre de 1998, la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, modificó los párrafos 7, 12 y 14 de la NIC 28, cambiando las referencias a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, por otras a la NIC 39.

En marzo de 1999, fue modificado el párrafo 26, con el fin de reemplazar las referencias que contenía a la NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, por las correspondientes a la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, así como para que su terminología estuviera conforme con la utilizada en la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

En octubre de 2000, se revisó el párrafo 8 para que fuera coherente con párrafos similares en otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas, y se eliminó el párrafo 10. Los cambios del párrafo 8 y 10 de la NIC 28 tendrán vigencia cuando la empresa aplique la NIC 39 por primera vez.

**NIC 28**

Se han emitido las siguientes Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 28, se trata de las:

- SIC-3: Eliminación de Pérdidas y Ganancias no Realizadas en Transacciones con Asociadas; y
- SIC-20: Método de la Participación — Reconocimiento de Pérdidas.
- SIC-33: Consolidación y Método de la Participación — Derechos de Voto Potenciales y Distribución de Participaciones en la Propiedad.

## ÍNDICE

	Párrafos
Alcance	1-2
Definiciones	3-7
Influencia significativa	4-5
Método de la participación	6
Método del coste	7
Estados financieros consolidados	8-11
Estados financieros individuales del inversor	12-15
Aplicación del método de la participación	16-24
Pérdidas por deterioro	23-24
Impuesto sobre las ganancias	25
Contingencias	26
Información a revelar	27-28
Fecha de vigencia	29

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## ALCANCE

1. ***Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización, por parte de un inversor, de las inversiones en empresas asociadas.***
2. Esta Norma reemplaza a la NIC 3, Estados Financieros Consolidados, en lo que dicha Norma contiene sobre tratamiento contable de las inversiones en empresas asociadas.

## DEFINICIONES

3. ***Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:***

***Una asociada es una empresa en la que el inversor posee influencia significativa, pero no es una empresa dependiente ni un negocio conjunto para el mismo.***

***Influencia significativa es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la empresa participada, sin llegar a tener el control sobre la misma.***

***Control (para los propósitos de la Norma) es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una empresa, para obtener beneficios de sus actividades.***

***Una dependiente es una empresa controlada por otra (conocida como dominante).***

***El método de la participación es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al coste, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de activos netos de la empresa que corresponde al inversor. La cuenta de resultados recoge la proporción de los resultados de las operaciones de la empresa participada que corresponde al inversor.***

***El método del coste es un método de contabilización según el cual la inversión se registra según su coste de adquisición. La cuenta de resultados recoge ingresos de la inversión sólo en la medida en que el inversor recibe el producto de la distribución de reservas por ganancias acumuladas, por la empresa participada, tras la fecha de adquisición.***

#### *Influencia significativa*

4. Se presume que el inversor ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente a través de sus dependientes, el 20 % o más de los derechos de voto de la empresa participada, salvo que dicho inversor pueda demostrar claramente la inexistencia de tal influencia<sup>(1)</sup>. A la inversa, se presume que el inversor no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente a través de sus dependientes, menos del 20 % de los derechos de voto de la empresa participada, salvo que dicho inversor pueda demostrar la existencia de dicha influencia. La coexistencia de otro inversor, que posea una parte mayoritaria o sustancial de la propiedad de la participada, no impide que un determinado inversor pueda ejercer influencia significativa.
5. Usualmente, el ejercicio de influencia significativa, por parte de un inversor, se pone en evidencia por una o varias de las siguientes vías:
  - (a) representación en el órgano de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;
  - (b) participación en el proceso de fijación de políticas;
  - (c) transacciones significativas entre el inversor y la empresa participada;
  - (d) intercambio de personal directivo; o
  - (e) suministro de información técnica esencial.

#### *Método de la participación*

6. Según el método de la participación, la inversión se registra inicialmente al coste, incrementando posteriormente su importe en libros para reconocer la parte que le corresponde al inversor en las pérdidas o ganancias obtenidas por la empresa participada tras la fecha de adquisición. Las distribuciones de reservas por ganancias acumuladas recibidas de la empresa participada, reducen el importe en libros de la inversión. Puede ser necesario la realización de otros ajustes en el importe en libros de la inversión, para recoger las alteraciones de la parte del inversor en el patrimonio neto de la participada que no haya pasado por la cuenta de resultados. Entre estos cambios se incluyen los derivados de la revalorización del inmovilizado material, de las inversiones, de las variaciones en los tipos de cambio de las divisas y de los ajustes por las diferencias surgidas en la combinación de negocios<sup>(1)</sup>.

#### *Método del coste*

7. Según el método del coste, el inversor registra al coste de adquisición su inversión en la empresa participada. El inversor reconoce ingresos sólo en la medida en que recibe las distribuciones de reservas por ganancias acumuladas de la empresa participada, tras la fecha de adquisición por parte del inversor. Los repartos de dividendos por encima de tales reservas por ganancias acumuladas se consideran recuperación de la inversión, y por tanto se registran como una disminución en el coste de la misma.

<sup>(1)</sup> Véase también la SIC-33: Consolidación y Método de la Participación — Derechos de Voto Potenciales y Distribución de Participaciones en la Propiedad.

## NIC 28

## ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

8. **La inversión en una empresa asociada debe contabilizarse, en los estados financieros consolidados, siguiendo el método de la participación, excepto cuando:**
- (a) **la inversión haya sido adquirida, y se mantenga, exclusivamente con vistas a su posterior enajenación en un futuro próximo; o bien**
  - (b) **opera bajo restricciones severas a largo plazo, que deterioran significativamente sus posibilidades de transferir fondos a la inversora.**

**Tales inversiones deben contabilizarse de acuerdo con la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.**

9. El reconocimiento de ingresos por las distribuciones de reservas por ganancias acumuladas recibidas, puede no resultar una valoración adecuada de la ganancia devengada por el inversor en la inversión, ya que tales dividendos pueden tener escasa o nula relación con el rendimiento de la empresa asociada. Puesto que el inversor ejerce influencia significativa sobre la asociada, tiene un cierto grado de responsabilidad en el rendimiento de su asociada y, como consecuencia, sobre la rentabilidad de su inversión. El inversor contabilizará esta responsabilidad, extendiendo el alcance de sus estados financieros consolidados para incluir en ellos su parte de los resultados de la asociada proporcionando un análisis de ganancias e inversión, con el que puedan calcularse indicadores financieros más útiles. Por ello, la aplicación del método de la participación proporciona datos de mayor valor informativo con respecto a los activos netos y la ganancia neta del inversor.
10. [Derogado]
11. **El inversor debe cesar en la aplicación del método de la participación desde la fecha en que:**
- (a) **deje de tener influencia significativa en la empresa asociada, conservando, ya sea en su totalidad o en parte, la inversión correspondiente; o bien**
  - (b) **el uso del método de la participación deje de ser el apropiado, porque la empresa asociada opera bajo restricciones severas a largo plazo, que deterioran significativamente su capacidad para transferir fondos al inversor.**

**El importe en libros de la inversión en tal fecha debe considerarse, en adelante, como su coste.**

## ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES DEL INVERSOR

12. **La inversión en una empresa asociada, incluida en los estados financieros individuales de un inversor que simultáneamente presenta estados consolidados y que no se mantiene exclusivamente con vistas a su enajenación en un futuro próximo, debe ser:**
- (a) **llevada contablemente al coste;**
  - (b) **contabilizada utilizando el método de la participación, según se describe en esta Norma; o bien**
  - (c) **contabilizada como activo financiero disponible para la venta, según se describe en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.**
13. La presentación de estados financieros consolidados, por sí misma, no cancela la necesidad de presentar estados financieros individuales por parte del inversor.
14. **La inversión en una empresa asociada, que se incluye en los estados financieros de una empresa inversora que no emite estados financieros consolidados, debe ser:**
- (a) **llevada contablemente al coste;**
  - (b) **contabilizada según el método de la participación, tal como se describe en esta Norma, si este método de contabilización hubiera sido el apropiado en el caso de que la empresa inversora hubiera emitido estados consolidados; o bien**



(c) **contabilizarse como activo financiero disponible para la venta o como activo financiero para negociar, según las definiciones y descripciones de los métodos correspondientes de la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.**

15. Un inversor en empresas asociadas puede no emitir estados financieros consolidados porque carece de dependientes. No obstante, es apropiado que tal inversor proporcione la misma información, sobre sus inversiones en empresas asociadas, que las empresas que presentan estados consolidados.

#### APLICACIÓN DEL METODO DE LA PARTICIPACIÓN

16. Muchos de los procedimientos necesarios para la aplicación del método de la participación, son similares a los procedimientos de consolidación establecidos en la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes. Además, al adquirir una inversión en una empresa asociada, se adoptan los conceptos generales subyacentes a los procedimientos empleados en la adquisición de una dependiente<sup>(1)</sup>.
17. La inversión en una empresa asociada se contabiliza según el método de la participación desde el momento en que se cumplan las condiciones de la definición de asociada. Al adquirirse la inversión, cualquier diferencia, ya sea positiva o negativa, entre el coste de adquisición y la porción correspondiente al inversor del valor razonable de los activos netos identificables de la asociada, se contabilizará de acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios. Tras la adquisición, se realizarán los ajustes correspondientes a la parte del inversor de las ganancias y pérdidas de la asociada, para tener en cuenta:
- (a) la amortización de los activos depreciables, a partir de sus valores razonables; y
  - (b) la amortización de la diferencia entre el coste de la inversión y la porción del inversor del valor razonable de los activos netos identificables.
18. Al aplicar el método de la participación, se utilizarán los estados financieros disponibles más recientes de la empresa asociada. Usualmente, tales estados son los elaborados en la misma fecha que los del inversor. Frecuentemente, cuando las fechas de los estados financieros del inversor y de la asociada son diferentes, la empresa asociada preparará, para su empleo por parte del inversor, estados con las mismas fechas que los del inversor. Cuando sea impracticable esto último, pueden usarse estados financieros con diferentes fechas. El principio de uniformidad establece que la extensión de los ejercicios, así como cualquier diferencia entre las fechas de cierre, deben conservarse de un ejercicio a otro.
19. Si se utilizan estados financieros con diferentes fechas, se registrarán ajustes para reflejar los efectos de cualquier evento significativo o transacciones entre la empresa asociada y el inversor que hayan tenido lugar entre la fecha de los estados financieros de la asociada y la fecha de los estados financieros del inversor.
20. Los estados financieros del inversor se preparan, normalmente, usando políticas contables uniformes para recoger similares transacciones u otros eventos producidos en circunstancias parecidas. En muchos casos, si la empresa asociada utiliza políticas contables diferentes de las usadas por el inversor en circunstancias parecidas para registrar transacciones y otros eventos similares, al aplicar el método de la participación se registrarán los ajustes apropiados en los estados financieros de la asociada. Si no resultase practicable calcular tales ajustes, por lo general se procederá a informar de este hecho.
21. Si una empresa asociada tiene en circulación acciones preferentes acumulativas, suscritas por terceros ajenos al inversor, éste calculará su parte de los resultados tras haber deducido el importe de los dividendos preferentes, independientemente de que se hubiesen declarado o no.

<sup>(2)</sup> Véase también la Interpretación SIC-3: Eliminación de Pérdidas y Ganancias No Realizadas en Transacciones con Asociadas.

**NIC 28**

22. Si al aplicar el método de la participación, la porción de las pérdidas de una empresa asociada que corresponden al inversor iguala o sobrepasa al importe en libros de la inversión, el inversor no incluirá su parte en las pérdidas. De esta forma, la inversión se presentará con un valor nulo. Las pérdidas adicionales serán objeto de provisión en la medida en que el inversor haya incurrido en deudas, o realizado pagos por cuenta de la asociada para satisfacer las obligaciones de ésta y que el propio inversor haya garantizado o avalado por otros medios. Si la empresa asociada obtuviese ganancias en ejercicios subsiguientes, el inversor reanudará la inclusión, en el valor de la inversión, de la parte que le corresponda de esas ganancias, pero solamente después de que su parte en las ganancias iguale a su parte de pérdidas netas no reconocidas previamente <sup>(3)</sup>.

*Pérdidas por deterioro*

23. Si existiera alguna indicación de que el valor de la inversión en una asociada pudiera haberse deteriorado, la empresa aplicará la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. Al objeto de determinar el valor de uso de la inversión, la empresa procederá a estimar:
- (a) su parte en el valor actual de los flujos de caja futuros que se espere vaya a generar la empresa participada en su conjunto, incluyendo los flujos de efectivo de las operaciones de la participada y el importe a obtener por la enajenación final de la inversión; o
  - (b) el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se esperen recibir de la participada, ya sea por dividendos o por la enajenación final de la inversión.

Bajo hipótesis que resulten apropiadas, ambos métodos darán el mismo resultado. Cualquier pérdida por deterioro del valor de la inversión, se distribuirá de acuerdo con la NIC 36. De lo anterior se desprende que esa pérdida se distribuye primero entre el fondo de comercio que pudiera existir. (véase el párrafo 17).

24. El cálculo del valor recuperable de las inversiones en asociadas se determina para cada una de las asociadas individualmente, salvo en el caso de que la asociada en particular no sea capaz de generar flujos de efectivo que sean independientes de los procedentes de otros activos de la empresa que presenta sus estados financieros.

**IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS**

25. Los impuestos sobre las ganancias, que se deriven de las inversiones en empresas asociadas, se registran según lo establecido en la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.

**CONTINGENCIAS**

26. De acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes el inversor revelará:
- (a) su parte de pasivos contingentes y compromisos importantes con una empresa asociada por los que esté obligado en el caso de que se produzcan las contingencias señaladas; y
  - (b) aquéllos pasivos contingentes que surgen porque el inversor tiene responsabilidad solidaria por todas las deudas de la asociada.

**INFORMACIÓN A REVELAR**

27. **Deberá revelarse lo siguiente:**
- (a) **una lista con el nombre y descripción apropiada de las empresas asociadas significativas, incluyendo los porcentajes de participación en la propiedad y, si fueran diferentes, las respectivas proporciones de los derechos de voto poseídos; y**
  - (b) **los métodos usados para contabilizar tales inversiones.**
28. **Las inversiones en empresas asociadas contabilizadas según el método de la participación deben clasificarse como activos fijos y presentarse como partidas separadas en el balance. La parte del inversor en las ganancias y pérdidas de tales inversiones, debe presentarse como partida separada en la cuenta de resultados. Debe también revelarse, por separado, la parte que corresponde al inversor de las partidas extraordinarias o procedentes de ejercicios anteriores.**

<sup>(3)</sup> Véase también la Interpretación SIC-20: Método de la Participación — Reconocimiento de Pérdidas.

## FECHA DE VIGENCIA

29. *Salvo por lo que se refiere a los párrafos 23 y 24, esta Norma Internacional de Contabilidad tiene vigencia para estados financieros que cubren ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 1990.*
30. *Los párrafos 23 y 24 de la Norma entran en vigor simultáneamente con la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, es decir, para estados financieros anuales que abarquen ejercicios comenzados a partir del 1 de julio de 1999, a menos que la NIC 36 se aplique a ejercicios anteriores.*
31. Los párrafos 23 y 24 de esta Norma fueron aprobados en julio de 1998, sustituyendo a los antiguos párrafos 23 y 24 de la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas, reordenada en 1994.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 29 (NIC 29)  
(REORDENADA EN 1994)**

**Información financiera en economías hiperinflacionarias**

Esta Norma Internacional de Contabilidad reordenada sustituye a la aprobada originalmente por el Consejo del IASC en abril de 1989. Se presenta de acuerdo con la estructura de los párrafos adoptada en las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas a partir de 1991. Aunque no se han efectuado cambios sustanciales sobre el texto original, se ha modificado en ciertos casos la terminología, con el fin de adaptarla a los usos actuales de la IASC.

Se han emitido las siguientes Interpretaciones SIC que tiene relación con la NIC 29, se trata de las:

- SIC-19: Moneda de los Estados Financieros — Valoración y Presentación de los Estados Financieros según las NIC 21 y 29.
- SIC-30: Moneda en la que se Informa — Conversión de la Moneda de Valoración a la Moneda de Presentación.

## ÍNDICE

	Párrafos
Alcance	1-4
La reexpresión de estados financieros	5-10
Estados financieros a coste histórico	11-28
Balance	11-25
Cuenta de resultados	26
Pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta	27-28
Estados financieros a coste corriente	29-31
Balance	29
Cuenta de resultados	30
Pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta	31
Impuesto sobre las ganancias	32
Estado de flujos de efectivo	33
Cifras de ejercicios anteriores	34

**NIC 29**

Estados financieros consolidados	35-36
Selección y uso de un índice general de precios	37
Economías que dejan de ser hiperinflacionarias	38
Información a revelar	39-40
Fecha de vigencia	41

La parte normativa de este Pronunciamento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## ALCANCE

- La presente Norma es de aplicación a los estados financieros principales, ya sean individuales o consolidados, de cualquier empresa que los elabore y presente en la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria.***
- No resulta útil, en el seno de una economía hiperinflacionaria, presentar los resultados de las operaciones y la situación financiera en la moneda local, sin someterlos a un proceso de reexpresión. En este tipo de economías, la unidad monetaria pierde poder de compra a un ritmo tal, que resulta equívoca cualquier comparación entre las cifras procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo ejercicio.
- Esta Norma no establece una tasa de inflación absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación. Es, por el contrario, un problema de criterio juzgar cuándo se hace necesario reexpresar los estados financieros de acuerdo con la presente Norma. El estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:
  - 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 la capacidad adquisitiva de la misma;
  - la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que lo hace en términos de otra moneda extranjera relativamente estable; los precios pueden establecerse en esta otra moneda;
  - las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;
  - los tipos de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
  - la tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100 %.
- Es preferible que todas las empresas que presentan información en la moneda de la misma economía hiperinflacionaria apliquen esta Norma desde la misma fecha. Sin perjuicio de lo anterior, esta Norma es aplicable a los estados financieros de cualquier empresa desde el comienzo del ejercicio en el que se identifique la existencia de hiperinflación en el país en cuya moneda presenta la información.

## LA REEXPRESIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

- Los precios, ya sean generales o específicos, cambian en el tiempo como resultado de diversas fuerzas económicas y sociales. Las fuerzas específicas que actúan en el mercado de cada producto, tales como cambios en la oferta y demanda o los cambios tecnológicos, pueden causar incrementos o decrementos significativos en los precios individuales, independientemente de cómo se comporten los otros precios. Además, las causas generales pueden dar como resultado un cambio en el nivel general de precios y, por tanto, en el poder adquisitivo general de la moneda.
- En la mayoría de los países, los estados financieros se preparan a partir del coste histórico contable, sin considerar ni los niveles generales de precios ni los incrementos en los precios específicos de los activos poseídos, aunque el inmovilizado material, así como las inversiones a largo plazo pueden ser a veces objeto de revalorizaciones. No obstante, algunas empresas presentan sus estados financieros principales basados en el método del coste corriente, reflejando así los efectos de los cambios en los precios específicos de los activos poseídos.

7. En una economía hiperinflacionaria, los estados financieros, ya estén confeccionados siguiendo el coste histórico o siguiendo las bases del coste corriente, solamente resultan de utilidad si se encuentran expresados en términos de unidades de valoración corrientes a la fecha del balance. Por ello, la presente Norma es aplicable a los estados financieros principales de las empresas que los elaboran y presentan en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No está permitida la presentación de la información exigida en esta Norma como un suplemento a los estados financieros sin reexpresar. Es más, se desaconseja la presentación separada de los estados financieros antes de su reexpresión.
8. ***Los estados financieros de cualquier empresa que presente información en la moneda de una economía hiperinflacionaria, deben quedar establecidos en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance, ya estén elaborados utilizando el método del coste histórico o el del coste corriente. Tanto las cifras comparativas correspondientes al ejercicio anterior, exigidas por la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, como cualquier otra información referente a ejercicios precedentes, deberán también quedar establecidas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance.***
9. ***Las pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta, deben incluirse en el resultado neto, revelando esta información en una partida separada.***
10. La reexpresión de los estados financieros, de acuerdo con esta Norma, requiere la aplicación de ciertos principios contables, así como de los juicios necesarios para ponerlos en práctica. La aplicación uniforme de tales principios y juicios, de un ejercicio a otro, es más importante que la exactitud de las cifras que, como resultado de la reexpresión, aparezcan en los estados financieros.

#### *Estados financieros a coste histórico*

#### **B a l a n c e**

11. Las cifras del balance aún no expresadas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance, se reexpresarán aplicando un índice general de precios.
12. Las partidas monetarias no serán reexpresadas puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de valoración corriente a la fecha del balance. Son partidas monetarias el efectivo poseído y los saldos a recibir o pagar en metálico.
13. Los activos y las obligaciones vinculadas, mediante acuerdos o convenios, a cambios en los precios, tales como los bonos o préstamos indexados, se ajustan en función del acuerdo o convenio para expresar el saldo pendiente a la fecha del balance. Tales partidas se contabilizan, en el balance reexpresado, por su cuantía calculada de esta forma.
14. Todos los demás activos y obligaciones son de carácter no monetario. Algunas partidas no monetarias se contabilizan según sus valores corrientes en la fecha del balance, tales como el valor neto realizable o el valor de mercado, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos habrán de ser reexpresados.
15. La mayoría de las partidas no monetarias se llevan al coste o al coste menos la depreciación acumulada, y por tanto están expresadas a valores corrientes en el momento de su adquisición. El coste reexpresado de cada partida, o el coste menos la amortización acumulada, se determinan aplicando al coste histórico y a la depreciación, en su caso, la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta la fecha del balance a presentar. De acuerdo con lo anterior, las partidas que contienen el inmovilizado material, las inversiones, las existencias de materias primas y mercancías, el fondo de comercio, las patentes, las marcas y otros activos similares, serán objeto de reexpresión a partir de la fecha de su adquisición. Las existencias de productos en curso y de productos terminados se reexpresarán desde las fechas en que se incurrió en los costes de compra y transformación que se encuentren acumulados en ellos.
16. Los registros detallados de las fechas de adquisición de los elementos que componen el inmovilizado material, pueden no estar disponibles, y en ocasiones tampoco es factible su estimación. En tales circunstancias puede ser necesario, para el primer ejercicio de aplicación de esta Norma, utilizar una valoración de un profesional independiente respecto de tales partidas y que sirva como base para su reexpresión.
17. Puede no estar disponible un índice general de precios referido a los ejercicios para los que, según esta Norma, se requiere la reexpresión de los elementos del inmovilizado material. En tales circunstancias, puede ser necesario utilizar una estimación basada, por ejemplo, en los movimientos del tipo de cambio entre la moneda de los estados financieros y una moneda extranjera relativamente estable.

**NIC 29**

18. Algunas partidas no monetarias se llevan según valores corrientes en fechas distintas a la del balance o de la adquisición; por ejemplo, esto puede aparecer cuando los elementos componentes del inmovilizado material se han revalorizado en una fecha previa. En tales casos, los importes en libros se reexpresarán desde la fecha de la revalorización.
19. El importe reexpresado de una partida no monetaria es objeto de pérdida por deterioro del valor, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad que proceda en cada caso, cuando su cuantía exceda del importe recuperable por el uso futuro de la partida (incluyendo su venta u otro tipo de enajenación). Por lo tanto, en tales casos, los saldos reexpresados de los elementos componentes del inmovilizado material, del fondo de comercio, de las patentes y de las marcas se reducirán hasta su importe recuperable, los saldos reexpresados de las existencias serán rebajados hasta su valor neto realizable, y se rebajarán los saldos reexpresados de las inversiones poseídas hasta su valor de mercado.
20. Una empresa participada que se contabilice según el método de la participación, puede presentar su información financiera en la moneda de una economía hiperinflacionaria. Al objeto de calcular la participación del inversor en el patrimonio neto y en los resultados de la participada, el balance y la cuenta de resultados de la misma serán objeto de reexpresión, de acuerdo con lo establecido en esta Norma. Cuando los estados financieros reexpresados de la empresa participada estén en una moneda extranjera, se procederá a su conversión aplicando los tipos de cambio de la fecha del balance.
21. Generalmente, el impacto de la inflación queda reconocido en los costes financieros de los préstamos. No es apropiado proceder simultáneamente a reexpresar los desembolsos efectuados en las inversiones financiadas con préstamos y, de forma simultánea, capitalizar aquella parte de los costes financieros que compensa al prestamista por la inflación en el mismo ejercicio. Esta parte de los costes financieros se reconoce como un gasto en el mismo ejercicio en que se incurre en los mismos.
22. Una empresa puede adquirir activos por medio de un acuerdo que le permita diferir los pagos, sin contabilizar explícitamente un cargo por intereses. Cuando no se pueda separar la cantidad implícita de intereses, tales activos se reexpresarán utilizando las fechas de pago y no las de adquisición.
23. La NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera, permite a la empresa incluir las diferencias de cambio en moneda extranjera dentro del importe en libros de los activos, siempre que éstas hayan aparecido tras una reciente e importante devaluación. Tal práctica no es apropiada para las empresas que presentan sus estados financieros en la moneda de una economía hiperinflacionaria cuando el importe en libros del activo se haya reexpresado desde la fecha de su adquisición.
24. Al comienzo del primer ejercicio de aplicación de esta Norma, los componentes del patrimonio neto, excepto las reservas por ganancias acumuladas y las reservas por revalorización de activos, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde las fechas en que fueron aportadas, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía. Por su parte, cualquier plusvalía de revalorización surgida con anterioridad, se eliminará, y los importes de las reservas por ganancias acumuladas se determinarán tomando como base el resto de las partidas, ya reexpresadas, del balance.
25. Al final del primer ejercicio de aplicación, así como en los ejercicios siguientes, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio neto aplicando un índice general de precios a las partidas desde el principio del ejercicio, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los movimientos habidos, durante el ejercicio, en el patrimonio neto se presentan de acuerdo con la NIC 1, Presentación de Estados Financieros.

**Cuenta de resultados**

26. La presente Norma exige que todas las partidas de la cuenta de resultados estén expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha del balance. Para ello, todos los importes necesitan ser reexpresados mediante la utilización de la variación experimentada por el índice general de precios desde la fecha en que los gastos e ingresos fueron incurridos y contabilizados.

**Pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta**

27. En un periodo de inflación, toda empresa que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo y, toda empresa 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. Estas pérdidas o ganancias, derivadas de la posición monetaria neta, pueden ser determinadas como la suma algebraica, esto es considerando el signo de las cantidades, de todos los ajustes efectuados para la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, patrimonio neto, cuenta de resultados y las correcciones de los activos y obligaciones indexados. Esta pérdida o ganancia puede estimarse también aplicando el cambio en el índice general de precios a la media ponderada, para el ejercicio, de la diferencia entre activos y pasivos monetarios.

28. La pérdida o ganancia derivada de la posición monetaria neta será incluida en la ganancia neta del ejercicio. El ajuste efectuado en los activos y obligaciones indexadas, en aplicación del párrafo 13, se compensará con la pérdida o ganancia en la posición monetaria neta. Otras partidas de la cuenta de resultados, tales como los ingresos y gastos financieros, así como las diferencias de cambio en moneda extranjera, relacionadas con los fondos prestados o tomados en préstamo, estarán también asociadas con la posición monetaria neta. Aunque tales partidas se suelen colocar por separado, puede ser útil agruparlas con las pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta, a efectos de su presentación en la cuenta de resultados.

#### *Estados financieros a coste corriente*

#### *B a l a n c e*

29. Las partidas valoradas a coste corriente no serán objeto de reexpresión, por estar ya valoradas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha de cierre del balance. Las demás partidas del balance se reexpresarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 11 a 25.

#### *C u e n t a d e r e s u l t a d o s*

30. Generalmente, la cuenta de resultados a coste corriente muestra los costes corrientes de las partidas en el momento en que las transacciones y sucesos correspondientes ocurrieron. El coste de las ventas y la amortización se registran según sus costes corrientes en el momento del consumo; las ventas y los otros gastos se registran por sus importes monetarios al ser llevados a cabo. Por ello, todas estas partidas necesitan ser reexpresadas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance, y ello se hace aplicando un índice general de precios.

#### *P é r d i d a s y g a n a n c i a s d e r i v a d a s d e l a p o s i c i ó n m o n e t a r i a n e t a*

31. Las pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta se calculan y presentan de acuerdo a lo establecido en los párrafos 27 y 28. No obstante, la cuenta de resultados a coste corriente puede llevar incluido un ajuste que refleje los efectos de los cambios en los precios sobre las partidas monetarias, de acuerdo con el párrafo 16 de la NIC 15, Información para Reflejar los Efectos de los Cambios en los Precios. Tal ajuste es parte integrante de las pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta.

#### *I m p u e s t o s o b r e l a s G a n a n c i a s*

32. La reexpresión de los estados financieros de acuerdo con lo establecido en esta Norma, puede dar lugar a que surjan diferencias entre el resultado contable y la ganancia fiscal, que determina el impuesto sobre las ganancias. Tales diferencias se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.

#### *E s t a d o d e f l u j o s d e e f e c t i v o*

33. Esta Norma exige que todas las partidas del estado de flujos de efectivo se reexpresen en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance.

#### *C i f r a s d e e j e r c i c i o s a n t e r i o r e s*

34. Las cifras correspondientes a las partidas del ejercicio anterior, ya estén basadas en el método del coste histórico o del coste corriente, se reexpresarán aplicando un índice general de precios, de forma que los estados financieros comparativos resultantes, se presenten en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha de terminación del periodo contable sobre el que se informa. Toda otra información que se ofrezca respecto a ejercicios anteriores se expresará también en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha de terminación del ejercicio sobre el que se informa.

#### *E s t a d o s f i n a n c i e r o s c o n s o l i d a d o s*

35. Una sociedad dominante que presente información en la moneda de una economía hiperinflacionaria puede tener dependientes que presenten también información en monedas de economías hiperinflacionarias. Los estados financieros de tales dependientes necesitarán ser reexpresados, mediante la aplicación de un índice general de precios correspondiente al país en cuya moneda presentan la información, antes de incluirse en los estados financieros consolidados a presentar por la dominante. Cuando la dependiente es extranjera, sus estados financieros se convertirán aplicando los tipos de cambio de cierre. Los estados financieros de las dependientes que no presenten información en monedas de economías hiperinflacionarias, se tratarán contablemente de acuerdo con lo establecido en la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera.

**NIC 30**

36. Si se consolidan estados financieros con fechas de referencia distintas, todas las partidas, sean o no monetarias, necesitarán ser reexpresadas en la unidad de valoración corriente a la fecha de los estados financieros consolidados.

*Selección y uso de un índice general de precios*

37. La reexpresión de los estados financieros, conforme a lo establecido en esta Norma, exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda. Es preferible que todas las empresas que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.

## ECONOMÍAS QUE DEJAN DE SER HIPERINFLACIONARIAS

38. ***Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y la empresa, por consiguiente, cese en la preparación y presentación de estados financieros elaborados conforme a lo establecido en esta Norma, debe tratar las cifras expresadas en la unidad de valoración corriente al final del ejercicio previo, como base para los importes en libros de las partidas en sus estados financieros siguientes.***

## INFORMACIÓN A REVELAR

39. ***La siguiente información debe ser revelada en los estados financieros<sup>(1)</sup>:***
- (a) ***el hecho de que los estados financieros, así como las cifras correspondientes para ejercicios anteriores han sido reexpresados para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la unidad monetaria de valoración y que, como resultado, están expresados en términos de la unidad de valoración corriente a la fecha del balance;***
  - (b) ***si los estados financieros antes de la reexpresión estaban elaborados utilizando el método del coste histórico o el del coste corriente; y***
  - (c) ***la identificación y valor del índice general de precios a la fecha del balance, así como el movimiento del mismo durante el ejercicio corriente y el anterior.***
40. Esta Norma exige que se revele la información necesaria para dejar claras las bases del tratamiento de los efectos de la inflación en los estados financieros. Además, se ha de intentar suministrar la información necesaria para comprender estas bases y las cantidades resultantes.

## FECHA DE VIGENCIA

41. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad estará vigente para estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1990.***

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 30 (NIC 30)  
(REORDENADA EN 1994)****Información a revelar en los estados financieros de bancos y entidades financieras similares**

Esta Norma Internacional de Contabilidad reordenada sustituye a la aprobada originalmente por el Consejo del IASC en junio de 1990. Se presenta de acuerdo con la estructura de los párrafos adoptada en las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas a partir de 1991. Aunque no se han efectuado cambios sustanciales sobre el texto original, se ha modificado en ciertos casos la terminología, con el fin de adaptarla a los usos actuales del IASC.

En 1998, los párrafos 24 y 25 de la NIC 30 fueron modificados. Tales modificaciones tienen su origen en la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, y en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.

En 1999, fueron modificados los párrafos 26, 27, 50 y 51, con el fin de reemplazar las referencias a la NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance que contenía, por las correspondientes a la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, así como para que su terminología fuera conforme con la utilizada en la NIC 37.

<sup>(1)</sup> Véase también SIC-30: Moneda en la que se Informa — Conversión de la Moneda de Valoración a la Moneda de Presentación.



## ÍNDICE

	Párrafos
Alcance	1-5
Justificación	6-7
Políticas contables	8
Cuenta de resultados	9-17
Balance	18-25
Contingencias y garantías, incluyendo partidas fuera de balance	26-29
Vencimientos de activos y pasivos	30-39
Concentraciones de activos, pasivos y partidas fuera de balance	40-42
Pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos	43-49
Riesgos generales de la actividad bancaria	50-52
Activos cedidos en garantía	53-54
Actividades fiduciarias	55
Transacciones con partes vinculadas	56-58
Fecha de vigencia	59

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## ALCANCE

1. ***Esta Norma debe ser aplicada en la preparación de los estados financieros de los bancos y otras entidades financieras similares (a las que se hará referencia en lo sucesivo también como bancos).***
2. Para los propósitos de la Norma, el término «banco» incluye a todas las entidades financieras que tienen, como una de sus actividades principales, la de tomar depósitos y préstamos con el objetivo de dar, a su vez, créditos o préstamos y realizar inversiones, y cuyas actividades se encuentran bajo el ámbito de la legislación bancaria u otra equivalente. La Norma es de aplicación para tales empresas, ya contengan o no en su denominación la palabra «banco».
3. En todos los países del mundo, los bancos representan un significativo e influyente sector empresarial. La gran mayoría de los individuos y las organizaciones hacen uso de los servicios bancarios, ya sea como depositantes o como prestatarios. Los bancos juegan un importante papel en el mantenimiento de la confianza en el sistema monetario, a causa de su estrecha relación con las autoridades monetarias y los gobiernos, así como por las regulaciones que dichas entidades les imponen. Por tanto, existe un considerable y amplio interés en el bienestar de los bancos, y en particular en su solvencia y liquidez, así como en el grado relativo de riesgo que corresponde a los diferentes tipos de operaciones que realizan. La operatoria de los bancos es diferente de la que corresponde a otras empresas comerciales, y por tanto las exigencias contables y de información son también distintas. En esta Norma se reconocen tales necesidades particulares. En ella también se anima a la inclusión de información adicional, dentro de los estados financieros, que versen sobre asuntos tales como la gestión y control de la liquidez y del riesgo.
4. Esta Norma complementa al resto de las Normas Internacionales de Contabilidad, que también son aplicables a los bancos, a menos que se especifique lo contrario en el texto de cualquiera de ellas.

**NIC 30**

5. La Norma es de aplicación tanto a los estados financieros individuales como a los consolidados de los bancos. Cuando un grupo lleva a cabo operaciones bancarias, la Norma será de aplicación, con respecto a tales operaciones, en los estados consolidados.

## JUSTIFICACIÓN

6. Los usuarios de los estados financieros de un banco necesitan información fiable, relevante y comparable, que les ayude a evaluar la posición financiera y la actividad de la entidad bancaria, y que a la vez les sea útil al tomar decisiones económicas. También necesitan información que les lleve a una mejor comprensión de las características especiales de las operaciones del banco. Los usuarios necesitan tal información incluso sabiendo que el banco está sujeto a supervisión y suministra, a las autoridades monetarias, datos que no están disponibles para el público en general. Por tanto, la información contenida en los estados financieros de un banco, debe ser lo suficientemente completa como para satisfacer las necesidades de los usuarios, en el contexto de lo que es razonable exigir de la gerencia del mismo.
7. Los usuarios de los estados financieros de los bancos están interesados en su liquidez y solvencia, así como en los riesgos relacionados con sus activos y pasivos, ya estén reconocidos en el seno del balance o en partidas fuera del balance. El término liquidez se refiere a la disponibilidad de fondos suficientes como para afrontar los reintegros de depósitos y los pagos de otros compromisos financieros en el momento del vencimiento. El término solvencia se refiere al exceso de activos sobre pasivos exigibles y, por tanto, a la idoneidad de la estructura de capital del banco. Una entidad bancaria está expuesta a un riesgo de liquidez, así como a los riesgos que surgen de las fluctuaciones en los tipos de cambio, de los movimientos en los tipos de interés, de los cambios en los precios de mercado y de los fallos financieros de los clientes o riesgo de contraparte. Tales riesgos pueden ser reflejados en los estados financieros, pero los usuarios pueden obtener una mejor comprensión de los mismos si la gerencia hace algún comentario sobre los estados financieros, en el que se describa la forma en que afronta y controla los riesgos asociados a las operaciones del banco.

## POLÍTICAS CONTABLES

8. Los bancos usan diferentes métodos contables para el reconocimiento y valoración de los elementos incluidos en sus estados financieros. Aunque la armonización de tales métodos es deseable, queda fuera del alcance de la presente Norma. Para cumplir con la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, y también para permitir a los usuarios comprender las bases sobre las que se preparan los estados financieros de un banco, puede ser necesario revelar las políticas contables relacionadas con las siguientes partidas:
  - (a) el reconocimiento de los principales tipos de ingresos (véanse los párrafos 10 y 11);
  - (b) la valoración de los títulos que conforman la cartera de inversión y la cartera de valores para la venta (véanse los párrafos 24 y 25);
  - (c) la distinción entre las transacciones y otros sucesos que llevan al reconocimiento de activos y pasivos exigibles en el balance, y aquellas otras transacciones y sucesos que sólo dan lugar a contingencias y compromisos (véanse los párrafos 26 a 29);
  - (d) las bases para la determinación de pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos, y para la baja contable de tales partidas (véanse los párrafos 43 a 49); y
  - (e) las bases para la determinación de los cargos a resultados por motivos de riesgos generales bancarios, así como el tratamiento de tales cargos (véanse los párrafos 50 a 52).

Algunos de estos temas son abordados por las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes, mientras que los demás pueden ser objeto de tratamiento en otras posteriores.

## CUENTA DE RESULTADOS

9. ***Todo banco debe presentar una cuenta de resultados que agrupe los ingresos y gastos por naturaleza, y en la que se revele información sobre los importes de los principales tipos de productos y gastos.***

10. **Además de lo exigido por otras Normas Internacionales de Contabilidad, la información a revelar en el estado de resultados o en las notas a los estados financieros, debe incluir, sin entender la lista como limitativa, las siguientes partidas de ingresos y gastos:**
- **Intereses a favor e ingresos similares (productos financieros);**
  - **Intereses en contra y gastos similares (costes financieros);**
  - **Ingresos por dividendos;**
  - **Ingresos por comisiones y tarifas;**
  - **Gastos por comisiones y tarifas;**
  - **Ganancias, netas de pérdidas, procedentes de la cartera de valores para la venta;**
  - **Ganancias, netas de pérdidas, procedentes de la cartera de inversión;**
  - **Ganancias, netas de pérdidas, procedentes de posiciones en moneda extranjera;**
  - **Otros ingresos de explotación;**
  - **Pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos;**
  - **Gastos generales de administración; y**
  - **Otros gastos de explotación.**
11. Entre los principales tipos de ingresos que aparecen en las operaciones bancarias están los productos financieros, los cobros por servicios, las comisiones y las ganancias de la cartera de valores para la venta. Cada uno de estos tipos de ingresos se presentará por separado, para permitir que los usuarios puedan evaluar el rendimiento del banco. Tales revelaciones son adicionales a las que se relacionan con las diferentes fuentes de ingresos exigidas por la NIC 14, Información Financiera por Segmentos.
12. Entre los tipos principales de gastos que aparecen en las operaciones bancarias están los costes financieros, las comisiones, las pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos, las cargas relacionadas con las bajas de los importes en libros de las inversiones y los gastos generales de administración. Cada uno de estos tipos de gastos se presentará por separado, para permitir que los usuarios puedan evaluar el rendimiento del banco.
13. **Las partidas de gastos e ingresos no deben compensarse entre sí, salvo en el caso de aquellas relacionadas con las mismas operaciones de cobertura, o las relativas a activos y pasivos que se hayan compensado de acuerdo con el párrafo 23.**
14. Los gastos e ingresos no se compensarán en la cuenta de resultados, salvo los relacionados con la cobertura de activos y pasivos que han sido compensados, tal como se describe en el párrafo 23. En otros casos, la compensación impediría a los usuarios juzgar adecuadamente el rendimiento del banco en actividades separadas y el rendimiento que ha obtenido sobre cada clase particular de activos.
15. Las ganancias y pérdidas surgidas de cada una de las siguientes categorías de operaciones, son normalmente presentadas por sus importes netos:
- (a) las procedentes de ventas y cambios en el importe en libros de los títulos de la cartera de valores para la venta;
  - (b) las procedentes de ventas de títulos de la cartera de inversión; y
  - (c) las procedentes de las posiciones en moneda extranjera.
16. Los productos y costes financieros se presentan por separado, a fin de proporcionar una mejor comprensión de la composición de los activos, así como de las razones de los cambios en el margen financiero.
17. El margen financiero neto es el resultado de considerar tanto los tipos de interés activos y pasivos, como las cantidades prestadas y tomadas en préstamo. Es deseable que la gerencia realice algún comentario acerca de los tipos de interés, el importe medio de activos que han producido intereses y el importe medio de pasivos que han devengado intereses en el ejercicio. En algunos países la Administración Pública suministra ayudas a los bancos creando depósitos y facilitando créditos a tipos de interés sustancialmente distintos a los de mercado. En tales circunstancias, en los comentarios de la gerencia se suele revelar el importe de tales depósitos y otras facilidades crediticias, así como su incidencia sobre la ganancia neta.

**NIC 30**

## BALANCE

18. *Todo banco debe presentar un balance que agrupe los activos y los pasivos según su naturaleza, debiendo ordenar estos elementos de manera que se refleje su liquidez relativa.*
19. *Además de lo exigido por otras Normas Internacionales de Contabilidad, las informaciones a revelar en el balance o en notas a los estados financieros deben incluir, sin que la lista tenga carácter limitativo, las siguientes partidas de activo y pasivo:*
- Activos:*
- *Efectivo y saldos mantenidos con el banco central;*
  - *Pagarés emitidos por el Tesoro Público y otros efectos susceptibles de ser redescontados en el banco central;*
  - *Títulos de la deuda pública y otros valores que se tengan para ser vendidos;*
  - *Inversiones, préstamos y anticipos de préstamos con otros bancos;*
  - *Otras inversiones en el mercado monetario;*
  - *Préstamos y anticipos de préstamos concedidos a clientes; e*
  - *Inversión en títulos.*
- Pasivos:*
- *Depósitos de otros bancos;*
  - *Depósitos de otras entidades del mercado monetario;*
  - *Cantidades debidas a otros depositantes;*
  - *Certificados de depósito;*
  - *Pagarés y otras deudas reconocidas en documentos escritos; y*
  - *Otros fondos tomados en préstamo.*
20. La manera más útil de clasificar los activos y pasivos de un banco es agruparlos por su naturaleza, presentándolos en el orden aproximado de liquidez, lo que puede equivaler a clasificarlos por su vencimiento. No se presentarán por separado las partidas corrientes y no corrientes, puesto que muchos de los activos y pasivos bancarios pueden ser liquidados o reembolsados en un futuro inmediato.
21. La distinción entre las cuentas mantenidas con otros bancos, con entidades del mercado monetario y con otros depositantes, es una información relevante porque suministra datos para comprender las relaciones del banco con otros bancos y con el mercado monetario, así como su dependencia de los mismos. Por ello, el banco revelará por separado la siguiente información:
- (a) saldos mantenidos con el banco central;
  - (b) colocaciones de fondos en otros bancos;
  - (c) otras colocaciones de fondos en el mercado monetario;
  - (d) depósitos de otros bancos;
  - (e) otros depósitos en el mercado financiero; y
  - (f) otros depósitos.
22. Por lo general, el banco no conoce a los tenedores de sus certificados de depósito, porque son normalmente negociados en un mercado abierto. Por tanto, el banco informará separadamente de los depósitos que han sido obtenidos a través de la emisión de sus propios certificados de depósito y del resto de títulos negociables que posee.

23. **El importe por el que aparece un activo o un pasivo, en el balance, no debe compensarse por deducción de otro pasivo o activo, respectivamente, a menos que exista un derecho para hacerlo exigible legalmente, y siempre que la compensación se corresponda con la expectativa de realización del activo o de liquidación de la obligación.**
24. **El banco debe revelar información acerca de los valores razonables de cada clase o grupo de sus activos y pasivos de carácter financiero, tal como se exige en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, así como en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.**
25. En la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, se contemplan cuatro clases de activos financieros: préstamos y partidas a cobrar originados por la empresa, inversiones para ser mantenidas hasta el vencimiento, activos financieros para negociar y activos financieros disponibles para su venta. El banco revelará información sobre los valores razonables de sus activos financieros respetando, como mínimo, esta cuádruple clasificación.

#### CONTINGENCIAS Y GARANTÍAS, INCLUYENDO PARTIDAS FUERA DE BALANCE

26. **Un banco debe revelar información respecto de los siguientes pasivos contingentes y compromisos:**
- (a) **la naturaleza e importe de los compromisos de concesión de crédito que son irrevocables, porque no pueden ser dejados a la discreción del banco sin el riesgo de incurrir en gastos o multas significativos; y**
  - (b) **la naturaleza e importe de los pasivos contingentes y compromisos surgidos por operaciones fuera del balance, incluyendo los relativos a:**
    - (i) **sustitutos directos del crédito, como las garantías generales que cubren deudas, las garantías de aceptación bancaria y las cartas de crédito en reserva que sirven como garantías financieras de préstamos y valores;**
    - (ii) **ciertos pasivos contingentes relacionados con las operaciones, como las garantías de buen fin, las garantías de sumisión y las cartas de crédito en reserva referidas a operaciones particulares;**
    - (iii) **los pasivos contingentes autoliquidables a corto plazo, relacionados con operaciones comerciales ligadas a la circulación de mercancías, tales como los créditos documentarios, para los cuales el embarque subyacente se usa como garantía;**
    - (iv) **los contratos de venta con recompra posterior que no se reconocen en el balance;**
    - (v) **las partidas relacionadas con intereses y tipos de cambio de moneda extranjera, como los acuerdos de permuta financiera, las opciones y los contratos de futuros; y**
    - (vi) **otros compromisos, así como facilidades para la emisión de efectos y para la suscripción de créditos renovables.**
27. La NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, trata con generalidad de la contabilización y la información financiera a revelar sobre los pasivos contingentes. Esta Norma es de particular relevancia para los bancos, puesto que éstos se ven envueltos a menudo en muchos tipos de pasivos contingentes y compromisos, algunos de ellos revocables y otros irrevocables, que son con frecuencia significativos en su importe y sustancialmente mayores que los de otras empresas comerciales.
28. La mayoría de los bancos realizan transacciones que no se reconocen actualmente como activos o pasivos, pero dan lugar a contingencias y compromisos. Tales operaciones fuera de balance representan a menudo una parte importante de las operaciones del banco, y pueden tener un peso significativo en el nivel de riesgo al que la entidad está expuesta. Esas operaciones pueden acrecentar o reducir otros riesgos, por ejemplo en el caso de que cubran activos o pasivos del balance. Las partidas fuera de balance pueden surgir por transacciones llevadas a cabo por cuenta de clientes, o bien por cuenta de la propia posición comercial del banco.
29. Los usuarios de los estados financieros necesitan conocer las contingencias y los compromisos irrevocables del banco, a causa de las exigencias que pueden suponer sobre su liquidez y solvencia, así como por la posibilidad inherente de pérdidas potenciales. Los usuarios necesitan también información adecuada acerca de la naturaleza e importe de las transacciones fuera de balance emprendidas por el banco.

## NIC 30

## VENCIMIENTOS DE ACTIVOS Y PASIVOS

30. ***El banco debe revelar información, efectuando una clasificación de sus activos y pasivos según agrupaciones significativas de plazos de vencimiento, basadas en los periodos que resten entre la fecha del balance y la fecha contractual de vencimiento de los mismos.***
31. La concordancia, o bien la falta de concordancia debidamente controlada, de los vencimientos de los intereses y del principal de los activos y pasivos, es fundamental para la gestión del banco. No es usual, en el caso de los bancos, tratar de sincronizar completamente los vencimientos, porque las operaciones acordadas son a menudo de plazo no definido y de tipos muy distintos. Una situación de falta de concordancia temporal puede mejorar potencialmente el rendimiento, pero también incrementar el riesgo de pérdidas.
32. Los vencimientos de los activos y pasivos, así como la posibilidad de reemplazar, a un interés aceptable, los pasivos con coste, son factores importantes al valorar la liquidez de un banco y su exposición a las modificaciones en los tipos de interés y de cambio. A fin de proporcionar información de carácter relevante para la valoración de su liquidez, los bancos realizarán y revelarán información que, como mínimo, contenga un análisis de los activos y pasivos, agrupándolos en función de sus plazos de vencimiento.
33. Las formas de agrupar los activos y pasivos, en función de su vencimiento, difieren entre bancos, así como entre cada partida particular de activo o pasivo. Ejemplo de plazos de vencimiento usados para las agrupaciones son los siguientes:
- (a) hasta 1 mes;
  - (b) entre 1 y 3 meses;
  - (c) entre 3 meses y 1 año;
  - (d) entre 1 y 5 años; y
  - (e) de 5 años en adelante.

Frecuentemente, estos periodos se combinan, por ejemplo, para el caso de préstamos y anticipos de préstamos, agrupándolos en vencimientos antes de un año y después de esta fecha. Cuando los reembolsos se escalonan a lo largo de un intervalo grande de tiempo, cada pago periódico se asigna al periodo en el que se ha convenido contractualmente, o bien al periodo en que se espera recibir el cobro o hacer el pago.

34. Es esencial que los plazos de vencimiento adoptados por el banco sean los mismos para las partidas de activo y las de pasivo. Con ello se deja claro la medida en la cual concuerdan los importes para cada plazo de vencimiento, con la consiguiente dependencia del banco de otras fuentes de liquidez en caso de falta de correspondencia.
35. Los vencimientos pueden ser expresados en términos de:
- (a) el plazo que falta hasta el momento del reembolso;
  - (b) el plazo original hasta el momento del reembolso; o
  - (c) el plazo que ha de transcurrir hasta la próxima fecha en que los tipos de interés puedan ser cambiados.

El análisis de las partidas de activo y pasivo, según los plazos que faltan hasta el reembolso, proporciona la mejor base para evaluar la liquidez del banco. Un banco también puede revelar información sobre los vencimientos a partir de las condiciones originales de reembolso, a fin de suministrar información sobre su estrategia de financiación y operativa. Además, el banco puede revelar información sobre las agrupaciones según plazos de vencimiento, tomando como base el plazo que debe transcurrir hasta que puedan cambiarse las condiciones de tipos de interés, a fin de mostrar su exposición al riesgo de variación de los tipos de interés. La gerencia puede también suministrar, en su comentario sobre los estados financieros, información acerca de la exposición al riesgo de variación de los tipos de interés, así como sobre la manera de gestionar y controlar tal exposición.

36. En muchos países, los depósitos en el banco pueden ser retirados a voluntad del titular, y los anticipos concedidos pueden ser exigibles a voluntad del banco. Sin embargo, en la práctica, tales depósitos y anticipos se mantienen a menudo durante largos periodos de tiempo sin ser retirados o exigir su reembolso, respectivamente, por lo cual el plazo efectivo de reembolso es mayor que el plazo contractual. No obstante, el banco publicará su análisis en términos de plazos contractuales, incluso en los casos en que el reembolso según contrato no sea con frecuencia el plazo efectivo, ya que los plazos estipulados en el contrato reflejan los riesgos de liquidez asociados a los activos y pasivos bancarios.
37. Algunos activos del banco no tienen una fecha contractual de vencimiento. En tal caso el plazo asumido para el vencimiento de los mismos es usualmente el plazo esperado de realización de los activos.

38. La evaluación de la liquidez del banco que los usuarios hacen a partir de las agrupaciones según vencimiento publicadas, se realiza en el contexto de las prácticas bancarias locales, incluyendo en su caso la disponibilidad de fondos para los bancos. En algunos países los bancos pueden disponer de fondos a corto plazo, en el curso normal de sus operaciones, procedentes del mercado monetario o, en caso de emergencia, del banco central. En otros países no es posible obtener esos fondos.
39. A fin de proporcionar a los usuarios una comprensión completa de las agrupaciones según vencimiento, los datos en los estados financieros podrían necesitar ser complementados con indicaciones sobre la probabilidad de reembolso durante el periodo que reste hasta el vencimiento. Por ello, la gerencia puede suministrar, en sus comentarios sobre los estados financieros, información acerca de los plazos efectivos y sobre la manera de gestionar y controlar los riesgos y exposiciones asociados con los diferentes plazos de vencimiento y perfiles de tipos de interés.

#### CONCENTRACIONES DE ACTIVOS, PASIVOS Y PARTIDAS FUERA DE BALANCE

40. ***Un banco debe revelar información sobre cualquier concentración significativa en sus activos, pasivos u operaciones fuera de balance. Tales informaciones a revelar deben ser realizadas en términos de áreas geográficas, clientes individuales o agrupaciones sectoriales, así como otras formas de concentración de riesgos. Asimismo, el banco debe revelar información sobre el importe neto de las posiciones significativas mantenidas en moneda extranjera.***
41. El banco revelará información sobre las concentraciones significativas en la distribución de sus activos y en las fuentes de financiación, porque es una indicación útil de los riesgos potenciales inherentes a la realización de los activos y a la disposición de fondos por parte de la entidad. Tales informaciones a revelar se suministran en términos de áreas geográficas, clientes o agrupaciones sectoriales, así como otras clases de concentraciones de riesgo que sean apropiadas a la vista de las circunstancias del banco. También es importante un análisis y explicación similares para las operaciones fuera del balance. Las áreas geográficas pueden corresponder a países individuales, grupos de países o regiones dentro de un único país; las informaciones a revelar sobre la clientela pueden referirse a sectores tales como Administraciones Públicas, autoridades públicas y empresas comerciales. Se suministrará esta información, además de la información segmentada exigida por la NIC 14, Información Financiera por Segmentos.
42. Las informaciones a revelar relativas a las posiciones netas de importe significativo en moneda extranjera, son también indicaciones útiles del riesgo de pérdidas por diferencias en los tipos de cambio.

#### PÉRDIDAS EN PRÉSTAMOS Y ANTICIPOS DE PRÉSTAMOS

43. ***Un banco debe revelar información sobre los siguientes extremos:***
- (a) ***la política contable, describiendo las bases sobre las cuales se reconocen como pérdidas los préstamos y anticipos de préstamos incobrables, así como el criterio empleado para darlos de baja contablemente;***
  - (b) ***un análisis de los movimientos de la provisión por pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos durante el ejercicio; además de información por separado del importe cargado a resultados en el ejercicio por pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos incobrables, así como el importe dado de baja contablemente de esas partidas y el importe abonado por recuperación de saldos, previamente dados de baja, que han sido recuperados con posterioridad;***
  - (c) ***el importe acumulado de la provisión por pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos en la fecha del balance; y***
  - (d) ***el importe acumulado, incluido en el balance, correspondiente a préstamos y anticipos de préstamos para los cuales no se ha reconocido interés, así como las bases usadas para determinar el importe en libros de tales partidas.***
44. ***Cualquier otro importe reconocido como pérdida en préstamos y anticipos, aparte de los específicamente identificados o de las pérdidas potenciales que según la experiencia aparecen en la cartera de inversiones crediticias, debe ser contabilizado como una apropiación de las reservas por ganancias acumuladas. Consecuentemente, cualquier abono procedente de la reducción de tales importes, supondrá un incremento de las reservas por ganancias acumuladas, y nunca debe incluirse en la determinación de la ganancia o la pérdida netas del ejercicio.***

## NIC 30

45. Resulta inevitable que, en el curso normal de su actividad, los bancos sufran pérdidas en préstamos, anticipos y otras inversiones crediticias, tras devenir los respectivos saldos parcial o totalmente incobrables. El importe correspondiente de préstamos y anticipos de préstamos, tras haber sido específicamente identificado, se reconoce como un gasto y se carga contra resultados, deduciéndolo al mismo tiempo del importe en libros de la partida adecuada como una provisión por pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos. El importe de pérdidas potenciales no específicamente identificado, pero que la experiencia indica que está presente en la cartera de inversiones crediticias, se reconocerá también como un gasto, se cargará contra los resultados y se deducirá del importe en libros de la partida adecuada como una provisión para pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos. La evaluación de estas pérdidas dependerá del criterio de la gerencia, sin embargo es esencial que la gerencia aplique su valoración de una manera uniforme, en cada ejercicio.
46. Las circunstancias particulares o la legislación local pueden permitir o exigir al banco que lleve a resultados, pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos mayores de las que han sido específicamente identificadas o de las pérdidas potenciales que, según la experiencia, están presentes en la cartera de inversiones crediticias. Tales cargos a resultados representan apropiaciones de las reservas por ganancias acumuladas, y no gastos, al determinar la ganancia o la pérdida netas del ejercicio. De forma similar, todo tipo de créditos procedentes de la reducción de tales importes producirá un incremento de las reservas por ganancias acumuladas, y por lo tanto no se incluirá en la determinación de la ganancia o la pérdida netas del ejercicio.
47. Los usuarios de los estados financieros de un banco necesitan conocer la incidencia que las pérdidas, en préstamos y anticipos de préstamos, han tenido en la situación financiera y en los resultados de la entidad, lo que les ayuda a juzgar la eficacia con la que el banco ha empleado sus recursos. Por tanto, el banco revelará información sobre la cuantía agregada de la provisión por pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos a la fecha del balance, así como los movimientos de la provisión durante el ejercicio. Los movimientos en la provisión, incluyendo los importes dados de baja anteriormente que hayan sido recuperados durante el ejercicio, se presentarán por separado.
48. Un banco puede decidir no reconocer el interés devengado por un préstamo o anticipo de préstamo, por ejemplo cuando el prestatario se ha retrasado más de un periodo prudencial de tiempo en el pago de los intereses o el principal. El banco revelará información sobre el importe agregado de préstamos y anticipos de préstamos, en la fecha del balance, cuyos intereses no han sido devengados, así como los criterios para determinar el importe en libros de tales inversiones crediticias. Es también deseable que el banco revele información sobre si reconoce ingresos financieros por tales préstamos y anticipos de préstamos, así como la incidencia que la eventual falta de reconocimiento de los intereses tiene en la cuenta de resultados.
49. Cuando no pueden ser recuperados los préstamos y anticipos de préstamos, se dan de baja compensándolos con la provisión correspondiente. En algunos casos no se dan de baja hasta que todos los procedimientos legales necesarios han sido llevados a cabo, y el importe de la pérdida ha sido finalmente establecido. En otros casos se dan de baja con anterioridad, por ejemplo cuando el prestatario no ha hecho, en un periodo de tiempo especificado, ningún pago por intereses o por amortización del principal vencido. Puesto que hay diferencias en el momento en el cual los créditos y anticipos en cuenta incobrables son dados de baja, los importes brutos de tales inversiones crediticias y las correspondientes provisiones por pérdidas pueden variar considerablemente entre bancos, incluso en circunstancias similares. Por esta razón el banco habrá de revelar información respecto a sus políticas contables para dar de baja préstamos y anticipos de préstamos considerados incobrables.

## RIESGOS GENERALES DE LA ACTIVIDAD BANCARIA

50. ***Todos los importes dotados para cubrir riesgos generales de la actividad bancaria, incluyendo pérdidas futuras y otros riesgos y contingencias imprevisibles, deben presentarse por separado, y tratarse como apropiaciones de las reservas por ganancias acumuladas. Cualquier importe procedente de la reducción de tales saldos producirán un incremento en las reservas por ganancias acumuladas, y no deben incluirse en la determinación de la ganancia o la pérdida netas del ejercicio.***
51. Las circunstancias o la legislación local pueden permitir o exigir al banco que realice, además de las provisiones por pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos, determinados según el párrafo 45, otros cargos a resultados por riesgos generales de la actividad bancaria, incluyendo pérdidas futuras u otro tipo de riesgos imprevisibles. El banco puede también estar obligado, o permitírsele, cargar a resultados gastos por contingencias. Estos importes que cubren riesgos y contingencias generales, derivados de la actividad bancaria, no cumplen los requisitos para ser reconocidos como provisiones, según la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Por tanto, el banco reconocerá tales cantidades como apropiaciones de las reservas por ganancias acumuladas. Este proceder es necesario para evitar una sobrevaloración de los pasivos, una infravaloración de los activos, o la existencia de devengos y provisiones no reveladas en la información financiera, y la posibilidad de distorsión del resultado neto y del patrimonio.



52. La cuenta de resultados podría no presentar una información relevante y fiable, sobre la actividad del banco, si la ganancia o la pérdida netas del ejercicio incluyen cargos no explícitos debidos a provisiones para cubrir riesgos generales o contingencias adicionales, o abonos resultantes de la reversión contable de los anteriores cargos. De forma similar, el balance puede no presentar una información relevante y fiable sobre la situación financiera del banco si incluye pasivos sobrevalorados, activos infravalorados o recoge devengos y provisiones no explícitas en las revelaciones financieras.

#### ACTIVOS CEDIDOS EN GARANTÍA

53. ***El banco debe revelar información sobre el importe acumulado de los pasivos garantizados, así como la naturaleza e importe en libros de los activos cedidos en garantía.***
54. En algunos países los bancos están obligados, ya sea por ley o en virtud de costumbres nacionales, a ceder activos como garantía de respaldo de ciertos depósitos u otros pasivos. Los importes implicados son a menudo importantes, de forma que pueden tener una incidencia significativa en la valoración de la situación financiera del banco.

#### ACTIVIDADES FIDUCIARIAS

55. Los bancos actúan comúnmente como fiduciarios o con otros poderes similares, en actividades de tenencia o colocación de activos por cuenta de individuos, de otras fiducias, de planes de prestaciones por retiro o de otras entidades. Siempre que la actividad fiduciaria, o relación similar, se encuentre respaldada legalmente, tales activos no son activos del banco y, por tanto, no se incluirán en su balance. Si el banco se encuentra comprometido en actividades fiduciarias importantes, se revelará en los estados financieros la información pertinente sobre esta situación y sobre su alcance, por causa de las responsabilidades que puedan derivarse del incumplimiento de sus obligaciones fiduciarias. Para estos propósitos, las actividades de custodia de seguridad no son consideradas como fiduciarias.

#### TRANSACCIONES CON PARTES VINCULADAS

56. La NIC 24, Información a Revelar sobre Partes Vinculadas, trata de la información a revelar, con carácter general, respecto a partes vinculadas así como sobre las transacciones entre la empresa que informa y sus partes vinculadas. En algunos países, la ley o las autoridades reguladoras prohíben o restringen a los bancos la realización de transacciones con partes vinculadas, mientras que en otros países están permitidas. La citada NIC 24, resulta de particular relevancia en la presentación de los estados financieros de todo banco sito en un país donde este tipo de transacciones están permitidas.
57. Ciertas transacciones con partes vinculadas pueden haber sido efectuadas en condiciones diferentes que las aplicadas a otras realizadas con partes no vinculadas. Por ejemplo, un banco puede prestar una suma mayor, o cargar intereses menores, a una parte vinculada que los correspondientes a otros terceros no vinculados; los préstamos y depósitos pueden ser transferidos entre partes vinculadas más rápidamente y con menos formalidades que cuando está implicado un tercero no vinculado. Incluso cuando las transacciones con partes vinculadas surgen en el curso ordinario de las operaciones del banco, la información acerca de tales transacciones es relevante para cubrir las necesidades de los usuarios, y su revelación es obligatoria según la NIC 24, Información a Revelar sobre Partes Vinculadas.
58. Cuando un banco realiza transacciones con partes vinculadas, es importante, para conseguir la correcta comprensión de sus estados financieros, que revele la naturaleza de la relación con las partes en cuestión, sobre los tipos de transacciones y sobre las circunstancias y elementos relacionados con las mismas. Las informaciones a revelar que se presentan para cumplir con la NIC 24, Información a Revelar sobre Partes Vinculadas, incluyen normalmente una descripción de la política sobre préstamos seguida por la empresa con las partes vinculadas y, respecto a las transacciones con las mismas, el importe incluido, o la proporción correspondiente, en cada una de las siguientes partidas:
- (a) préstamos y anticipos de préstamos, depósitos, aceptaciones y efectos; pudiendo la información incluir los importes totales existentes al principio y al final del ejercicio, así como los préstamos, depósitos, reembolsos y otros cambios habidos durante el ejercicio;

**NIC 31**

- (b) principales tipos de productos financieros, costes financieros y comisiones pagadas;
- (c) la cantidad cargada a resultados durante el ejercicio por razón de pérdidas en préstamos y anticipos de préstamos, así como el saldo de la provisión a la fecha de cierre del balance; y
- (d) compromisos irrevocables, así como las contingencias y compromisos surgidos por operaciones fuera de balance.

## FECHA DE VIGENCIA

59. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1991.***

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 31 (NIC 31)  
(REVISADA EN 2000)**

**Información financiera de los intereses en negocios conjuntos**

La NIC 31 fue aprobada por el Consejo del IASC en noviembre de 1990.

En noviembre de 1994, el texto de la NIC 31 fue reordenado con el fin de conseguir una presentación en el formato revisado adoptado por las Normas Internacionales de Contabilidad en 1991. No se hicieron cambios sustanciales sobre el texto original, pero se adaptó la terminología según los usos del IASC en ese momento.

En julio de 1998, y con el fin de conseguir la coherencia necesaria con la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, fueron revisados los párrafos 34 y 40 de la NIC 31 y se procedió a añadir un nuevo párrafo 41.

En diciembre de 1998, los párrafos 35 y 42 de la NIC 31 fueron modificados, con el fin de reemplazar las referencias que contenían a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, por otras referencias a la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.

En marzo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó el párrafo 45 para que su terminología estuviera conforme con la utilizada en la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

En octubre de 2000, se revisó el párrafo 35 para que fuera coherente con párrafos similares en otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas. El cambio del párrafo 35 tendrá vigencia cuando la empresa aplique la NIC 39 por primera vez.

Se ha emitido una Interpretación SIC que tiene relación con la NIC 31, se trata de la:

- SIC-13: Entidades Controladas Conjuntamente — Aportaciones no Monetarias de los Partícipes

## ÍNDICE

	Párrafos
Alcance	1
Definiciones	2-7
Formas de negocios conjuntos	3
El convenio contractual	4-7

## NIC 31

Operaciones controladas conjuntamente	8-12
Activos controlados conjuntamente	13-18
Entidades controladas conjuntamente	19-37
Estados financieros consolidados de un partícipe en un negocio conjunto	25-37
Tratamiento preferente — Consolidación proporcional	25-31
Tratamiento alternativo permitido — Método de la participación	32-34
Excepciones al tratamiento preferente y al tratamiento alternativo permitido	35-37
Estados financieros individuales de un partícipe en un negocio conjunto	38
Transacciones entre un partícipe y el negocio conjunto	39-41
Información financiera sobre negocios conjuntos en los estados financieros de un inversor	42
Administradores de negocios conjuntos	43-44
Información a revelar	45-49
Fecha de vigencia	50-52

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas de escasa importancia relativa (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## ALCANCE

1. ***Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de las inversiones en negocios conjuntos, así como en la presentación de la información financiera sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos de los negocios conjuntos en los estados financieros de los partícipes e inversores, independientemente de la estructura o forma jurídica bajo la cual tienen lugar las actividades del negocio conjunto.***

## DEFINICIONES

2. ***Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:***

***Un negocio conjunto es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más partícipes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto.***

***Control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de una actividad económica, para obtener beneficios.***

***Control conjunto es el acuerdo, contraído contractualmente, de compartir el control sobre una actividad económica.***

***Influencia significativa es el poder de intervención en las decisiones de política financiera y de explotación de la actividad económica, sin llegar a tener el control individual o de forma conjunta sobre la misma.***

***Un partícipe es cada una de las partes implicadas en el negocio que participa en el control conjunto del mismo.***

***Un inversor en un negocio conjunto es cada una de las partes implicadas en la empresa que no toma parte en el control conjunto del mismo.***

**NIC 31**

***Consolidación proporcional es un método de contabilización y revelación de información financiera, en virtud del cual, en los estados financieros de cada partícipe se incluye su proporción de activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad controlada conjuntamente, ya sea introduciéndola línea por línea en sus propios estados financieros con partidas similares, o informando sobre ellos en partidas separadas dentro de tales estados.***

***El método de la participación es un método de contabilización y presentación de información según el cual la inversión en un negocio conjunto se registra inicialmente por el coste, y posteriormente se ajusta en función de los cambios que después de la adquisición, experimenta la proporción del partícipe de los activos netos de la entidad controlada conjuntamente. La cuenta de resultados recoge la proporción del partícipe en los resultados de las operaciones de la entidad controlada conjuntamente.***

*Formas de negocios conjuntos*

3. Los negocios conjuntos pueden tener diferentes formas y estructuras. Esta Norma identifica tres grandes tipos (operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente), los cuales se describen habitualmente y cumplen la definición de negocios conjuntos. Los negocios conjuntos poseen las siguientes características:
  - (a) tienen dos o más partícipes ligados por un convenio contractual; y
  - (b) el convenio contractual establece la existencia de control conjunto.

*El convenio contractual*

4. La existencia de un convenio contractual distingue a las inversiones que implican control conjunto de las inversiones en empresas asociadas, en las cuales el inversor tiene influencia significativa (véase la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas). No son negocios conjuntos, para los propósitos de esta Norma, las actividades que no cuentan con un acuerdo contractual estableciendo dicho control conjunto.
5. El acuerdo contractual puede manifestarse de diferentes maneras, por ejemplo, mediante un contrato entre los partícipes o mediante las actas de las reuniones mantenidas entre ellos. En algunos casos, el acuerdo se incorpora a los estatutos u otros reglamentos del negocio conjunto. Cualquiera que sea la forma, el acuerdo contractual se realiza generalmente por escrito, y trata cuestiones tales como las siguientes:
  - (a) la actividad, duración temporal y obligaciones de informar del negocio conjunto;
  - (b) el nombramiento del órgano de administración u órgano de gobierno equivalente del negocio conjunto, así como los derechos de voto de los partícipes;
  - (c) las aportaciones al capital hechas por los partícipes; y
  - (d) el reparto entre los partícipes de la producción, los ingresos, los gastos o los resultados del negocio conjunto.
6. El acuerdo contractual establece un control común sobre el negocio conjunto. Tal requisito asegura que ningún partícipe, aisladamente, está en posición de controlar unilateralmente la actividad desarrollada. En el acuerdo se identifican las decisiones sobre asuntos esenciales para los objetivos del negocio conjunto que requieren el consentimiento de todos los partícipes, así como aquellas otras decisiones en las que puede bastar el consentimiento de una determinada mayoría de los mismos.
7. El acuerdo contractual puede señalar a uno de los partícipes como gerente o administrador del negocio conjunto. Quien actúa como administrador no controla el negocio conjunto, sino que actúa aplicando, en virtud de los poderes que le han sido delegados, las políticas financiera y de explotación que han sido acordadas entre todos los partícipes en concordancia con el acuerdo contractual. Si este administrador tuviera poder para dirigir las políticas financiera y de explotación de la actividad económica, controlaría la empresa, y ésta se convertiría en una empresa dependiente del administrador, perdiendo por tanto su carácter de negocio conjunto.

## OPERACIONES CONTROLADAS CONJUNTAMENTE

8. Algunas veces, las operaciones de un negocio conjunto implican tan sólo el uso de activos y otros recursos de los partícipes en el mismo, y no la constitución de una sociedad por acciones, asociación entre empresas u otra entidad, o el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes. Así, cada partícipe usa sus elementos del inmovilizado material y gestiona sus propias existencias. También incurre cada uno de ellos, en sus propios gastos y pasivos, obteniendo asimismo su propia financiación, que pasa a constituir parte de sus propias obligaciones. Las actividades del negocio conjunto pueden ser llevadas a cabo por los empleados del partícipe al tiempo que realizan actividades similares para la empresa del mismo. Normalmente, el acuerdo del negocio conjunto contendrá las normas precisas para el reparto, entre los partícipes, de los ingresos ordinarios provenientes de la venta del producto conjunto y de cualquier gasto incurrido en común.
9. Un ejemplo de operaciones controladas conjuntamente se da cuando dos o más partícipes combinan sus operaciones, recursos y experiencia con la finalidad de fabricar, promocionar y distribuir conjuntamente un producto específico, por ejemplo una aeronave. Cada partícipe llevará a cabo una parte distinta del proceso de fabricación. Cada partícipe soportará sus propios costes y obtendrá una parte de los ingresos ordinarios por la venta del avión, proporción que se determinará en función de los términos del acuerdo contractual.
10. **Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas conjuntamente, el partícipe debe reconocer en sus estados financieros individuales y, consecuentemente, en sus estados consolidados:**
  - (a) **los activos que están bajo su control y los pasivos en los que ha incurrido; y**
  - (b) **los gastos en que ha incurrido y su parte en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o servicios por el negocio conjunto.**
11. Puesto que los activos, pasivos, ingresos y gastos se reconocen en los estados financieros individuales del partícipe y, consiguientemente, en los consolidados, no se precisan ajustes ni otras operaciones de consolidación con respecto a esas partidas al elaborar y presentar los estados financieros consolidados del partícipe.
12. Puede no ser necesario, para el negocio conjunto, llevar registros contables por separado ni preparar estados financieros. No obstante, los partícipes pueden decidir elaborar informes contables para la gerencia, de manera que se pueda evaluar el rendimiento del negocio conjunto.

## ACTIVOS CONTROLADOS CONJUNTAMENTE

13. Algunos negocios conjuntos suponen el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de los partícipes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos del negocio conjunto. Estos activos se utilizan para que los partícipes obtengan beneficios. Cada partícipe puede obtener una parte de la producción de los activos, y asumir la proporción acordada de los gastos incurridos.
14. Este tipo de negocios conjuntos no implica la constitución de una sociedad por acciones, ni de asociación entre empresas u otro tipo de entidad, ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes. Cada uno de ellos tendrá control sobre la parte de los beneficios económicos futuros a través de su participación en el activo controlado conjuntamente.
15. Muchas actividades en la industria del petróleo, del gas natural y de la extracción de minerales, hacen uso de activos controlados conjuntamente; por ejemplo ciertas compañías de producción de petróleo pueden controlar y explotar conjuntamente los oleoductos. Cada partícipe utiliza el oleoducto para transportar su propia producción, de tal forma que soportará por ello la proporción convenida de gastos de explotación del mismo. Otro ejemplo de un activo controlado conjuntamente se produce cuando dos empresas controlan un inmueble, obteniendo cada una de ellas una parte de los alquileres recibidos y soportando una parte de los gastos.
16. **Con respecto a su participación en activos controlados conjuntamente, el partícipe debe reconocer en sus estados financieros individuales y, consecuentemente, en sus estados consolidados:**
  - (a) **su parte de los activos controlados conjuntamente, clasificados de acuerdo con su naturaleza;**
  - (b) **cualquier pasivo en que haya incurrido;**

## NIC 31

- (c) *su parte de los pasivos incurridos conjuntamente con los otros partícipes en relación con el negocio conjunto;*
  - (d) *cualquier ingreso por la venta o uso de su parte de la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualquier gasto incurrido por el negocio conjunto; y*
  - (e) *cualquier gasto que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto.*
17. Con respecto a su participación en activos controlados conjuntamente, cada partícipe incluirá en sus registros contables y reconocerá en sus estados financieros individuales y, consiguientemente, en los consolidados:
- (a) su parte de los activos controlados conjuntamente, clasificados de acuerdo con la naturaleza de los mismos, y no como una inversión. Por ejemplo, la participación en un oleoducto controlado conjuntamente se clasifica como inmovilizado material;
  - (b) cualquier pasivo en que haya incurrido, por ejemplo los incurridos al financiar su parte de los activos;
  - (c) su parte de los pasivos incurridos conjuntamente con otros partícipes, en relación con el negocio conjunto;
  - (d) cualquier ingreso por venta o uso de su parte en la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualquier gasto incurrido por el negocio conjunto; y
  - (e) cualquier gasto en que haya incurrido a consecuencia de su participación en el negocio conjunto, por ejemplo los relativos a la financiación de su participación en los activos o a la venta de su parte de la producción.

Puesto que los activos, pasivos, ingresos y gastos están ya reconocidos en los estados financieros individuales del partícipe, y consiguientemente en sus estados financieros consolidados, no serán necesarios ajustes ni otros procedimientos de consolidación con respecto a esas partidas al elaborar y presentar los estados financieros consolidados del partícipe.

18. El tratamiento contable de los activos controlados conjuntamente, refleja el fondo y realidad económica, y generalmente la forma legal del negocio conjunto. Los registros contables del negocio conjunto pueden quedar limitados a los gastos incurridos en común por los partícipes, que serán finalmente distribuidos entre ellos de acuerdo con las proporciones convenidas. Podrían no prepararse estados financieros para el negocio conjunto, aunque los partícipes pueden elaborar informes para la gerencia con el objeto de evaluar el rendimiento del negocio conjunto.

## ENTIDADES CONTROLADAS CONJUNTAMENTE

19. Una entidad controlada conjuntamente es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación entre empresas u otra entidad similar, en cuya propiedad cada partícipe tiene una parte. La entidad operará de la misma manera que otras empresas, salvo que un acuerdo contractual entre los partícipes establezca el control conjunto sobre la actividad económica de la entidad.
20. Una entidad controlada conjuntamente controla los activos del negocio conjunto, incurre en pasivos y gastos y obtiene ingresos. Puede celebrar contratos en su propio nombre y obtener financiación para el desarrollo de los objetivos de la actividad conjunta. Cada partícipe tiene derecho a una proporción de los resultados de la entidad controlada conjuntamente, aunque en algunas de ellas también se comparte lo producido por el negocio conjunto.
21. Un ejemplo de entidad controlada conjuntamente se producirá cuando dos empresas combinen sus operaciones en una determinada línea de actividad, transfiriendo ciertos activos y pasivos a la entidad controlada conjuntamente. Otro ejemplo se dará cuando una empresa comience sus operaciones en un país extranjero en colaboración con las Administraciones públicas o con un organismo público de ese país, estableciendo una entidad separada que esté bajo control común de la empresa y de la Administración Pública.

22. Muchas entidades controladas conjuntamente son similares, en el fondo, a los negocios conjuntos que se han denominado explotaciones o activos controlados conjuntamente. Por ejemplo, los partícipes pueden transferir un activo controlado conjuntamente, tal como un oleoducto, a la entidad controlada conjuntamente por razones fiscales o de otro tipo. De la misma manera, los partícipes pueden aportar a la entidad controlada conjuntamente, activos que operarán en común. Algunas actividades controladas conjuntamente implican también el establecimiento de una entidad controlada conjuntamente para desarrollar aspectos concretos de la actividad, como por ejemplo el diseño, la promoción, la distribución o el servicio post-venta del producto.
23. La entidad controlada conjuntamente llevará sus propios registros contables, preparando y presentando sus estados financieros al igual que otras empresas, de conformidad con las normas nacionales apropiadas y con las Normas Internacionales de Contabilidad.
24. Normalmente, cada partícipe aportará dinero u otros recursos a la entidad controlada conjuntamente. Esas aportaciones se inscribirán en los registros contables del partícipe reconociéndose en sus estados contables como una inversión en la entidad controlada conjuntamente.

*Estados financieros consolidados de un partícipe en un negocio conjunto*

#### Tratamiento preferente — Consolidación proporcional

25. ***En sus estados financieros consolidados, el partícipe debe presentar su participación en una entidad controlada conjuntamente utilizando uno de los dos formatos de presentación de información dentro del método de consolidación proporcional.***
26. Al informar en los estados financieros consolidados sobre la participación en una entidad controlada conjuntamente, es importante que el partícipe refleje el fondo y la realidad económica del acuerdo contractual, más que la simple estructura o forma particular del mismo. En el caso de una entidad controlada conjuntamente, el partícipe tiene control sobre su parte de los beneficios económicos futuros a través de su participación en los activos y pasivos del negocio conjunto. Este fondo y realidad económica será reflejado en los estados financieros consolidados del partícipe cuando éste informe respecto de sus derechos en los activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad controlada conjuntamente, usando uno de los dos formatos de presentación de información dentro del método de consolidación proporcional descrito en el párrafo 28.
27. La aplicación del método de consolidación proporcional significa que el balance consolidado del partícipe incluirá su parte de los activos controlados conjuntamente, así como su parte de los pasivos por los que es conjuntamente responsable. La cuenta de resultados consolidada del partícipe incluirá su parte de los ingresos y gastos de la entidad controlada conjuntamente. Muchos de los procedimientos adecuados para la aplicación de la consolidación proporcional son similares a los procedimientos de consolidación de las inversiones en dependientes, según se han establecido en la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes.
28. Pueden usarse diferentes formatos de presentación para llevar a cabo la consolidación proporcional. El partícipe puede combinar su parte de cada uno de los activos, pasivos, gastos e ingresos línea por línea con las partidas similares de sus estados financieros consolidados. Por ejemplo, puede combinar su parte de las existencias en la entidad controlada conjuntamente con las existencias del grupo consolidado, y su parte del inmovilizado material en la entidad controlada conjuntamente con la misma partida del grupo consolidado. Alternativamente, el partícipe puede incluir en partidas separadas dentro de sus estados financieros consolidados, su parte de los activos, pasivos, ingresos y gastos en la entidad controlada conjuntamente. Por ejemplo, puede presentar su parte de los activos corrientes en la entidad controlada conjuntamente, por separado, dentro de los activos corrientes del grupo consolidado; y puede presentar su parte en el inmovilizado material en la entidad controlada conjuntamente, por separado, dentro del inmovilizado material del grupo consolidado. Ambos formatos de presentación de la información muestran idénticos importes, tanto de ganancia neta como de las clasificaciones de activos, pasivos, ingresos y gastos, es por ello que son aceptables para los propósitos de esta Norma.
29. Independientemente del formato utilizado para efectuar la consolidación proporcional, no resulta apropiado compensar activos o pasivos mediante la deducción de otros pasivos o activos, ni compensar gastos o ingresos mediante la deducción de otros ingresos o gastos, a menos que exista un derecho legal para hacerlo, y siempre que la compensación se corresponda con la expectativa de liquidación del activo o de cancelación del pasivo en cuestión.

## NIC 31

30. ***El partícipe deberá dejar de emplear el método de la consolidación proporcional desde la fecha en que cese su participación en el control conjunto sobre la entidad controlada conjuntamente.***
31. El partícipe dejará de aplicar el método de la consolidación proporcional desde la fecha en que cesa de compartir el control de la entidad controlada conjuntamente. Esto puede suceder, por ejemplo, cuando el partícipe enajena su participación o cuando surgen restricciones externas sobre la entidad controlada conjuntamente que le impidan alcanzar sus objetivos.

## Tratamiento alternativo permitido — Método de la participación

32. ***En sus estados financieros consolidados, el partícipe debe informar sobre su participación en una entidad controlada conjuntamente empleando el método de la participación.***
33. Algunos partícipes informan acerca de sus participaciones en entidades controladas conjuntamente usando el método de la participación, tal como se describe en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas. El uso del método de la participación es defendido por aquéllos que sostienen que es inadecuado combinar partidas propias con otras en entidades controladas conjuntamente, así como por aquéllos que creen que los partícipes tienen influencia significativa, en lugar de control conjunto, en la entidad controlada conjuntamente. Esta Norma no aconseja el uso del método de la participación, porque considera que el método de la consolidación proporcional refleja mejor el fondo y la realidad económica de la participación en la entidad bajo control común, es decir, el control sobre su parte de los beneficios económicos futuros. No obstante, esta Norma permite el uso del método de la participación como un método alternativo al informar sobre las participaciones en entidades controladas conjuntamente.
34. ***El partícipe debe cesar en el empleo del método de la participación desde la fecha en que deje de tener control conjunto o influencia significativa sobre la entidad controlada conjuntamente.***

## Excepciones al tratamiento preferente y al tratamiento alternativo permitido

35. ***El partícipe debe contabilizar los siguientes tipos de participaciones de acuerdo con la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración:***
- (a) ***la participación en una entidad controlada conjuntamente que sea adquirida y mantenida exclusivamente con vistas a su enajenación en un futuro próximo; y***
  - (b) ***la participación en una entidad controlada conjuntamente que opere con restricciones severas a largo plazo, de forma que disminuya significativamente su capacidad de transferir fondos al partícipe.***
36. La aplicación de los métodos de consolidación proporcional o de la participación no es apropiada cuando la participación en la entidad controlada conjuntamente sea adquirida y mantenida exclusivamente con vistas a su enajenación en un futuro próximo. Asimismo, ninguno de estos métodos tampoco será apropiado cuando la entidad controlada conjuntamente opere con restricciones severas a largo plazo que disminuyan significativamente su capacidad de transferir fondos al partícipe.
37. ***Desde la fecha en que la entidad controlada conjuntamente se convierte en dependiente del partícipe en un negocio conjunto, éste deberá contabilizar su participación de acuerdo con la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes.***

## Estados financieros individuales de un partícipe en un negocio conjunto

38. En muchos países, el partícipe presenta estados financieros individuales para cumplir con exigencias legales u otros requisitos. Tales estados financieros individuales se preparan a fin de satisfacer diversas necesidades, de forma que se utilizan prácticas informativas diferentes en los diferentes países. En vista de lo anterior, esta Norma no muestra preferencia por ningún tratamiento en particular.



## TRANSACCIONES ENTRE UN PARTÍCIPE Y EL NEGOCIO CONJUNTO

39. *Cuando un partícipe aporte o venda activos al negocio conjunto, debe reconocer su parte de cualquier ganancia o pérdida derivada de la transacción, atendiendo al fondo económico de la misma. Mientras que si el negocio conjunto retiene los activos, y suponiendo que el partícipe haya transferido las ventajas y riesgos inherentes a la propiedad, éste debe reconocer solamente la porción de pérdida o ganancia atribuible a la parte de los demás partícipes<sup>(1)</sup>. El partícipe debe reconocer el importe total de cualquier pérdida cuando la aportación o venta ponga de manifiesto una reducción en el valor neto realizable de activos corrientes, o una pérdida por deterioro.*
40. *Cuando un partícipe en un negocio conjunto compre activos procedentes del mismo, no debe reconocer su parte de las ganancias del negocio conjunto hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente. El partícipe debe reconocer su parte de las pérdidas derivadas de tales transacciones de forma similar a las ganancias, salvo que las pérdidas deban reconocerse inmediatamente porque representen una reducción en el valor neto realizable de activos corrientes o una pérdida por deterioro.*
41. Cuando se trate de establecer si una determinada transacción entre el partícipe y el negocio conjunto suministra evidencia de deterioro de un activo, el partícipe procederá a determinar el importe recuperable del activo según lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. Al determinar el valor de uso, se estimarán los flujos de efectivo futuros del activo, suponiendo una utilización continuada del mismo por el negocio conjunto y los eventuales flujos derivados de su enajenación final.

## INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE NEGOCIOS CONJUNTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UN INVERSOR

42. *Un inversor en un negocio conjunto que no posea control conjunto, debe informar de su participación en el mismo, dentro de sus estados financieros consolidados, de acuerdo con la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, o bien, si posee influencia significativa en el negocio conjunto, de acuerdo con la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas. En los estados financieros individuales del inversor que emite también estados financieros consolidados, las inversiones pueden presentarse al coste.*

## ADMINISTRADORES DE NEGOCIOS CONJUNTOS

43. *Los administradores o gerentes de un negocio conjunto deben tratar contablemente cualquier retribución percibida de acuerdo con la NIC 18, Ingresos Ordinarios.*
44. Uno o más de los partícipes en un negocio conjunto pueden actuar como administradores o gerentes del mismo. Normalmente, los administradores son retribuidos por cumplir este cometido. Contablemente, la retribución constituye un gasto para el negocio conjunto.

## INFORMACIÓN A REVELAR

45. *A menos que la probabilidad de pérdida sea remota, el partícipe debe revelar el importe acumulado de cada uno de los siguientes pasivos contingentes, por separado del resto de los pasivos contingentes:*
- (a) *cualquier pasivo contingente en el que el partícipe haya incurrido en relación con sus participaciones en los negocios conjuntos, así como su parte proporcional de cada uno de los pasivos contingentes incurridos en conjunto con los demás partícipes;*
  - (b) *su parte proporcional en los pasivos contingentes de los negocios conjuntos por los cuales tiene obligaciones contingentes; y*
  - (c) *aquellos pasivos contingentes derivados del hecho de que el partícipe tenga responsabilidad contingente por los pasivos de los otros partícipes en el negocio conjunto.*

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-13: Entidades Controladas Conjuntamente — Aportaciones no Monetarias de los Partícipes.

**NIC 33**

46. *Un partícipe en un negocio conjunto debe revelar el importe total relativo a los siguientes compromisos, relacionados con su participación en negocios conjuntos, de forma separada de la información relativa a otros compromisos:*
- (a) *cualquier compromiso suyo de inversión de capital, que haya asumido en relación con sus intereses en negocios conjuntos; así como su parte de los compromisos de inversión de capital asumidos conjuntamente con otros partícipes; y*
  - (b) *su parte de los compromisos de inversión de capital, asumidos por los propios negocios conjuntos.*
47. *El partícipe debe revelar una lista y descripción de sus participaciones significativas en negocios conjuntos, así como la proporción de su participación como propietario de entidades controladas conjuntamente. El partícipe que informe sobre sus participaciones en entidades controladas conjuntamente usando el formato de consolidación proporcional o el método de la participación, debe revelar los importes totales de activos corrientes y a largo plazo, pasivos corrientes y a largo plazo, e ingresos y gastos relacionados con sus participaciones en negocios conjuntos.*
48. *Un partícipe que no emita estados financieros consolidados porque carezca de empresas dependientes debe revelar la información requerida en los párrafos 45, 46 y 47.*
49. Es apropiado que los partícipes en negocios conjuntos que no elaboren estados financieros consolidados por no tener dependientes proporcionen la misma información acerca de sus participaciones en negocios conjuntos que aquellos otros partícipes que emitan estados financieros consolidados.

## FECHA DE VIGENCIA

50. *Salvo por lo que se refiere a los párrafos 39, 40 y 41, esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1992.*
51. *Los párrafos 39, 40 y 41 de la Norma entrarán en vigor de forma simultánea con la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, es decir, para estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Si se anticipa la adopción de la NIC 36, deberá adoptarse simultáneamente la presente Norma.*
52. Los párrafos 39 y 40 de esta Norma fueron aprobados en julio de 1998, sustituyendo a los antiguos párrafos 39 y 40 de la NIC 31, Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos, reordenada en 1994. El párrafo 41 de la presente Norma fue añadido en la revisión de julio de 1998 citada, y fue colocado entre los antiguos párrafos 40 y 41 del anterior texto reordenado en 1994.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 33 (NIC 33)****Ganancias por acción**

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada por el Consejo del IASC en enero de 1997, y tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 1998.

En 1999, fue modificado el párrafo 45, con el fin de reemplazar las referencias que contenía a la NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, por las correspondientes a la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance.

Se ha emitido una Interpretación SIC que tiene relación con la NIC 33, se trata de la:

- SIC-24: Ganancias por Acción — Instrumentos Financieros y Otros Contratos que Pueden ser Cancelados en Acciones.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-5
Empresas cuyas acciones cotizan en bolsa	1-3
Empresas cuyas acciones no cotizan en bolsa	4-5
Definiciones	6-9
Valoración	10-42
Ganancias por acción básicas	10-23
Ganancias — Básicas	11-13
Por acción — Nivel básico	14-23
Ganancias por acción diluidas	24-42
Ganancias — Diluidas	26-28
Por acción — Nivel diluido	29-37
Acciones ordinarias potenciales dilusivas	38-42
Reexpresión	43-46
Presentación	47-48
Información a revelar	49-52
Fecha de vigencia	53

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es establecer los principios para la determinación y presentación de la cifra de ganancias por acción de las empresas, cuyo efecto será el de mejorar la comparación de los rendimientos entre diferentes empresas en el mismo ejercicio, así como entre diferentes ejercicios para la misma empresa. El punto central de esta Norma es el establecimiento del denominador en el cálculo de las ganancias por acción. Aunque el indicador de las ganancias por acción tiene limitaciones a causa de las diferentes políticas contables que sirven para determinar las «ganancias», la utilización de un denominador calculado de forma uniforme mejora la información financiera ofrecida.

## ALCANCE

*Empresas cuyas acciones cotizan en bolsa*

1. ***Esta Norma debe ser aplicada por las empresas cuyas acciones ordinarias, ya sean actuales o potenciales, coticen públicamente, así como por aquellas empresas que están en proceso de emitir acciones ordinarias, o potenciales acciones ordinarias, en los mercados públicos de valores.***

**NIC 33**

2. **En el caso de que se presenten los estados financieros de la empresa dominante junto con los consolidados, la información solicitada en esta Norma debe presentarse sólo dentro de los datos consolidados.**
3. Los usuarios de los estados financieros de la dominante se encuentran preocupados con los resultados de las actividades del grupo, y necesitan ser informados sobre ellos.

*Empresas cuyas acciones no cotizan en bolsa*

4. **Una empresa que no tenga acciones ordinarias, ya sean actuales o potenciales, que coticen en mercados públicos, pero revele dentro de su información financiera las cifras de ganancias por acción, debe calcular y presentar este indicador de acuerdo con la normativa establecida en este Pronunciamiento.**
5. Esta Norma no obliga a presentar la cifra de ganancias por acción a las empresas cuyas acciones ordinarias, ya sean actuales o potenciales, no coticen en mercados públicos. No obstante, la comparabilidad de la información financiera entre las empresas se mantendrá si esas compañías, que han decidido ofrecer este indicador, presentan la cifra de ganancias por acción de acuerdo con los principios establecidos en la Norma.

**DEFINICIONES**

6. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Una acción ordinaria es un instrumento financiero de capital que está subordinado a todas las demás clases de instrumentos de capital.**

**Una acción ordinaria potencial es un instrumento financiero u otro contrato que pueda dar derecho a su poseedor a recibir acciones ordinarias.**

**Un certificado de opción para suscribir títulos (warrant) o una opción son dos tipos de instrumentos financieros que dan a su poseedor el derecho de adquirir acciones ordinarias.**

7. Las acciones ordinarias tienen derecho a participar en la ganancia neta del ejercicio después de que se hayan satisfecho los derechos inherentes a otros tipos de acciones, como por ejemplo las preferentes. La empresa puede haber emitido más de una clase de acciones ordinarias. Las acciones ordinarias de una misma clase tienen los mismos derechos de cara a la recepción de dividendos.
8. Son ejemplos de acciones ordinarias potenciales los siguientes:
  - (a) instrumentos de pasivo o de capital, entre los que se pueden incluir a las acciones preferentes que sean convertibles en acciones ordinarias;
  - (b) certificados de opción para suscribir títulos y opciones para la compra de acciones;
  - (c) planes de retribuciones a empleados que les permiten recibir acciones ordinarias como parte de su remuneración así como otros planes de compra de acciones; y
  - (d) acciones que serían emitidas cuando se cumpliesen ciertas condiciones resultantes de acuerdos contractuales, tales como la compra de una empresa u otros activos.

9. **Los siguientes términos se utilizan con el significado establecido en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar:**

**Un instrumento financiero es un contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una empresa y a un pasivo financiero o un instrumento de capital en otra empresa.**

**Un instrumento de capital es cualquier contrato que ponga de manifiesto intereses en los activos netos de una empresa, una vez han sido deducidos todos sus pasivos.**

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

## VALORACIÓN

*Ganancias por acción básicas*

10. **Las ganancias por acción deben ser calculadas dividiendo las ganancias o las pérdidas netas del ejercicio, atribuibles a los accionistas ordinarios, entre el número medio ponderado de acciones en circulación durante el ejercicio.**

## Ganancias — Básicas

11. **Para el cálculo de las ganancias por acción básicas, la cifra a considerar como ganancia o pérdida neta del ejercicio, atribuible a los accionistas ordinarios, debe ser el resultado neto del ejercicio después de haber deducido los dividendos de las acciones preferentes.**
12. Todas las partidas de ingresos y gastos que se reconozcan en el ejercicio, incluyendo en las mismas el gasto por impuestos, las partidas extraordinarias y los resultados atribuidos a la minoría, se habrán de tener en cuenta para la determinación de la ganancia o la pérdida neta del ejercicio (véase la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables). El importe de la ganancia neta atribuible a los accionistas preferentes, que contendrá los dividendos preferentes del ejercicio, se deducirá de la ganancia neta (o se añadirá a la pérdida neta, en su caso) para calcular la ganancia o la pérdida neta del ejercicio que es atribuible a los accionistas ordinarios.
13. El importe de los dividendos preferentes que se deducirán de la ganancia o la pérdida neta del ejercicio será igual a la suma de:
- (a) los importes de cualquier dividendo preferente, acordado en el ejercicio, correspondiente a las acciones que no tienen reconocido el derecho a percibir dividendos preferentes acumulativos; y
  - (b) el importe total de los dividendos preferentes acumulativos, relativos a las acciones que tienen el derecho de recibirlos en el ejercicio, haya sido acordado o no su reparto por la empresa. En el importe de los dividendos preferentes del ejercicio no se incluirá el importe de los dividendos preferentes relativos a las acciones preferentes con derecho a recibir dividendos acumulativos, pagados o acordados durante el ejercicio corriente, pero referentes a ejercicios anteriores.

## Por acción — Nivel básico

14. **Para el cálculo de las ganancias por acción básicas, el número de acciones ordinarias debe ser el promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación durante el ejercicio.**
15. El cálculo del promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación durante el ejercicio, reflejará el hecho de que la cifra de capital atribuida a los accionistas puede haber sufrido modificaciones durante el mismo, como resultado de que, en algún momento, se hayan emitido o retirado acciones de la circulación. Se calculará como el número de acciones ordinarias en circulación al principio del ejercicio, ajustado en el número de acciones ordinarias retiradas o emitidas en el transcurso del mismo, debidamente ponderado por un factor que tenga en cuenta el tiempo que las acciones hayan estado retiradas o emitidas, respectivamente. Este factor temporal es el número de días que las acciones en cuestión hayan estado en circulación, calculado como proporción del número total de días del ejercicio económico, si bien en muchas circunstancias puede ser adecuado utilizar una aproximación razonable del anterior promedio ponderado.

## Ejemplo — Número medio ponderado de acciones

		Acciones emitidas	Acciones en cartera	Acciones en circulación
1 enero 20X1	Saldo inicial	2 000	300	1 700
31 mayo 20X1	Emisión de nuevas acciones en metálico	800	—	2 500
1 diciembre 20X1	Adquisición de acciones propias	—	250	2 250
31 diciembre 20X1	Saldo final	2 800	550	2 250

Cálculo del promedio ponderado:

$$(1\ 700 \times 5/12) + (2\ 500 \times 6/12) + (2\ 250 \times 1/12) = 2\ 146 \text{ acciones, o bien}$$

$$(1\ 700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2\ 146 \text{ acciones}$$

**NIC 33**

16. En muchas ocasiones, las acciones se incluirán en el promedio ponderado desde el momento en que la aportación es exigible (que generalmente coincide con la fecha de emisión), como por ejemplo en los siguientes casos:
- (a) las acciones ordinarias con desembolso en metálico se incluirán cuando el dinero es exigible;
  - (b) las acciones ordinarias emitidas por causa de la reinversión voluntaria de dividendos procedentes de acciones ordinarias o preferentes, se incluirán en el momento de pago de dichos dividendos;
  - (c) las acciones ordinarias emitidas como resultado de la conversión de un instrumento de pasivo en capital ordinario, se incluirán desde el momento en que deja de devengarse el interés de la emisión de deuda;
  - (d) las acciones ordinarias emitidas a cambio del interés o del principal de otros instrumentos financieros, se incluirán desde el momento en que deja de devengarse el interés correspondiente;
  - (e) las acciones ordinarias emitidas en lugar del reembolso de una deuda de la empresa, se incluirán desde el momento del vencimiento de la misma;
  - (f) las acciones ordinarias emitidas como contrapartida en la adquisición de un activo distinto del efectivo se incluirán desde el momento en que se reconozca en cuentas la adquisición; y
  - (g) las acciones ordinarias emitidas a cambio de la prestación de servicios a la empresa, se incluirán desde el momento en que los servicios se han acabado de prestar.

En estos y otros casos, el momento de la inclusión en los cálculos de las acciones ordinarias, se determinará recurriendo a los plazos y condiciones específicas que corresponden a la emisión en particular. Deben tenerse en cuenta, además, las condiciones esenciales de cualquier contrato asociado con la emisión.

17. Las acciones ordinarias emitidas como parte de la contrapartida de la compra, en una combinación de negocios calificada como adquisición, se incluirán en el promedio ponderado desde el mismo momento de la adquisición, puesto que la adquirente incorporará los resultados de las actividades de la empresa adquirida desde ese preciso instante. Las acciones ordinarias emitidas como parte de una combinación de negocios, calificada como unificación de intereses, se incluirán en el cálculo del promedio ponderado en todos y cada uno de los ejercicios sobre los que se presente información financiera, ya que los estados financieros de la empresa combinada resultante se prepararán como si la entidad ya combinada hubiera existido siempre. Por tanto, el número de acciones ordinarias, usadas para el cálculo de las ganancias por acción básicas, en una combinación de negocios que se califique como unificación de intereses, será el agregado de los promedios ponderados de las acciones de las empresas combinadas, debidamente convertidas en acciones equivalentes de la empresa cuyas acciones queden en circulación tras la combinación.
18. Cuando las acciones emitidas estén parcialmente desembolsadas, se procederá a tratarlas como fracciones de acciones ordinarias totalmente desembolsadas, puesto que tienen derecho a participar en el reparto de dividendos en la proporción que la parte desembolsada represente sobre el total correspondiente a una acción ordinaria, que haya estado en circulación durante todo el ejercicio.
19. Las acciones ordinarias que se emitan tras el cumplimiento de ciertas condiciones (acciones con emisión condicionada), se considerarán en circulación y se computarán, al calcular las ganancias por acción básicas, desde la fecha en que todas las condiciones necesarias han sido satisfechas. Las acciones en circulación que puedan retornar a la empresa bajo ciertas condiciones (esto es, que puedan ser objeto de revocación por parte de la entidad) se tratarán como acciones con emisión condicionada.
20. ***El promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación, durante el ejercicio y para todos los ejercicios de los que se presente información financiera, debe ser ajustado por el efecto de cualquier operación, distinta de la conversión de acciones ordinarias potenciales, que haya modificado el número de acciones ordinarias en circulación sin un cambio correlativo en los recursos de la entidad.***
21. Las acciones ordinarias pueden ser emitidas, o bien su número puede quedar reducido, sin un cambio correlativo en los recursos de la empresa. Son ejemplos de tales operaciones las siguientes:
- (a) una emisión con cargo a reservas o a beneficios (conocida en algunos países como dividendo en acciones);

- (b) una bonificación en otro tipo de emisión, por ejemplo una bonificación en los derechos de suscripción preferente de acciones de los accionistas actuales;
- (c) un desdoblamiento en dos o más títulos de acciones; y
- (d) una concentración de varios títulos en uno sólo (desdoblamiento a la inversa de acciones).
22. En una emisión con cargo a reservas o a beneficios o en un desdoblamiento de acciones, se ponen a disposición de los accionistas actuales títulos que no exigen desembolso alguno. Por tanto, el número de acciones ordinarias en circulación se verá aumentado sin que haya un incremento en los recursos. El número de acciones ordinarias en circulación, antes de la operación en cuestión, se ajustará según el cambio proporcional en el número de acciones ordinarias en circulación, como si la citada operación hubiera ocurrido al principio del primer ejercicio sobre el que se presente información financiera. Por ejemplo, en una emisión con cargo a reservas o a beneficios en la proporción dos acciones nuevas por cada acción antigua, el número de acciones en circulación antes de la emisión se multiplicará por un factor igual a tres para obtener el nuevo número total de acciones, o por un factor igual a dos para obtener el número adicional de acciones puestas en circulación.
23. Con respecto al apartado 21 (b) anterior, la emisión de acciones ordinarias en el momento de ejercitar o en el de convertir las acciones ordinarias potenciales, no dará lugar, por lo general, al surgimiento de ninguna rebaja en el precio de las acciones, puesto que las acciones ordinarias potenciales se emitirán normalmente por su valor completo, dando lugar así a un cambio proporcional en los recursos disponibles para la empresa. En una emisión de derechos de suscripción, el precio de ejercicio es frecuentemente menor que el valor razonable de las acciones. Por tanto, tal emisión de derechos incluye una rebaja en el precio. El número de acciones ordinarias que se usarán para calcular las ganancias por acción básicas, para todos los ejercicios anteriores a la emisión de los derechos, es el número de acciones ordinarias en circulación con anterioridad a tal emisión, multiplicado por el siguiente factor:

Valor razonable de la acción anterior al ejercicio de los derechos

Valor razonable teórico de la acción ex — derecho

El valor teórico razonable de la acción ex-derecho se calculará añadiendo al valor agregado de todas las acciones, inmediatamente anterior al ejercicio de los derechos, el importe obtenido por el ejercicio de los mismos, y dividiendo esta suma entre el número de acciones en circulación con posterioridad al momento de ejercicio del derecho de suscripción. Cuando los propios derechos se coticen separadamente de las acciones, con anterioridad a la fecha de ejercicio de los mismos, el valor razonable, para los efectos de este cálculo, se establecerá al final del último día en el que las acciones coticen conjuntamente con los derechos inherentes.

Ejemplo — Emisión de acciones gratuitas

Ganancia neta 20X0	180
Ganancia neta 20X1	600
Acciones ordinarias en circulación hasta el 30 de septiembre de 20X1	200
Emisión de acciones gratuitas a 1 de octubre de 20X1	2 acciones ordinarias por cada acción ordinaria en circulación a 30 de septiembre de 20X1 $200 \times 2 = 400$
Ganancia por acción 20X1	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1,00$
Ganancia por acción ajustada para 20X0	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0,30$

Puesto que la emisión es gratuita, se trata en los cálculos como si hubiera tenido lugar antes de comenzar el año 20X0, que es el primer ejercicio sobre el que se presenta información.

## NIC 33

Ejemplo — Emisión de derechos de suscripción

Ganancias netas	20X0: 1 100; 20X1: 1 500; 20X2: 1 800
Acciones en circulación antes de la emisión	500 acciones
Características de la emisión	Una acción nueva por cada 5 antiguas en circulación (en total 100 acciones nuevas)
	Precio de ejercicio: 5,00
	Ultimo día para ejercer el derecho: 1 de marzo de 20X1
Valor razonable de una acción ordinaria inmediatamente antes del ejercicio del derecho, a 1 de marzo de 20X1	11,00

Cálculo del valor teórico de la acción ex-derecho

Valor razonable de todas las acciones antiguas + Importe recibido por el ejercicio del derecho	
Número de acciones en circulación antes del ejercicio + Acciones emitidas por derechos ejercidos	
$(11,00 \times 500 \text{ (acciones)}) + (5,00 \times 100 \text{ (acciones)})$	
500 acciones + 100 acciones	
Valor teórico de la acción ex-derecho = 10,00	

Cálculo del factor de ajuste

Valor razonable de la acción anterior al ejercicio del derecho	11,00	= 1,1
Valor teórico de la acción ex-derecho	10,00	

Cálculo de la ganancia por acción

	<u>20X0</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>
GPA de 20X0 presentada originalmente 1 100/500 acciones	2,20		
GPA de 20X0 ajustada por la emisión de derechos 1 100/(500 acciones × 1,1)	2,00		
GPA de 20X1, que incluye los efectos de la emisión de derechos		2,54	
	1 500		
	$(500 \times 1,1 \times 2/12) + (600 \times 10/12)$		
GPA de 20X2 (1 800/600 acciones)			3,00

Ganancias por acción diluidas

24. **Para proceder al cálculo de las ganancias por acción diluidas, tanto el importe de la ganancia neta atribuible a los accionistas ordinarios, como el promedio ponderado de las acciones en circulación, deben ser ajustados por todos los efectos dilusivos inherentes a las acciones ordinarias potenciales<sup>(1)</sup>.**
25. El cálculo de las ganancias por acción diluidas ha de ser coherente con el de las ganancias por acción básicas, teniendo en cuenta todos los efectos dilusivos inherentes a las acciones ordinarias potenciales que han estado en circulación durante el ejercicio, lo cual quiere decir que:
- (a) la ganancia neta del ejercicio atribuible a las acciones ordinarias se incrementará en el importe, computado teniendo en cuenta el efecto impositivo, de los dividendos e intereses reconocidos en el ejercicio para las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos, y se ajusta por cualquier otro cambio en los ingresos y gastos que pudieran resultar de la conversión de las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos.

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-24: Ganancias por Acción — Instrumentos Financieros y Otros Contratos que Pueden ser Cancelados en Acciones.



- (b) el promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación se incrementará con el promedio ponderado correspondiente a las acciones ordinarias adicionales que podrían haber estado en circulación en el supuesto de conversión de todas las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos.

#### Ganancias — Diluidas

26. **Para proceder al cálculo de las ganancias por acción diluidas, el importe de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, atribuible a los accionistas ordinarios, tal como se ha calculado en el párrafo 11, debe ajustarse por el efecto de las siguientes partidas, computadas teniendo en cuenta el efecto impositivo correspondiente:**
- (a) **los dividendos, pertenecientes a las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos, que hubieren sido deducidos para llegar a la ganancia neta atribuible a los accionistas ordinarios, tal como se ha calculado de acuerdo con el párrafo 11;**
  - (b) **los intereses reconocidos en el ejercicio a favor de las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos; y**
  - (c) **cualquier otro cambio en los ingresos o gastos del ejercicio que pudieran resultar de la conversión de las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos.**
27. Después de que las acciones ordinarias potenciales se conviertan en acciones ordinarias, no se considerarán ya los dividendos, intereses y otros ingresos o gastos asociados a las mismas. En lugar de lo anterior, las nuevas acciones ordinarias tendrán derecho a participar en la ganancia neta atribuible a los accionistas ordinarios. Por tanto, la ganancia neta del ejercicio atribuible a éstos, calculada de acuerdo con lo establecido en el párrafo 11, se incrementará en el importe de tales dividendos, intereses y otros ingresos o gastos, que la empresa se ahorrará tras convertir las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos en acciones ordinarias. Los gastos asociados con acciones ordinarias potenciales pueden ser, entre otros, las comisiones y descuentos o primas que se tratan como ajustes en el rendimiento de los títulos (véase la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar). Los importes de los dividendos, intereses y otros gastos o ingresos, a que se ha hecho mención anteriormente, se ajustan para tener en cuenta cualquier impuesto, a cargo de la empresa, que le sea atribuible.

#### Ejemplo — Obligaciones convertibles

Ganancia neta	1 004
Acciones ordinarias en circulación	1 000
Ganancias por acción básicas	1,0
Número de títulos convertibles	100
Proporción de canje 10 obligaciones por cada 3 acciones	
Gasto por intereses del ejercicio corriente que se refieren al componente de pasivo de las obligaciones convertibles	10
Impuestos corrientes y diferidos relacionados con los intereses de los títulos	4
Nota: el gasto por intereses incluye también la amortización de la prima reconocida inicialmente como parte del componente de pasivo de la emisión (véase la NIC 32)	
Ganancia neta ajustada	$1\ 004 + 10 - 4 = 1\ 010$
Número de acciones ordinarias procedentes de la conversión	30
Número de acciones ordinarias para calcular las ganancias por acción diluidas	$1\ 000 + 30 = 1\ 030$
Ganancias por acción diluidas	$\frac{1\ 000}{1\ 030} = 0,98$

## NIC 33

28. El proceso de conversión de algunas de las acciones ordinarias potenciales puede inducir cambios en otros ingresos o gastos. Por ejemplo, la reducción de los gastos por intereses relativos a las acciones ordinarias potenciales, con el incremento resultante en las ganancias netas del ejercicio puede dar lugar a un incremento en los gastos relativos al plan de participación no discrecional de los empleados en las ganancias. A efectos del cálculo de las ganancias por acción diluidas, la ganancia o la pérdida neta del ejercicio se ajustará también por causa de estos cambios inducidos en los ingresos o en los gastos.

## Por acción — Nivel diluido

29. ***Para proceder al cálculo de las ganancias por acción diluidas, el número de acciones ordinarias debe ser igual al promedio ponderado de acciones ordinarias, calculado de acuerdo con los párrafos 14 y 20, más el promedio ponderado de las acciones ordinarias que serían emitidas si se convirtieran todas las acciones ordinarias potenciales, con efectos dilusivos, en acciones ordinarias de la entidad. A estos efectos se debe considerar que el proceso de conversión ha tenido lugar al comienzo del ejercicio, o bien en el mismo momento de la emisión de las acciones ordinarias potenciales, si éstas se hubiesen puesto en circulación durante el propio ejercicio.***
30. El número de acciones ordinarias que podrían haber sido emitidas, por conversión de las acciones ordinarias potenciales con efecto dilusivo, se determinará tomando en consideración las condiciones correspondientes a las acciones ordinarias potenciales. Para el cálculo se utilizará el tipo de canje más ventajoso para la empresa, o bien el mejor precio de ejercicio de los derechos, tomado desde el punto de vista del poseedor de las acciones ordinarias potenciales.
31. Como en el caso del cálculo de las ganancias por acción básicas, las acciones ordinarias cuya emisión depende de que ocurran ciertas condiciones, serán consideradas en circulación, e incluidas por consiguiente en el cómputo de las ganancias por acción diluidas, siempre que las condiciones anteriores se hayan producido (esto es, que los sucesos pertinentes hayan tenido lugar). Las acciones con emisión condicionada deben incluirse desde el principio del ejercicio (o desde la fecha en que tuvo lugar el acuerdo sobre las condiciones, si fuera posterior). Si las condiciones correspondientes no se han cumplido, el número de acciones con emisión condicionada que se tendrán en cuenta, para los cálculos de las ganancias por acción diluidas, será el número que se emitiría al final del ejercicio, si la fecha del balance coincidiera con el fin del ejercicio considerado en las condiciones. No se realizarán ajustes en las cifras de ganancias por acción diluidas si, al final del ejercicio fijado para las condiciones, éstas no se cumplen. Los requisitos de este párrafo son de aplicación, igualmente, a las acciones ordinarias potenciales que se deberían emitir en el caso de que se dieran unas determinadas circunstancias (acciones ordinarias potenciales con emisión condicionada).
32. Una empresa dependiente, asociada o negocio conjunto puede emitir también acciones ordinarias potenciales, convertibles en acciones ordinarias de la dependiente, asociada o negocio conjunto, o bien de la propia empresa que presenta la información financiera. Siempre que esas acciones ordinarias potenciales de la dependiente, asociada o negocio conjunto, tengan un efecto dilusivo en las ganancias consolidadas por acción básicas de la entidad que informa, habrán de ser tenidas en cuenta al realizar los cálculos de las ganancias por acción diluidas.
33. ***Para proceder al cálculo de las ganancias por acción diluidas, la empresa debe suponer que se ejercitan las opciones con efecto dilusivo, así como las demás acciones ordinarias potenciales que posean tal efecto en la empresa. Debe asimismo considerarse que los hipotéticos ingresos procedentes de tales emisiones, valorados según el valor razonable de las acciones, se han recibido. La diferencia entre el número de acciones emitidas efectivamente, y el número de acciones que habrían sido emitidas por su valor razonable, debe ser tratada como una emisión de acciones ordinarias a título gratuito.***
34. Para los efectos del párrafo anterior, el valor razonable se calcula teniendo como base el precio medio de las acciones durante el ejercicio.
35. Las opciones y otros acuerdos para la compra de acciones tendrán efectos dilusivos cuando puedan dar lugar a la emisión de acciones ordinarias por un importe menor que su valor razonable. El importe de la dilución es igual al valor razonable menos el precio de emisión. Por tanto, a fin de proceder a calcular las ganancias por acción diluidas, cada acuerdo de los descritos anteriormente se tratará como si estuviera compuesto por:
- (a) un contrato para emitir un cierto número de acciones ordinarias a su precio promedio durante el ejercicio. Estas acciones, emitidas por su valor razonable, pueden suponerse sin ningún efecto dilusivo ni antidilusivo, por lo que se ignorarán en el cómputo de las ganancias por acción diluidas; y

- (b) un contrato para emitir las restantes acciones ordinarias, a título gratuito. Tales acciones ordinarias no generarán ningún ingreso, y por tanto no tendrán ningún efecto en la ganancia neta atribuible a las acciones ordinarias en circulación. Por lo tanto, estas acciones tienen carácter dilusivo y se añaden al número de acciones ordinarias en circulación, cuando se computan las ganancias por acción diluidas.

Ejemplo — Efectos de la existencia de opciones sobre acciones en la ganancia por acción diluida

Ganancia neta para el año 20X1	1 200 000		
Promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación durante el año 20X1	500 000 acciones		
Valor razonable medio de las acciones ordinarias durante el año 20X1	20,00		
Promedio ponderado de acciones sujetas a opción durante el año 20X1	100 000 acciones		
Precio de emisión de las acciones si se ejercita la opción durante el año 20X1	15,00		
Cálculo de las ganancias por acción			
	Por acción	beneficios	acciones
Ganancia neta para el año 20X1		1 200 000	
Promedio ponderado de acciones en circulación durante el año 20X1			500 000
<b>Ganancias por acción básicas</b>	2,40		
Número de acciones sometidas a opción			100 000
Número de acciones que podrían haberse emitido, a su valor razonable			
$(100\ 000 \times 15,00)/20,00$		(*)	(75 000)
<b>Ganancias por acción diluidas</b>	2,29	1 200 000	525 000

(\*) La cifra de ganancias no ha cambiado, puesto que el total de acciones ha sido incrementado sólo por el número de acciones precisas (25 000) para tener en cuenta, siguiendo los requisitos establecidos para el cálculo, los títulos que podrían haber sido emitidos a título gratuito (véase el párrafo 35.b)

36. Este método para calcular el efecto que tendría la existencia de opciones y otros acuerdos para la compra de acciones, producirá el mismo resultado que el método denominado de las acciones propias en cartera, que es utilizado en algunos países. Esto no implica que la empresa haya iniciado una operación de compra de sus propias acciones, operación que puede no ser posible en ciertas circunstancias o no ser legal en algunos países.
37. Si existieran acciones no desembolsadas totalmente, que no tienen derecho a participar en los dividendos del ejercicio, se considerarán equivalentes a certificados de opción para suscribir títulos u opciones.

#### Acciones ordinarias potenciales dilusivas

38. **Las acciones ordinarias potenciales deben ser tratadas como dilusivas si, y sólo si, su conversión en acciones ordinarias produjera un descenso en las ganancias netas por acción procedentes de las actividades ordinarias continuadas.**
39. La empresa utiliza la ganancia neta por actividades ordinarias continuadas como el «número de control», que se usa para establecer si las acciones ordinarias potenciales son dilusivas o antidilusivas. La ganancia neta procedente de las actividades ordinarias continuadas es la ganancia neta de las actividades ordinarias (véase la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables), después de haber deducido los dividendos preferentes y tras haber excluido las partidas relacionadas con explotaciones en situación de interrupción definitiva. Por lo anterior, de esta cifra también se excluirán las partidas extraordinarias, las que muestran los efectos de los cambios en las políticas contables y las relativas a las correcciones de los errores fundamentales.

## NIC 33

40. Las acciones ordinarias potenciales serán antidilusivas siempre que su conversión en acciones ordinarias produzca el efecto de incrementar las ganancias por acción procedentes de las actividades ordinarias continuadas, o de disminuir las pérdidas por acción procedentes de esas mismas actividades. Los efectos de las acciones ordinarias potenciales que son antidilusivas se ignorarán en el proceso de cálculo de las ganancias por acción.
41. Al considerar si las acciones potenciales ordinarias son dilusivas o antidilusivas, cada una de las emisiones o series de acciones ordinarias potenciales se considerará por separado, y no de forma agregada. La secuencia en la que serán consideradas las acciones ordinarias potenciales, puede afectar al hecho de calificarlas como dilusivas o antidilusivas. Por ello, con el fin de maximizar la dilución de las ganancias por acción básicas, cada emisión o serie de acciones ordinarias potenciales se tendrá en cuenta, pero comenzando con la más dilusiva y terminando con la menos.

Ejemplo — Determinación del orden en el que se incluyen los valores dilusivos en el cómputo del número medio ponderado de acciones

Ganancias — Ganancias netas atribuibles a los accionistas ordinarios	10 000 000
Acciones ordinarias en circulación	2 000 000
Valor razonable medio de una acción ordinaria durante el año	75,00
Acciones ordinarias potenciales	
Opciones	100 000 con un precio de ejercicio de 60
Acciones preferentes convertibles	800 000 acciones con derecho a un dividendo acumulado de 8 por acción. Cada título es canjeable por 2 acciones ordinarias.
Obligaciones convertibles al 5 % de interés	Valor nominal de 100 000 000. Cada 1 000 títulos son convertibles en 20 acciones ordinarias. No existe prima ni descuento alguno que afecte a la determinación del gasto por intereses.
Tipo impositivo	40 %
Incremento en las ganancias atribuible a los accionistas ordinarios, tras la conversión de las acciones ordinarias potenciales	

	Incremento en las ganancias	Incremento en el número de acciones ordinarias	Ganancias por acción adicionales
Opciones			
Incremento en las ganancias	Nulo		
Acciones adicionales emitidas gratis $100\,000 \times (75 - 60)/75$		20 000	Nulo
Acciones preferentes convertibles			
Incremento en las ganancias netas $8 \times 800\,000$	6 400 000		
Acciones adicionales $2 \times 800\,000$		1 600 000	4,00
Obligaciones convertibles al 5 % de interés			
Incremento en la ganancia neta $100\,000\,000 \times 0,05 \times (1 - 0,4)$	3 000 000		
Acciones adicionales $100\,000 \times 20$		2 000 000	1,50

## Cálculo de las ganancias por acción diluidas

	Ganancia neta Atribuible	Acciones ordinarias	Por acción
Original Opciones	10 000 000	2 000 000	5,00
		<u>20 000</u>	
	10 000 000	2 020 000	4,95 dilusiva
Obligaciones convertibles al 5 %	<u>3 000 000</u>	<u>2 000 000</u>	
	13 000 000	4 020 000	3,23 dilusiva
Acciones preferentes convertibles	<u>6 400 000</u>	<u>1 600 000</u>	
	19 400 000	5 620 000	3,45 antidilusiva

Puesto que las ganancias por acción diluidas aumentan cuando se tienen en cuenta las acciones preferentes convertibles (de 3,23 a 3,45), dichas acciones preferentes son antidilusivas, y por tanto no son tenidas en cuenta en el cálculo de las ganancias por acción diluidas. Por ello, la ganancia diluida por acción es de 3,23.

Este ejemplo no ilustra la clasificación como de pasivo o capital de los instrumentos financieros convertibles, ni la clasificación como gastos o patrimonio neto de los intereses o dividendos relacionados con los mencionados instrumentos, extremos que son exigidos por la NIC 32.

42. Las acciones ordinarias potenciales se ponderarán según el periodo de tiempo en el que hayan estado en circulación. Las acciones ordinarias potenciales que hayan sido canceladas, o cuyo ejercicio se dejó prescribir durante el ejercicio, se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas, sólo por la porción del ejercicio durante el que hayan estado en circulación. Las acciones ordinarias potenciales que, durante el ejercicio, hayan sido objeto de conversión en acciones ordinarias, se incluirán en el cálculo de los beneficios por acción desde el principio del ejercicio hasta la fecha de conversión; desde el momento de la conversión, las acciones ordinarias resultantes se habrán de tener en cuenta para el cálculo de las ganancias por acción, tanto en su versión básica como en su versión diluida.

## REEXPRESIÓN

43. *Si el número de acciones ordinarias en circulación, ya sean éstas reales o potenciales, aumenta como resultado de una emisión de acciones gratuitas o de una partición de acciones, o bien disminuye como resultado de una operación de concentración de acciones, los cálculos de las ganancias por acción diluidas, para todos los ejercicios sobre los que se presente información financiera, deben ser ajustados convenientemente. Si estos cambios tienen lugar con posterioridad a la fecha del balance, pero antes de la emisión de los estados financieros, los cálculos por acción correspondientes a los estados financieros de ese ejercicio y los anteriores, deben basarse en el nuevo número de acciones. Cuando los cálculos por acción se hagan teniendo en cuenta el efecto de los cambios antes descritos en el número de acciones, este hecho ha de ser revelado. Además, las cifras de ganancias por acción, en su versión básica o diluida, para todos los ejercicios sobre los que se informe, han de estar ajustados por:*

(a) *los efectos de los errores fundamentales, así como los efectos de los cambios en las políticas contables, tratados de acuerdo con lo establecido en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables; y*

(b) *los efectos de una combinación de negocios que se califique como unificación de intereses.*

44. La empresa no ajustará las ganancias por acción diluidas, de cualquier ejercicio anterior sobre los que informe, por el hecho de que varíen las hipótesis que se han utilizado respecto de la conversión de acciones ordinarias potenciales en acciones ordinarias.

**NIC 33**

45. Se aconseja a las empresas que incluyan, en los estados financieros, una descripción de las operaciones con acciones ordinarias, ya sean reales o potenciales, distintas de las emisiones de acciones gratuitas y de las particiones de acciones, ocurridas tras la fecha del balance, cuando tales operaciones son de tal importancia que la ausencia de información podría afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros para hacer evaluaciones y tomar decisiones correctas (véase la NIC 10, Hechos Posteriores a la Fecha del Balance). Son ejemplos de tales operaciones las siguientes:
- (a) la emisión de acciones con aportaciones en metálico;
  - (b) la emisión de acciones cuyos fondos se usarán para reembolsar deuda o acciones preferentes que se encuentren en circulación a la fecha del balance;
  - (c) el rescate de las acciones preferentes en circulación;
  - (d) la conversión o ejercicio de todo tipo de acciones ordinarias potenciales, que se encuentren en circulación en la fecha de cierre del balance, en acciones ordinarias;
  - (e) la emisión de certificados de opción para suscribir títulos, opciones sobre acciones y valores convertibles; y
  - (f) el cumplimiento de condiciones que podrían dar lugar a la creación de acciones con emisión condicionada.
46. El importe de las ganancias por acción no se ajustará por el efecto de las operaciones anteriormente descritas, ocurridas todas ellas tras la fecha del balance, puesto que tales transacciones no afectan al importe del capital utilizado para conseguir la ganancia o la pérdida neta del ejercicio.

**PRESENTACIÓN**

47. *La empresa debe presentar las cifras de ganancias por acción, tanto en su versión básica como diluida, en el cuerpo principal de la cuenta de resultados, para cada clase de acciones ordinarias que tengan diferentes derechos en lo que se refiere al reparto de la ganancia neta del ejercicio. La empresa debe presentar las cifras de ganancias por acción, básicas o diluidas, con el mismo detalle para todos los ejercicios sobre los que presente información financiera*
48. *La presente Norma exige a la empresa que presente información sobre las ganancias por acción, básicas o diluidas, incluso si los importes correspondientes fueran negativos (pérdidas por acción).*

**INFORMACIÓN A REVELAR**

49. *La empresa debe revelar, en sus estados financieros, información acerca de lo siguiente:*
- (a) *los importes usados como numeradores en el proceso de cálculo de las ganancias por acción, ya sea en su versión básica o diluida, así como una conciliación de esos importes con la ganancia o la pérdida neta para el ejercicio; y*
  - (b) *el número medio ponderado de acciones ordinarias utilizado como denominador en el proceso de cálculo de las ganancias por acción, tanto en la versión básica como en la diluida, así como una conciliación que muestre la correspondencia entre ambos denominadores.*
50. Los instrumentos financieros, así como otros contratos que producen acciones ordinarias potenciales, pueden incorporar plazos y condiciones que afecten a la valoración de las ganancias ordinarias por acción, tanto básicas como diluidas. Tales plazos y condiciones pueden determinar si las acciones potenciales tienen o no potencial dilusivo y, cuando lo tienen, el efecto que suponen sobre el promedio ponderado de acciones en circulación, así como cualquier ajuste consiguiente en la ganancia neta atribuible a los accionistas ordinarios. A pesar de que la información acerca de esos plazos y condiciones no sea, en todos los casos, obligatoria según la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, en esta Norma se aconseja a las empresas que la suministren.
51. *Si la empresa revela, además de los importes de las ganancias por acción, básicas y diluidas, otros indicadores por acción utilizando como numerador un componente de la cuenta de resultados distinto de la ganancia o la pérdida neta atribuibles a los accionistas ordinarios, tales indicadores deben calcularse utilizando el promedio ponderado de las acciones determinado tal como se requiere en esta Norma. Si se utilizara un componente de la cuenta de resultados que no se corresponde con una rúbrica concreta de este estado financiero, debe suministrarse una conciliación entre el componente usado y la rúbrica concreta de la cuenta de resultados que le sirva de base. En este caso, deben presentarse asimismo las versiones básica y diluida del indicador elegido.*

52. Una empresa puede desear ofrecer más detalle informativo del exigido por esta Norma. Tal información puede ayudar a los usuarios a evaluar el rendimiento de la empresa, y puede tener la forma de indicadores por acción referidos a los importes de determinados componentes o rúbricas de la ganancia neta. Se aconseja explícitamente la presentación de este tipo de información. No obstante, cuando se suministren tales indicadores, y con el fin de asegurar la comparabilidad de todos los indicadores por acción presentados por la empresa, los denominadores se calcularán de acuerdo a lo establecido en la presente Norma.

#### FECHA DE VIGENCIA

53. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1998.***

### NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 34 (NIC 34)

#### Información financiera intermedia

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada por el Consejo del IASC en febrero de 1998, y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999.

En abril de 2000, el párrafo 7 del apéndice C fue modificado por la NIC 40, Inmuebles de Inversión.

#### INTRODUCCIÓN

1. Esta Norma (NIC 34) hace referencia a la información financiera intermedia, extremo no cubierto por ninguna Norma Internacional de Contabilidad anterior. La NIC 34 tendrá vigencia para los periodos contables que comiencen a partir del 1 de enero de 1999.
2. Se denomina información financiera intermedia a todo el conjunto de información financiera, ya sea completa o condensada, que se refiera a un periodo contable más pequeño que el ejercicio económico anual de la empresa.
3. Esta Norma no prescribe qué empresas deben publicar información financiera intermedia, ni su frecuencia, ni cuánto deben tardar en publicarse después de terminar el periodo contable al que se refieran. A juicio del IASC, tales extremos deben ser decididos por las autoridades de cada país, las comisiones de valores, las bolsas donde se negocian los títulos o los organismos profesionales contables. Esta Norma es de aplicación tanto si la empresa está obligada a publicar información financiera intermedia, como si decide por sí misma elaborarla y publicarla de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.
4. Esta Norma:
  - (a) define el contenido mínimo de la información financiera intermedia, incluyendo tanto estados contables como información a revelar; y
  - (b) describe los principios contables relativos al reconocimiento y a la valoración que deben ser aplicados en la información financiera intermedia.
5. El contenido mínimo de la información financiera intermedia es un balance condensado, una cuenta de resultados condensada, un estado de flujos de efectivo condensado, un estado de cambios en el patrimonio neto condensado y algunas notas explicativas seleccionadas.
6. Puesto que se actúa bajo la presunción de que cualquiera que lea la información financiera intermedia tendrá también acceso a sus estados anuales más recientes, no será preciso repetir ni poner al día prácticamente ninguna de las notas de la información intermedia. En su lugar, las notas de la información intermedia incluirán fundamentalmente una explicación de los sucesos y variaciones que resulten significativos para la comprensión de los cambios en la posición financiera y en el rendimiento de la empresa, desde la fecha de los últimos estados financieros anuales.
7. La empresa debe aplicar las mismas políticas contables en la información intermedia y en sus últimos estados financieros anuales, excepto en el caso de cambios en las políticas contables que hayan tenido lugar tras la fecha de los estados financieros anuales más recientes, que habrán de tener reflejo en la próxima información anual. La frecuencia con que se presente la información financiera (ya sea anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar al valor de sus cifras para el periodo. Con el fin de alcanzar este objetivo, las mediciones necesarias para confeccionar la información intermedia se harán con referencia a la totalidad del intervalo del año transcurrido hasta la fecha a que se refiere esta información.

**NIC 34**

8. El Apéndice de esta Norma ofrece guías para aplicar las políticas de reconocimiento y valoración en la fecha de cierre de los estados intermedios para diferentes tipos de activos, pasivos, gastos e ingresos. El cálculo del gasto por el impuesto sobre las ganancias para el periodo contable intermedio se basa en la estimación de un tipo impositivo medio efectivo para el año que sea coherente con la evaluación de la carga anual por impuestos.
9. Al decidir cómo reconocer, clasificar o revelar información sobre una determinada partida en los estados financieros intermedios, su nivel de importancia relativa ha de ser evaluada en relación con las cifras correspondientes al periodo contable intermedio, no a los importes o saldos estimados para el periodo contable anual.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-3
Definiciones	4
Contenido de la información financiera intermedia	5-25
Componentes mínimos de la información financiera intermedia	8
Forma y contenido de los estados financieros intermedios	9-14
Notas explicativas seleccionadas	15-18
Información a revelar sobre el cumplimiento de las NIC	19
Periodos contables para los que se exige presentar estados financieros intermedios	20-22
Importancia relativa	23-25
Información a revelar en los estados financieros anuales	26-27
Problemas de reconocimiento y valoración	28-42
Políticas contables iguales a las utilizadas en la información anual	28-36
Ingresos ordinarios recibidos de forma estacional, cíclica u ocasionalmente	37-38
Costes incurridos de manera no uniforme a lo largo del periodo contable	39
Aplicación de los criterios de reconocimiento y valoración	40
Uso de estimaciones	41-42
Ajustes a las cifras presentadas en periodos contables intermedios anteriores	43-45
Fecha de vigencia	46

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).



## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es establecer el contenido mínimo de la información financiera intermedia así como establecer los criterios para el reconocimiento y la valoración que deben seguirse en la elaboración de los estados financieros intermedios, ya se presenten de forma completa o condensada. La información financiera intermedia, si se presenta en el momento oportuno y contiene datos fiables, mejora la capacidad que los inversores, prestamistas y otros usuarios tienen para entender la capacidad de la empresa para generar beneficios y flujos de efectivo, así como su fortaleza financiera y liquidez.

## ALCANCE

1. En esta Norma no se establece qué empresas están obligadas a publicar estados financieros intermedios, ni tampoco la frecuencia con la que deben hacerlo ni cuánto tiempo debe transcurrir desde el final del periodo contable intermedio hasta la aparición de la información intermedia. No obstante, las Administraciones Públicas, las comisiones de valores, las bolsas de valores y los organismos profesionales contables obligan, frecuentemente, a las empresas cuyos valores cotizan en mercados de acceso público, a presentar información financiera intermedia. Esta Norma es de aplicación tanto si la empresa está obligada a publicar este tipo de información, como si ella misma decide publicar información financiera intermedia siguiendo las Normas Internacionales de Contabilidad. El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad aconseja a las empresas cuyos títulos cotizan en los mercados, que suministren estados financieros intermedios que cumplan con los criterios de reconocimiento, valoración y presentación establecidos en esta Norma. Más específicamente, se aconseja a las empresas con valores cotizados en bolsa que:
  - (a) publiquen, al menos, estados financieros intermedios referidos al primer semestre de cada uno de sus periodos contables anuales; y además que
  - (b) pongan sus estados financieros intermedios a disposición de los usuarios en un plazo no superior a 60 días tras la finalización del periodo contable intermedio.
2. La evaluación del cumplimiento y conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad se hará por separado para cada conjunto de información financiera, ya sea anual o intermedia. El hecho de que una empresa no haya publicado información intermedia durante un periodo contable en particular, o que haya publicado informes financieros intermedios que no cumplan con esta Norma, no impide que sus estados financieros anuales cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad si éstos se han confeccionado siguiendo las mismas.
3. Para calificar los estados financieros de una empresa como conformes con las Normas Internacionales de Contabilidad, deben cumplir con todas las exigencias establecidas en esa Norma. En el párrafo 19 se obliga a revelar determinadas informaciones a este respecto.

## DEFINICIONES

4. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

***Un periodo contable intermedio es todo periodo contable menor que un periodo contable anual completo.***

***Por información financiera intermedia se entiende toda información financiera que contenga, o bien un conjunto de estados financieros completos (tales como los que se describen en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros), o bien un conjunto de estados financieros condensados (tal como se describen en esta Norma) para un periodo contable intermedio.***

## CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA

5. La NIC 1 define un conjunto de estados financieros completos, conteniendo los siguientes componentes:
  - (a) balance;
  - (b) cuenta de resultados;
  - (c) un estado que muestre: o bien (i) todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o (ii) los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios;
  - (d) estado de flujos de efectivo; y
  - (e) políticas contables utilizadas y demás notas explicativas.

## NIC 34

6. En beneficio de la oportunidad y del coste de la información, así como para evitar la repetición de datos anteriormente publicados, la empresa puede estar obligada, o decidir por sí misma, la publicación de menos información en los periodos contables intermedios que la suministrada en sus estados financieros anuales. En esta Norma se delimita el contenido mínimo de la información financiera intermedia, que incluye estados financieros condensados y notas explicativas seleccionadas. La información financiera intermedia se elabora con la intención de poner al día los últimos estados financieros anuales formulados. De acuerdo con lo anterior, se pone énfasis en las nuevas actividades, sucesos y circunstancias y por tanto no se duplica la información publicada previamente.
7. No hay ningún párrafo en esta Norma que prohíba o desaconseje a las empresas publicar, dentro de la información intermedia, en lugar de los estados condensados y las notas seleccionadas, un conjunto de estados financieros completos (como los descritos en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros). Tampoco se prohíbe ni se desaconseja en esta Norma la inclusión en los estados financieros condensados de información adicional a las partidas mínimas o a las notas seleccionadas exigidas en esta Norma. Las directrices sobre reconocimiento y valoración proporcionadas en esta Norma son de aplicación también a los estados financieros completos del periodo contable intermedio, y tales estados pueden contener todas las informaciones a revelar exigidas por la Norma (en particular la información correspondiente a las notas seleccionadas que se contienen en el párrafo 16), así como las que se requieren en otras Normas Internacionales de Contabilidad.

*Componentes mínimos de la información financiera intermedia*

8. **La información financiera intermedia debe contener, como mínimo, los siguientes componentes:**
  - (a) **balance condensado;**
  - (b) **cuenta de resultados condensada;**
  - (c) **un estado de carácter condensado que muestre: (i) todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o (ii) los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios;**
  - (d) **un estado de flujos de efectivo condensado; y**
  - (e) **notas explicativas seleccionadas.**

*Forma y contenido de los estados financieros intermedios*

9. **Si la empresa publica un conjunto de estados financieros completos en su información financiera intermedia, la forma y contenido de tales estados deben cumplir las exigencias establecidos en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, para un conjunto de estados financieros completos.**
10. **Si la empresa publica un conjunto de estados financieros condensados en su información financiera intermedia, tales estados condensados deberán contener, como mínimo, cada uno de los grandes grupos de partidas y subtotales que hayan sido incluidos en los estados financieros anuales más recientes, así como las notas explicativas seleccionadas que se exigen en esta Norma. Deben incluirse partidas o notas adicionales siempre que su omisión pueda llevar a que los estados financieros intermedios sean mal interpretados.**
11. **Deben presentarse en la cuenta de resultados para el periodo contable intermedio, ya sea éste completo o condensado, las cifras de las ganancias por acción, tanto básicas como diluidas.**
12. En la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, se dan directrices sobre la estructura de los estados financieros, y se incluye un apéndice titulado «Ilustración sobre la estructura de los estados financieros» que proporciona una guía adicional sobre los títulos de los principales grupos de partidas y los subtotales a incluir.
13. Aunque la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, exige que se presente por separado, dentro de los estados financieros, un estado que muestre los cambios habidos en el patrimonio neto, permite que la información acerca de los cambios en el patrimonio neto procedentes de ampliaciones y reembolsos de capital a los propietarios, así como las distribuciones de ganancias, se muestren en el estado o, alternativamente, dentro de las notas. Al presentar el estado de cambios en el patrimonio neto dentro de la información intermedia, la empresa seguirá el mismo formato que haya utilizado en sus estados financieros anuales más recientes.
14. La información financiera intermedia será consolidada si los estados financieros más recientes de la empresa también se prepararon de forma consolidada. Los estados financieros individuales de la dominante no son consistentes ni comparables con los estados financieros consolidados más recientes del grupo. Si la información financiera anual de la empresa incluye, junto con los estados financieros consolidados, los estados individuales de la dominante, esta Norma no exige ni prohíbe que se incluyan también los estados individuales de la dominante en la información intermedia elaborada por la empresa.

## Notas explicativas seleccionadas

15. Normalmente, el usuario de la información financiera intermedia tendrá también acceso a los estados financieros anuales más recientes de la misma. Por tanto, es innecesario que las notas de la información intermedia contengan actualizaciones poco significativas de la información que se proporcionó en las correspondientes al informe anual más reciente. En la fecha de la información intermedia, resultará más útil dar una explicación de los sucesos y transacciones producidas desde la fecha de los estados financieros anuales y que sean significativos para comprender los cambios habidos en la situación financiera y el rendimiento de la empresa.
16. **La empresa debe incluir como mínimo en las notas de la información financiera intermedia, la información que se detalla a continuación, siempre que sea de importancia relativa y no haya sido ofrecida en ninguna otra parte de los estados intermedios. Esta información debe ser suministrada teniendo en cuenta el periodo de tiempo transcurrido desde el comienzo del periodo contable. No obstante, la empresa debe también revelar información acerca de los sucesos o transacciones que resulten significativas para la comprensión del último periodo contable intermedio:**
- (a) **una declaración de que se han seguido las mismas políticas y métodos contables en los estados financieros intermedios que en los estados financieros anuales más recientes o, si algunas de esas políticas o algunos métodos hubiesen cambiado, una descripción de su naturaleza y de los efectos producidos por tales cambios;**
  - (b) **comentarios explicativos acerca de la estacionalidad o carácter cíclico de las transacciones del periodo contable intermedio;**
  - (c) **la naturaleza e importe de las partidas, ya afecten a los activos, pasivos, patrimonio neto, ganancia neta o flujos de efectivo que sean inusuales, ya sea por su naturaleza, importe o incidencia;**
  - (d) **la naturaleza e importe de los cambios en las estimaciones de partidas de periodos contables intermedios anteriores dentro del mismo periodo contable, o los cambios en las estimaciones de los importes presentados para periodos contables anteriores, siempre que unos u otros cambios tengan un efecto significativo en el periodo contable intermedio sobre el que se esté informando;**
  - (e) **emisiones, recompras y reembolsos de valores representativos de la deuda o del capital de la empresa;**
  - (f) **dividendos pagados (ya sea en términos agregados o por acción), separando los correspondientes a las acciones ordinarias de otros tipos de acciones;**
  - (g) **ingresos ordinarios y resultados de los segmentos del negocio o geográficos en los que opere la empresa, según cual sea el formato principal utilizado por la empresa para elaborar su información segmentada (se exige revelar información intermedia segmentada sólo si la NIC 14, Información Financiera por Segmentos, obliga a la empresa a revelar información segmentada en sus estados financieros anuales);**
  - (h) **hechos posteriores al cierre del periodo contable intermedio que, siendo de carácter significativo, no hayan sido reflejados en los estados intermedios que se refieren al mismo;**
  - (i) **el efecto de los cambios en la composición de la empresa durante el periodo contable intermedio, incluyendo combinaciones de negocios, adquisiciones o ventas de dependientes o inversiones financieras a largo plazo, reestructuraciones y explotaciones en interrupción definitiva; y**
  - (j) **cambios habidos en los activos o pasivos de carácter contingente desde la fecha del último balance anual.**
17. A continuación se mencionan algunas informaciones a revelar que serían obligatorias según la redacción del párrafo 16. En las Normas Internacionales de Contabilidad se pueden encontrar directrices específicas para la revelación de la mayoría de estas partidas:
- (a) las rebajas del valor de las existencias hasta su valor neto realizable, así como la reversión de tales reducciones de valor;
  - (b) el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor en elementos del inmovilizado material, inmaterial u otros activos, así como la reversión de tal pérdida por deterioro;
  - (c) la reversión de cualquier provisión por costes de reestructuración;

**NIC 34**

- (d) las adquisiciones y enajenaciones o abandonos de elementos del inmovilizado material;
  - (e) los compromisos de compra de elementos de inmovilizado material;
  - (f) los pagos debidos a litigios;
  - (g) las correcciones de errores fundamentales en información financiera publicada anteriormente;
  - (h) las partidas extraordinarias;
  - (i) cualquier incumplimiento que afecte a una deuda o que se refiera a las cláusulas de un contrato de deuda que no haya sido corregido posteriormente; y
  - (j) las transacciones con partes vinculadas.
18. En otras Normas Internacionales de Contabilidad se especifican informaciones que deben ser reveladas en los estados financieros. En el contexto de esas Normas, el término estados financieros comprende el conjunto de estados financieros completos del tipo que normalmente se incluyen en el informe financiero anual de la empresa y que, a veces, se incluyen en otras clases de informes. Las informaciones a revelar exigidas por otras Normas Internacionales de Contabilidad no serán de aplicación si la información financiera intermedia de la empresa incluye solamente estados financieros condensados y notas explicativas seleccionadas, en lugar de un conjunto de estados financieros completos.

*Información a revelar sobre el cumplimiento de las NIC*

19. ***La empresa debe revelar el hecho de que su información financiera intermedia ha sido elaborada de acuerdo con esta Norma Internacional de Contabilidad, siempre que haya respetado sus requisitos al elaborarla. En la información financiera intermedia no debe declararse que se cumplen las Normas Internacionales de Contabilidad, salvo que se hayan respetado las exigencias de todas y cada una de las Normas aplicables, así como todas las interpretaciones de las Normas aplicables, tal como las ha emitido el Comité de Interpretaciones.***

*Periodos para los que se exige presentar estados financieros intermedios*

20. ***La información intermedia debe incluir estados financieros intermedios (ya sean condensados o completos) para los siguientes intervalos de tiempo:***
- (a) ***balance fechado al cierre del periodo contable intermedio sobre el que se esté informando, así como un balance comparativo al final del periodo contable anual inmediatamente anterior;***
  - (b) ***cuenta de resultados para el periodo contable intermedio sobre el que se esté informando, así como el acumulado para el periodo contable hasta la fecha, junto con información comparativa de los periodos contables intermedios correspondientes (corriente y acumulado hasta la fecha) del ejercicio económico anual precedente;***
  - (c) ***un estado que muestre los cambios habidos en el patrimonio neto acumulado para todo el periodo contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo periodo de tiempo referido al periodo contable anual precedente; y***
  - (d) ***un estado de flujos de efectivo acumulado para todo el periodo contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo periodo de tiempo referido al periodo contable anual precedente.***
21. Para el caso de empresas que realicen actividades que sean fuertemente estacionales, puede ser útil presentar información relativa a los doce meses que terminan en la fecha de cierre del periodo contable intermedio, así como información comparativa de los doce meses anteriores a éstos. De acuerdo con ello, se aconseja a las empresas con actividades fuertemente estacionales, considerar la publicación de estos datos además de la información obligatoria según el párrafo precedente.
22. En el Apéndice 1 se establecen los periodos requeridos para la publicación de información financiera intermedia en el caso de una empresa que lo hace con periodicidad semestral y trimestral.

*Importancia relativa*

23. ***Al decidir sobre cómo reconocer, valorar, clasificar o revelar información sobre una determinada partida en los estados financieros intermedios, la importancia relativa debe ser evaluada en relación con los datos financieros del periodo contable intermedio en cuestión. Al realizar evaluaciones sobre importancia relativa, debe tenerse en cuenta que las valoraciones intermedias pueden estar basadas en estimaciones con mayor frecuencia que las valoraciones correspondientes a los datos del periodo contable anual.***
24. En el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad se establece que «Las Normas no serán aplicables a partidas de escasa importancia relativa». En el Marco Conceptual se establece que «La información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros». La NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, exige revelar información separada sobre las partidas extraordinarias de importancia relativa, sobre las partidas ordinarias no usuales, sobre los datos correspondientes a las explotaciones en interrupción definitiva, sobre los cambios en las estimaciones contables, los errores fundamentales y los cambios en las políticas contables. En la NIC 8 no se incluyen directrices cuantitativas que permitan evaluar la importancia relativa.
25. Aunque siempre es necesario realizar juicios al evaluar la importancia relativa para la presentación de información financiera, esta Norma fundamenta la decisión sobre el reconocimiento e información a revelar, por razones de comprensibilidad de las cifras intermedias, en la magnitud de los datos que corresponden al propio periodo contable intermedio. Así, por ejemplo, las partidas no usuales o extraordinarias, los cambios en las políticas contables o en las estimaciones y los errores fundamentales, se reconocerán y presentarán según su importancia relativa en relación con las cifras del periodo contable intermedio, evitando así las inferencias erróneas que se derivarían de la falta de revelaciones sobre los mismos. El objetivo perseguido es asegurar que en la información financiera intermedia, se incluyen todos los datos que son relevantes para comprender la situación financiera de la empresa y su rendimiento durante el periodo contable intermedio.

## INFORMACIÓN A REVELAR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS ANUALES

26. ***Si la estimación correspondiente a una partida presentada en un periodo contable intermedio anterior, resulta modificada de forma significativa durante el periodo contable intermedio final del periodo contable anual, pero no se ha publicado información financiera intermedia separada para ese periodo contable final, la naturaleza e importe de tal cambio en las estimaciones debe ser objeto de información específica, utilizando para ello una nota de las que correspondan a los estados financieros para el periodo contable completo.***
27. La NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, exige la presentación de la naturaleza y, si es aplicable, del importe de un cambio en cualquier estimación que produzca efectos significativos en el periodo corriente o en los periodos posteriores. El párrafo 16(d) de la presente Norma exige revelar información similar dentro de la información financiera intermedia. Entre los posibles ejemplos se incluyen los cambios en las estimaciones del periodo contable intermedio final del año, relativas a las rebajas del valor de las existencias, a las provisiones por reestructuraciones o a los casos de deterioro del valor de otros activos, que fueron objeto de reconocimiento en un periodo contable intermedio anterior dentro del propio periodo contable. La información que se exige en el párrafo anterior es coherente con la obligación de la NIC 8, pero tiene un alcance menor, limitado solamente a los cambios en las estimaciones. La empresa no estará obligada a presentar información adicional referente a periodos contables intermedios dentro de sus estados financieros anuales.

## PROBLEMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

*Políticas contables iguales a las utilizadas en la información anual*

28. ***La empresa debe aplicar en los estados financieros intermedios, las mismas políticas contables que aplica en sus estados financieros anuales, salvo por lo que se refiere a los cambios en las políticas contables llevados a cabo tras la fecha de cierre de los estados financieros anuales más recientes, que tendrán su reflejo en los próximos que presente. No obstante, la frecuencia con que la empresa presente información (anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar a la valoración de las cifras contables anuales. Para conseguir tal objetivo, las valoraciones realizadas de cara a la información intermedia deben abarcar todo el intervalo transcurrido desde el principio del periodo contable anual hasta la fecha final del periodo contable intermedio.***

**NIC 34**

29. El hecho de exigir que la empresa aplique las mismas políticas contables en los estados financieros intermedios y en los anuales, puede llevar a la conclusión aparente de que las valoraciones intermedias se realizan como si cada periodo contable intermedio permaneciera aislado, como si se tratara de un periodo contable independiente. Sin embargo, al asegurar que la frecuencia de la información procedente de la empresa no afectará a la valoración de sus cifras anuales, el párrafo 28 está efectuando el reconocimiento de que el periodo contable intermedio es parte de un periodo contable anual más largo. Las mediciones desde el último cierre anual hasta la fecha del periodo contable intermedio, pueden implicar la revisión de los importes de ciertas partidas, según se presentaron en periodos intermedios anteriores dentro del mismo periodo contable anual. No obstante, las políticas para el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos en los periodos contables intermedios, son las mismas que las utilizadas en los estados financieros anuales.
30. Como ejemplos de lo anterior, se pueden mencionar los siguientes:
- (a) las políticas para el reconocimiento y valoración de las pérdidas por depreciación de las existencias, por reestructuraciones o por deterioro en el valor de otros activos, en el periodo contable intermedio, son las mismas que la empresa seguiría si preparase únicamente estados financieros anuales. No obstante, si tales partidas de gastos se reconocieran y valoraran en un periodo contable intermedio, y los cambios en las estimaciones se reconocieran en otro posterior dentro del mismo periodo contable anual, la estimación original sería corregida en el periodo posterior, ya fuera cargando a la cuenta de resultados el gasto o la pérdida adicional, o en caso contrario, revirtiendo el exceso en la rebaja de valor o la provisión previamente reconocida;
  - (b) un coste que no cumpliera la definición de activo al final de un determinado periodo contable intermedio, no tendría por qué ser diferido, colocándolo en el balance a la espera, bien de información futura que aportara mayor evidencia sobre el cumplimiento de las condiciones correspondientes, bien de cargarlo contra las ganancias de periodos intermedios subsiguientes del mismo periodo contable anual; y
  - (c) el gasto por el impuesto sobre las ganancias se reconocerá, en cada uno de los periodos contables intermedios, sobre la base de la mejor estimación del tipo impositivo medio ponderado que se espere para el periodo contable anual. Los importes calculados para el gasto por el impuesto, en este periodo contable intermedio, pueden necesitar ajustes en periodos posteriores siempre que las estimaciones del tipo anual hayan cambiado para entonces.
31. Dentro del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros (el Marco Conceptual), reconocimiento es el «proceso de incorporación, en el balance o en la cuenta de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento». Las definiciones de activo, pasivo, ingresos y gastos son fundamentales para proceder al reconocimiento de los correspondientes elementos, tanto en la fecha de los estados financieros anuales como en la información intermedia.
32. Para el caso de los activos, serán de aplicación en la fecha de la información intermedia y en la anual, las mismas pruebas referidas a las ganancias económicas futuras. Los costes que por su naturaleza no cumplirían las condiciones para ser activados en la fecha de los estados financieros anuales, tampoco las cumplirán en la fecha de cierre del periodo contable intermedio. De forma similar, un pasivo en la información intermedia debe representar una obligación existente en ese momento, exactamente igual que sucedería si se tratase de la fecha de los estados financieros anuales.
33. Una característica esencial de los ingresos ordinarios y los gastos, es que las correspondientes entradas o salidas de activos o pasivos, según los casos, ya han tenido lugar. Si tales flujos de entrada o salida se han producido efectivamente, se procede a reconocer el ingreso ordinario o el gasto relacionado, y en caso contrario no se reconocerán. En el Marco Conceptual se afirma que «Se reconoce un gasto en la cuenta de resultados cuando ha surgido un decremento en las ganancias económicas futuras, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en las obligaciones, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. Este Marco Conceptual no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, que no cumplan la definición de activo o de pasivo».
34. Al valorar los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo para incluirlos en sus estados financieros, la empresa que sólo presenta información financiera anualmente habrá de tomar en cuenta la información disponible a lo largo del periodo contable. Sus valoraciones se harán desde el principio del periodo contable hasta la fecha en que presenta la información, aunque ésta sea anual.
35. La empresa que presente información financiera con periodicidad semestral utilizará la información disponible a la fecha de la mitad del periodo contable, o bien algo más tarde, para realizar las valoraciones de las partidas de sus estados semestrales, y la información disponible en la fecha de los estados financieros anuales, o algo

más tarde, para realizar las valoraciones de las partidas correspondientes al año completo. Estas evaluaciones relativas al año completo reflejarán los eventuales cambios en las estimaciones realizadas en las cifras del primer semestre. Los importes reflejados en la información intermedia semestral no serán objeto de ningún ajuste de carácter retrospectivo. Los párrafos 16(d) y 26 exigen, no obstante, que la empresa revele información sobre la naturaleza e importe de cualquier cambio significativo en las estimaciones previamente realizadas.

36. La empresa que presente información financiera con mayor frecuencia que la semestral, evaluará los ingresos y gastos desde el principio del periodo contable anual hasta el final del correspondiente periodo contable intermedio, utilizando la información que esté disponible en el momento de elaborar los estados financieros. Los importes de los ingresos y los gastos que se presenten en cada periodo contable intermedio, reflejarán también todos los cambios en las estimaciones de las partidas que han sido presentadas en periodos intermedios anteriores dentro del mismo periodo contable anual. Los importes reflejados en la información intermedia de periodos anteriores no serán objeto de ningún ajuste de carácter retrospectivo. Los párrafos 16(d) y 26 exigen, no obstante, que la empresa revele información sobre la naturaleza e importe de cualquier cambio significativo en las estimaciones previamente realizadas.

*Ingresos ordinarios recibidos de forma estacional, cíclica u ocasionalmente*

37. **Los ingresos ordinarios que se perciben de forma estacional, cíclica u ocasionalmente no deben ser objeto, dentro de un mismo periodo contable anual, de anticipación o diferimiento para la elaboración de información intermedia si tal anticipación o diferimiento no fuesen apropiados para la presentación de la información financiera al final del periodo contable anual.**
38. Entre los ejemplos de situaciones descritas anteriormente pueden citarse los dividendos, las regalías y las subvenciones oficiales. Además de lo anterior, puede ocurrir que ciertas empresas obtengan, sistemáticamente, más ingresos ordinarios en unos periodos contables intermedios que en otros, dentro del mismo periodo contable anual, como sucede por ejemplo con los ingresos ordinarios estacionales de los vendedores al por menor. Tales ingresos ordinarios se han de reconocer sólo cuando hayan ocurrido efectivamente.

*Costes incurridos de manera no uniforme a lo largo del periodo*

39. **Los costes en los que no se incurre de forma uniforme a lo largo del periodo contable serán objeto de anticipación o diferimiento en los estados financieros intermedios si, y sólo si, fuera también apropiado anticipar o diferir tales tipos de costes al final del periodo contable anual.**

*Aplicación de los criterios de reconocimiento y valoración*

40. En el Apéndice B se incluyen ejemplos de aplicación de los criterios generales de reconocimiento y valoración establecidos en los párrafos 28 a 39.

*Uso de estimaciones*

41. **Los procedimientos de valoración que deben seguirse en los estados financieros intermedio, han de estar diseñados para asegurar que la información resultante sea fiable, y que se revela en ellos, de forma apropiada, toda la información financiera significativa que sea relevante para la comprensión de la situación financiera o rendimiento de la empresa. Aunque las valoraciones realizadas tanto en los estados financieros anuales como en los intermedios se basan, frecuentemente, en estimaciones razonables, la preparación de la información financiera intermedia requerirá, por lo general, un mayor uso de métodos de estimación que en la información anual.**
42. En el Apéndice C se incluyen ejemplos del uso de estimaciones para periodos contables intermedios.

**AJUSTES A LAS CIFRAS PRESENTADAS EN PERIODOS CONTABLES INTERMEDIOS ANTERIORES**

43. **Cualquier cambio en una política contable, salvo aquéllos cuyo tratamiento esté específicamente establecido por las disposiciones transitorias incluidas en una nueva Norma Internacional de Contabilidad, deberá reflejarse por medio de uno de los dos siguientes procedimientos:**
- (a) **reexpresando los estados financieros de los periodos contables intermedios anteriores del mismo periodo contable anual, así como los correspondientes a periodos contables intermedios comparables de periodos contables anuales anteriores (véase el párrafo 20), siempre que la empresa siga el tratamiento de referencia de la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables; o**
- (b) **reexpresando los estados financieros de los periodos contables intermedios anteriores del mismo periodo contable anual, si la empresa sigue el tratamiento alternativo permitido por la NIC 8. En este caso no se reexpresarán las cifras comparativas correspondientes a periodos contables intermedios comparables de periodos contables anuales anteriores.**

**NIC 35**

44. El objetivo que persigue el principio establecido en el párrafo anterior, es asegurar que se aplica una sola política contable a cada categoría de transacciones, dentro de un mismo periodo contable anual. En la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, todo cambio en las políticas contables se refleja de forma retrospectiva, reexpresando las cifras contables de periodos anteriores, siempre que sea posible hacerlo. No obstante, si no se pudiera determinar de forma razonable el importe del ajuste relativo a periodos contables precedentes, la NIC 8 dispone que la nueva política sea aplicada de forma prospectiva. El tratamiento alternativo permitido consiste en incluir el importe total del ajuste retrospectivo en la ganancia o la pérdida neta del periodo en el que tiene lugar el cambio de política contable. El efecto del principio establecido en el párrafo 43 consiste en obligar a que dentro del mismo periodo contable anual, cualquier cambio en una política contable sea aplicada de forma retrospectiva al comienzo del periodo contable anual correspondiente.
45. Permitir que los cambios en las políticas contables sean reflejados en la fecha de cierre de un periodo contable intermedio, dentro del periodo contable anual, permitiría aplicar dos políticas contables diferentes para reflejar una clase particular de transacciones producidas dentro del mismo periodo contable. El resultado de este posible tratamiento, sería la existencia de dificultades para hacer repartos entre periodos contables intermedios y confundirían los resultados de explotación y se complicaría el análisis y la comprensión de la información intermedia.

## FECHA DE VIGENCIA

46. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999. Se aconseja la aplicación anterior a esa fecha.***

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 35 (NIC 35)****Explotaciones en interrupción definitiva**

Esta Norma Internacional de Contabilidad, aprobada por el Consejo del IASC en abril de 1998 tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999.

Esta Norma deroga los párrafos 19 a 22 de la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

En 1999, fueron modificados el párrafo 8 de la Introducción, así como los párrafos 20, 21, 29, 30 y 32 de la Norma, y el párrafo 4 del Apéndice 2, para que su terminología estuviera conforme con la utilizada por la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, y por la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

## INTRODUCCIÓN

1. Esta Norma (NIC 35) hace referencia a la presentación de la información financiera, ya sea en los estados financieros principales o como información a revelar en notas, sobre las explotaciones que la empresa tenga en proceso de interrupción definitiva. Este asunto ha recibido un tratamiento relativamente breve en los párrafos 19 a 22 de la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, los cuales han sido derogados por la presente NIC 35. Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999, si bien se aconseja anticipar su aplicación.
2. Los objetivos de la NIC 35 consisten en establecer las bases para segregar la información financiera acerca de una explotación importante que la empresa tenga en proceso de interrupción definitiva, de la información que se refiere al resto de las explotaciones que van a continuar, así como para especificar las exigencias mínimas de información a revelar acerca de la explotación en interrupción definitiva. La distinción entre explotaciones en interrupción definitiva y explotaciones que continúan, mejora la capacidad que tienen los inversores, acreedores y otros usuarios de los estados financieros para realizar proyecciones acerca de los flujos de efectivo de la empresa, de su capacidad para generar ganancias y de su situación financiera.
3. Una explotación en interrupción definitiva es un componente relativamente importante de la empresa —como por ejemplo un segmento del negocio o un segmento geográfico, según lo establecido en la NIC 14, Información Financiera por Segmentos— que la empresa, siguiendo un plan específico, está enajenando a terceros en su conjunto o está terminando, ya sea por abandono o por enajenación gradual de sus elementos.



4. En esta Norma se utiliza el término «explotación en interrupción definitiva», en lugar de la expresión tradicional «explotación interrumpida definitivamente» (en pasado), puesto que éste último sugiere la idea de que el reconocimiento de la interrupción es necesario sólo al final o cerca del final del proceso de interrupción definitiva de la explotación. En la Norma se exige que la revelación de información acerca de las citadas explotaciones comience en el momento que se haya aprobado y anunciado el plan de enajenación o abandono, o cuando la empresa haya realizado ya las contrataciones necesarias para la enajenación o abandono.
5. Esta Norma aborda problemas de presentación e información a revelar. Se centra en cómo presentar la explotación en interrupción definitiva en los estados financieros de la empresa y qué información se ha de revelar sobre la misma. No establece, por tanto, ningún criterio nuevo para decidir cuándo y cómo reconocer y valorar los ingresos, gastos, flujos de efectivo y cambios en activos y pasivos que estén relacionados con una explotación en interrupción definitiva. En lugar de eso, exige que las empresas sigan las políticas de reconocimiento y valoración de otras Normas Internacionales de Contabilidad.
6. Siguiendo esta Norma, la revelación de información respecto a la interrupción definitiva de una explotación debe ofrecerse, inicialmente, en el primer conjunto de estados financieros emitidos por la empresa después de que: (a) haya concluido un acuerdo para la enajenación de la totalidad, o la práctica totalidad, de los activos de la explotación en interrupción definitiva; o (b) su órgano de administración o el órgano de gobierno correspondiente haya procedido a aprobar y anunciar la interrupción planeada. La información a revelar incluye los siguientes extremos:
  - una descripción de la explotación en interrupción definitiva;
  - el segmento o segmentos del negocio o geográficos en el que esté incluida la información correspondiente a la misma;
  - la fecha y naturaleza del suceso que ha provocado la interrupción definitiva;
  - el calendario en el que se espera concluir la interrupción;
  - los valores contables de los activos totales y los pasivos totales que serán enajenados a terceros;
  - los importes de los ingresos ordinarios, gastos y ganancias o pérdidas antes de impuestos que sean atribuibles a la explotación en interrupción definitiva, así como el impuesto sobre las ganancias correspondiente;
  - los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades ordinarias, de inversión y de financiación de la explotación en interrupción definitiva;
  - el importe de cualquier ganancia o pérdida que se haya reconocido por la enajenación o abandono de los activos o por el reembolso de los pasivos correspondientes a la explotación en interrupción definitiva, así como el impuesto sobre las ganancias que le corresponde; y
  - los precios de venta, netos de los costes asociados a la explotación, a obtener por la enajenación de aquellos activos netos para los cuales la empresa haya establecido uno o más acuerdos irrevocables de venta, así como el calendario correspondiente para la transacción y los importes en libros de esos activos netos.
7. Los estados financieros que correspondan a los ejercicios posteriores al de la información inicial pueden contener información puesta al día sobre la explotación, incluyendo una descripción de cualquier cambio significativo en los importes o el calendario de los flujos de efectivo relativos a los activos que se van a enajenar o abandonar o los pasivos que se van a reembolsar, y las causas que han motivado tales cambios.
8. La información correspondiente ha de ser incluida también en los estados financieros si el plan para la interrupción definitiva se ha aprobado y difundido públicamente tras el cierre del ejercicio, pero antes de que los estados financieros se hayan formulado. Por otra parte, las anteriores informaciones continuarán siendo objeto de revelación hasta que se termine el proceso de enajenación o abandono de la explotación.
9. La información de tipo comparativo, referida a ejercicios anteriores, que se presente en los estados financieros preparados después de que se haya dado la información inicial sobre la interrupción, debe ser reexpresada con el fin de segregar los activos, pasivos, gastos, ingresos y flujos de efectivo de la parte de la empresa que continúa, de aquellos otros que corresponden a la explotación en interrupción definitiva. Al realizar estas separaciones entre explotaciones en interrupción definitiva y explotaciones que continúan, se mejora la capacidad que tiene el usuario de los estados financieros para realizar proyecciones.

**NIC 35**

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1
Definiciones	2-16
Explotaciones en interrupción definitiva	2-15
Suceso que origina la revelación inicial	16
Reconocimiento y valoración	17-26
Provisiones	20-21
Pérdidas por deterioro del valor de los activos	22-26
Presentación e información a revelar	27-48
Información inicial a revelar	27-30
Otras informaciones a revelar	31-32
Puesta al día de las revelaciones anteriores	33-37
Información a revelar por separado para cada explotación en interrupción definitiva	38
Presentación de las revelaciones exigidas	39-43
En los estados financieros principales o en notas	39-40
Fuera de las partidas extraordinarias	41-42
Uso restringido del término «explotación en interrupción definitiva»	43
Ilustraciones sobre información a revelar	44
Reexpresión de la información comparativa de ejercicios anteriores	45-46
Revelaciones en la información financiera intermedia	47-48
Fecha de vigencia	49-50

La parte normativa de este Pronunciamento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

## OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es establecer los principios que han de regir la información financiera sobre explotaciones en proceso de interrupción definitiva por parte de las empresas, lo cual mejorará la capacidad de los usuarios de los estados financieros a la hora de hacer proyecciones de los flujos de efectivo, de determinar las posibilidades de generación de ganancias y de la posición financiera de la empresa, ya que se obliga a realizar la segregación de la información relativa a las explotaciones en interrupción definitiva, de la que corresponde a las que continúan en funcionamiento.

## ALCANCE

1. ***Esta Norma se aplica a todos los casos de explotaciones en proceso de interrupción definitiva, en cualquier empresa que publique estados financieros.***

## DEFINICIONES

*Explotaciones en interrupción definitiva*

2. ***Se denomina explotación en interrupción definitiva a un componente de la empresa:***
  - (a) ***que la entidad, siguiendo un plan específico, está:***
    - (i) ***enajenando totalmente o en su práctica totalidad, por ejemplo mediante la venta del citado componente en una única operación, o bien escindiendo o segregando la titularidad del componente en favor de los accionistas de la entidad;***
    - (ii) ***enajenando por partes, por ejemplo, liquidando poco a poco sus activos y reembolsando sus pasivos uno por uno; o bien***
    - (iii) ***finalizando por abandono de las operaciones que tal componente empresarial venía realizando;***
  - (b) ***que representa una parte importante y separable de alguna de las líneas del negocio o de las áreas geográficas de explotación de la entidad; y que***
  - (c) ***puede ser objeto de separación desde el punto de vista de las explotaciones, así como para propósitos de información financiera.***
3. Según el criterio (a) de la definición (párrafo 2(a)), la explotación en interrupción definitiva puede enajenarse en su totalidad o por partes, pero siempre siguiendo un plan general que contemple la interrupción de la actividad empresarial en su conjunto.
4. Si la empresa vende uno de sus componentes en su totalidad o prácticamente en su totalidad, el resultado obtenido puede ser una pérdida o una ganancia neta. Para este tipo de interrupción definitiva existe siempre una fecha concreta en la que se produce el compromiso formal, aunque la transferencia de la posesión y el control de la explotación que se segrega y vende, pueda tener lugar más tarde. Por otra parte, los pagos que recibe el vendedor pueden tener lugar en el momento del acuerdo, al producirse la transferencia efectiva o a lo largo de un periodo de tiempo dilatado después de la misma.
5. En lugar de enajenar a la vez uno de los componentes principales de la empresa, la entidad puede interrumpir definitivamente la explotación del componente mediante la venta paulatina de sus activos y el reembolso de sus pasivos (individualmente o en pequeños grupos). En el caso de enajenación por partes, aunque el resultado global pueda ser una ganancia o una pérdida neta, la venta de cada activo o la liquidación de cada pasivo, individualmente, pueden reflejar un resultado de signo opuesto al obtenido globalmente. Es más, seguramente no existirá una fecha única en la que se produzca el compromiso formal de venta. Por el contrario, las ventas de los activos y el reembolso de los pasivos pueden tener lugar a lo largo de un periodo que cubra varios meses, o quizá años, y el cierre del ejercicio puede tener lugar cuando no haya concluido todavía el intervalo temporal previsto para la enajenación o abandono por partes. En todo caso, para poderla calificar de explotación en interrupción definitiva, la enajenación en cuestión debe hacerse siguiendo un plan específico y coordinado.
6. La empresa puede finalizar la explotación en cuestión por abandono, sin proceder a realizar ventas importantes de activos. Tal abandono podría ser calificado como explotación en interrupción definitiva siempre que cumpla los criterios establecidos en el párrafo anterior. No obstante, hay que tener en cuenta que el mero hecho de cambiar el alcance de la explotación o la manera en la que se lleva a cabo, no puede ser calificado de interrupción definitiva, puesto que la explotación continúa en funcionamiento, si bien con determinados cambios.
7. Las empresas de negocios cierran con frecuencia algunas de sus instalaciones, abandonan productos o incluso líneas enteras de productos y cambian el tamaño de su plantilla de personal, respondiendo en todos los casos a las circunstancias del mercado. Aunque estos cambios no constituyen, en sí mismos, casos de explotaciones en interrupción definitiva según se ha definido anteriormente en esta Norma, puede ser que tengan lugar en conexión con una explotación que está en proceso de interrupción definitiva.
8. Ejemplos de actividades que no satisfacen necesariamente el criterio (a) del párrafo 2, pero que pudieran ser calificadas de explotaciones en interrupción definitiva, si se dieran en combinación con otras circunstancias adicionales, son las siguientes:
  - (a) retirada gradual de una línea de productos o de un tipo de servicios;

## NIC 35

- (b) paralización, incluso si se hace de una manera relativamente brusca, de la producción o venta de varios productos dentro de una línea de actividad en marcha;
  - (c) cambio de un lugar a otro de las actividades de producción o comercialización de una línea de actividad determinada;
  - (d) clausura de instalaciones para conseguir mejoras en la productividad u otros ahorros de costes; y
  - (e) venta de una dependiente, cuyas actividades son similares a las que realiza la dominante u otras dependientes de la misma.
9. Un segmento del negocio o un segmento geográfico, tal como han sido definidos en la NIC 14, Información Financiera por Segmentos, podrían satisfacer el criterio (b) para su calificación como explotaciones en interrupción definitiva (párrafo 2(b)), esto es, podrían representar una línea principal y separable de las líneas de actividad del negocio o de las áreas geográficas de explotación de la entidad. Una de las partes de los segmentos definida en la NIC 14 podría también cumplir el criterio (b) de la definición. Además, para el caso de una empresa que operase en un sólo segmento del negocio o geográfico y por tanto no emitiera información por segmentos, un producto o una línea de servicio que fuera importante podría también cumplir con los criterios dados en la definición.
10. La NIC 14 permite, pero no exige, que las diferentes etapas de las explotaciones integradas verticalmente puedan ser identificadas como segmentos de actividad diferentes. Tales segmentos de negocio integrados verticalmente pueden cumplir con el criterio (b) de la definición de una explotación en interrupción definitiva.
11. Un componente de la empresa puede ser separado desde el punto de vista de la explotación, y para propósitos de información financiera —criterio (c) de la definición (párrafo 2(c))— siempre que:
- (a) sus activos y pasivos de explotación puedan ser atribuidos directamente al mismo;
  - (b) sus ingresos ordinarios (cifra de negocios bruta) puedan ser atribuidos directamente a los mismos; y
  - (c) al menos una mayoría de sus gastos de explotación puedan serle atribuidos directamente.
12. Los activos, pasivos, gastos e ingresos son atribuibles directamente a un componente de la empresa siempre que desaparezca cuando el componente en cuestión sea vendido, abandonado o enajenado de cualquier otra forma. Los intereses y otros costes financieros se atribuyen a la explotación en interrupción definitiva sólo si la deuda correspondiente se le asigna de la misma manera.
13. Como queda patente en la Norma, el caso de interrupción definitiva de una explotación es un suceso relativamente infrecuente. Ciertos cambios que no se clasifican como explotaciones en interrupción definitiva podrían ser calificados como reestructuraciones.
14. Por otra parte, algunos eventos infrecuentes que no puedan ser clasificados ni como explotaciones en interrupción definitiva, ni como reestructuraciones, pueden originar partidas de ingresos o gastos que exijan información específica por separado, según la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, siempre que su importancia cuantitativa, naturaleza o incidencia los hagan relevantes a la hora de explicar el rendimiento obtenido por la empresa en el ejercicio.
15. El hecho de que la enajenación o abandono de un componente de la empresa sea clasificada como explotación en interrupción definitiva siguiendo lo establecido en esta Norma, no pone en cuestión, por sí mismo, la capacidad de la empresa para continuar como empresa en funcionamiento en el futuro. La NIC 1, Presentación de Estados Financieros, exige información sobre las incertidumbres relativas a la capacidad de la empresa para continuar como una empresa en funcionamiento, así como la manifestación explícita de cualquier eventual conclusión de que no podrá continuar en funcionamiento en el futuro.

*Suceso que origina la revelación inicial*

16. **Con respecto a la explotación en interrupción definitiva, el suceso que origina la revelación inicial es la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:**
- (a) **que la empresa haya concluido un acuerdo formal de venta para la totalidad, o la práctica totalidad, de los activos atribuibles a la explotación en interrupción definitiva; o bien**
  - (b) **que el órgano de administración de la empresa, u órgano similar de gobierno de la misma, (i) haya aprobado un plan formal y detallado para la interrupción definitiva de las explotaciones, y (ii) haya difundido públicamente la existencia de dicho plan.**

## RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

17. **Al objeto de decidir cómo y cuándo reconocer y valorar los cambios, que la existencia de una explotación en interrupción definitiva ocasiona en los activos, pasivos, gastos, ingresos y flujos de efectivo; la empresa debe aplicar las políticas de reconocimiento y valoración establecidas en otras Normas Internacionales de Contabilidad, puesto que en la presente no se expone ningún principio específico para hacerlo.**
18. Esta Norma no establece políticas de reconocimiento o valoración. En lugar de hacerlo, exige a las empresas que sigan los principios de reconocimiento y valoración existentes en otras Normas. Dos de las Normas Internacionales de Contabilidad que podrían ser relevantes a este respecto son:
- (a) la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos; y
  - (b) la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.
19. También pueden ser relevantes, a este respecto, la NIC 19, Retribuciones a los Empleados, con referencia al reconocimiento de las prestaciones derivadas de la finalización de la explotación, y la NIC 16, Inmovilizado Material, en lo que respecta a la enajenación o abandono de este tipo de activos.

*Provisiones*

20. Una explotación en interrupción definitiva es una forma de reestructuración de la empresa, según la definición contenida en la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. En dicha Norma se dan directrices sobre ciertos extremos relacionados con esta, en especial sobre:
- (a) qué constituye un «plan formal y detallado para la interrupción de las explotaciones», según se usa la expresión en el párrafo 16(b) de esta Norma; y
  - (b) qué elementos definen la «difusión pública de la existencia del plan», según se usa esta expresión en el mencionado párrafo 16(b) de la presente Norma.
21. La NIC 37 sobre provisiones establece cuándo debe procederse al reconocimiento de una provisión. En algunos casos, el suceso que obliga a la empresa ocurre con posterioridad al final del ejercicio, pero antes de que el órgano de administración haya formulado los estados financieros correspondientes a ese ejercicio. El párrafo 29 de la presente Norma exige ciertas revelaciones, respecto a la explotación en interrupción definitiva, en tales casos.

*Pérdidas por deterioro del valor de los activos*

22. La aprobación y posterior anuncio del plan para no continuar una explotación es una indicación de que los activos correspondientes a la misma pueden haber perdido valor o bien de que los deterioros de valor anteriormente reconocidos deben ser aumentados o, por el contrario, que se ha producido su reversión. Por tanto, y de acuerdo con la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, la empresa estimará el importe recuperable de cada activo correspondiente a la explotación en interrupción definitiva (utilizando el mayor valor entre el precio de venta neto y el valor de uso del activo), y procederá a reconocer, en su caso, el deterioro de valor correspondiente o la reversión de una pérdida reconocida con anterioridad.
23. Al aplicar la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, a una explotación en interrupción definitiva, la empresa determinará si el importe recuperable de los activos de la misma se ha de establecer individualmente para cada uno de ellos, o de forma global para el conjunto de la «unidad generadora de efectivo» (definida en la NIC 36 como el grupo identificable de activos más pequeño, que incluya al que se está considerando, y cuya utilización continuada genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos). Por ejemplo:
- (a) si la empresa vende la explotación en interrupción definitiva en su totalidad, o en su práctica totalidad, ninguno de los activos de la misma generará entradas de efectivo que se puedan considerar independientes de las que producirían los demás activos de esa explotación. Por tanto, el importe recuperable se determinará para la explotación en interrupción definitiva y, según lo establecido en la NIC 36, cualquier eventual pérdida de valor de los activos se habrá de distribuir entre los que componen la explotación en interrupción definitiva;
  - (b) si la empresa está enajenando la explotación en interrupción definitiva por otro procedimiento, por ejemplo vendiéndola por partes, el importe recuperable se determinará para cada activo individualmente considerado, a menos que las ventas se produzcan por grupos de activos; y
  - (c) si la empresa está en un proceso de abandono de la explotación en interrupción definitiva, el importe recuperable se determinará para cada uno de los activos individualmente, según establece la NIC 36.

## NIC 35

24. Después del anuncio público del plan, las negociaciones con los potenciales compradores de la explotación en interrupción definitiva, o los acuerdos formales de venta ya realizados, podrían indicar que los activos de la misma han sufrido nuevos deterioros de valor, o que las pérdidas previamente reconocidas para tales activos han disminuido. Como consecuencia de ello, si se encuentra en tales circunstancias, la empresa reestimaré el importe recuperable de los activos de la explotación en interrupción definitiva, y reconocerá los correspondientes deterioros de valor o las reversiones de los mismos, de acuerdo con lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.
25. La existencia de un precio pactado en los compromisos formales de venta es la mejor evidencia del precio de venta neto de un activo (o de una unidad generadora de efectivo), así como de las entradas estimadas de efectivo procedentes de la enajenación final, al determinar el valor de uso del activo (o de la unidad generadora de efectivo) en cuestión.
26. El importe en libros (o en su caso el importe recuperable) de una explotación en interrupción definitiva, incluirá también el importe en libros (o en su caso el importe recuperable) de cualquier eventual fondo de comercio que, consistente y razonablemente, pueda serle atribuido.

## PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

*Información inicial a revelar*

27. **Comenzando por el ejercicio en el que se produzca el suceso que origina la revelación inicial (tal como ha sido definido en el párrafo 16), la empresa debe incluir en sus estados financieros información relativa a la explotación en interrupción definitiva, incluyendo en ella los siguientes extremos:**
  - (a) **una descripción de la explotación en interrupción definitiva;**
  - (b) **el segmento o segmentos del negocio o geográficos en los que se incluía la explotación, de acuerdo con la NIC 14, Información Financiera por Segmentos;**
  - (c) **la fecha en que se produjo y la naturaleza correspondiente al suceso que originó la revelación inicial;**
  - (d) **la fecha o el periodo de tiempo en el que se espera concluir las operaciones correspondientes al traspaso, liquidación o abandono de la explotación, si éstas fueran conocidas o se pudiesen determinar;**
  - (e) **el importe en libros, en la fecha del balance, de los activos y pasivos totales que se van a enajenar o abandonar;**
  - (f) **los importes que correspondan de los ingresos ordinarios, gastos y pérdidas o ganancias antes de impuestos, atribuibles a las actividades ordinarias de la explotación en interrupción definitiva durante el ejercicio del que se está informando, así como el gasto por el impuesto sobre las ganancias relativo a la misma, según se exige en el párrafo 81(h) de la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias; y**
  - (g) **el importe de los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades ordinarias, de inversión y de financiación de la explotación en interrupción definitiva en el ejercicio del que se está informando.**
28. Al valorar los activos, pasivos, ingresos ordinarios, gastos, pérdidas, ganancias y flujos de efectivo correspondientes a una explotación en interrupción definitiva, para cubrir los objetivos de información previstos en esta Norma, tales partidas podrán ser atribuidas a la explotación que se interrumpe definitivamente si van a ser enajenadas, reembolsadas, reducidas o eliminadas, según el caso, como consecuencia de la propia interrupción. En la medida en que algunas de tales partidas permanezcan después de que se produzca la enajenación o abandono de la explotación en interrupción definitiva, no serán objeto de atribución a la misma.
29. **Si el suceso que origina la revelación inicial ocurriese con posterioridad a la fecha de los estados financieros de la empresa, pero antes de que los estados financieros correspondientes al mismo hubiesen sido formulados, tales estados deberán incluir la información especificada en el párrafo 27, referida al periodo contable cubierto por los mismos.**
30. Por ejemplo, si el órgano de administración de una empresa, cuyos estados financieros tienen fecha de 31 de diciembre de 20X5, ha aprobado el plan referente a no continuar con una determinada explotación, el 15 de diciembre de 20X5 y ha anunciado dicho plan el 10 de enero de 20X6, suponiendo que el órgano formule los estados financieros de 20X5, el 20 de marzo de 20X6, tales estados incluirán la información a revelar exigida en el párrafo 27.

*Otras informaciones a revelar*

31. **Cuando la empresa proceda a la enajenación de activos o al reembolso de pasivos correspondientes a una explotación en interrupción definitiva, o haya concluido un compromiso firme para la venta de tales activos o el reembolso de tales pasivos, deberá proceder a incluir en sus estados financieros, cuando tales sucesos ocurran, la siguiente información:**
- (a) **para cualquier ganancia o pérdida que se reconozca por causa de la enajenación de los activos o el reembolso de los pasivos atribuibles a la operación que se interrumpe, (i) el importe de la ganancia o pérdida antes de impuestos, y (ii) el gasto por el impuesto sobre las ganancias relativo a la ganancia o la pérdida, tal como se exige en el párrafo 81(h) de la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias; y**
  - (b) **el precio neto o el intervalo de precios netos obtenidos por la venta (después de deducir los costes esperados de tal enajenación) de los activos netos sobre los que la empresa ha realizado el compromiso o compromisos firmes de venta, el calendario de cobros para tales flujos de efectivo y el importe en libros de los activos netos en cuestión.**
32. Las enajenaciones de los activos, los reembolsos de los pasivos y los compromisos firmes de venta, a los que se refiere el párrafo anterior, pueden ocurrir de forma simultánea al suceso que origina la revelación inicial sobre la interrupción definitiva de la explotación, dentro del mismo ejercicio en el que tiene lugar dicho suceso, o en uno posterior. De acuerdo con la NIC 10, Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, si algunos de los activos atribuibles a la explotación en interrupción definitiva han sido objeto de venta, o de uno o más compromisos de venta, con posterioridad al cierre del ejercicio, pero antes de que el órgano de administración formule los estados financieros correspondientes al mismo, tales estados financieros incluirán las informaciones a revelar especificadas en el párrafo 31, siempre que la falta de revelación pudiera afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros para hacer las evaluaciones y tomar las decisiones apropiadas.

*Puesta al día de las revelaciones anteriores*

33. **Además de las informaciones a revelar contenidas en los párrafos 27 y 31, la empresa deberá incluir en los estados financieros que abarquen ejercicios siguientes al que pertenezca el suceso que originó la revelación inicial, la descripción de cualquier cambio de carácter significativo en el importe o el calendario de los flujos de efectivo relativos a los activos y pasivos a enajenar o reembolsar, respectivamente, así como los sucesos que han causado tales cambios.**
34. Los ejemplos de sucesos y actividades que han de ser objeto de revelación incluyen, entre otros, los siguientes: la naturaleza y condiciones de los compromisos formales de venta de los activos, la escisión de la empresa vía segregación de las acciones correspondientes a un grupo de propietarios, así como los permisos legales u obligatorios para realizar las operaciones inherentes a la explotación en interrupción definitiva.
35. **Las informaciones a revelar exigidas en los párrafos 27 a 34 deben continuar en los estados financieros de los ejercicios siguientes, hasta el periodo en que se haya completado el proceso de interrupción definitiva, éste inclusive. Las operaciones correspondientes a la interrupción definitiva se habrán completado cuando se haya concluido, o prácticamente terminado, el plan, o bien se haya abandonado el mismo, con independencia de que hayan tenido lugar todos los pagos del comprador o compradores al vendedor.**
36. **Si la empresa se retira o abandona un plan del que ha informado previamente como una explotación en interrupción definitiva, debe informar también de este hecho, así como de sus efectos, en los estados financieros.**
37. Para los propósitos de aplicación del párrafo anterior, la información a revelar sobre los efectos del retiro o abandono, incluirá la reversión de cualquier eventual deterioro del valor de los activos o provisión que hubiera sido reconocida con respecto a la explotación en interrupción definitiva.

*Información a revelar por separado para cada explotación en interrupción definitiva*

38. **Todas las informaciones a revelar exigidas por esta Norma, deben ser presentadas por separado para todas y cada una de las explotaciones en interrupción definitiva que mantenga la empresa en un momento determinado.**

**NIC 35***Presentación de las revelaciones exigidas*

En los estados financieros principales o en notas

39. **La totalidad de informaciones a revelar exigidas por los párrafos 27 a 37, puede ser objeto de presentación, ya sea en los estados financieros principales o en las notas, salvo por lo que se refiere al importe de las pérdidas o las ganancias netas reconocidas en la enajenación de los activos o en el reembolso de los pasivos atribuibles a la explotación en interrupción definitiva (párrafo 31(a)), que deberán ser obligatoriamente incluidas en la cuenta de resultados del ejercicio correspondiente.**
40. Se recomienda que las informaciones a revelar exigidas por los párrafos 27(f) y 27(g) sean presentadas en la cuenta de resultados y en el estado de flujos de efectivo, respectivamente.

Fuera de las partidas extraordinarias

41. **Las pérdidas o ganancias por causa de una explotación en interrupción definitiva no deben ser, en ningún caso, presentadas como resultados extraordinarios.**
42. En la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, se definen los resultados extraordinarios como «ingresos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la empresa, y por tanto no se espera que se repitan frecuente o regularmente». Los dos ejemplos de partidas extraordinarias mencionadas en la NIC 8 son las expropiaciones de activos y los desastres naturales, que son en ambos casos tipos de sucesos que no están bajo el control de la gerencia de la empresa. Como se ha definido en esta Norma, la existencia de una explotación en interrupción definitiva ha de basarse en un plan específico de la gerencia de la empresa para vender, o enajenar de otra forma distinta, una parte importante de la entidad.

Uso restringido del término «explotación en interrupción definitiva»

43. **Cualquier reestructuración, transacción u otro evento que no cumpla la definición de explotación en interrupción definitiva que se da en esta Norma, no debe ser identificado de esa manera ni darle este nombre en los estados financieros.**

*Ilustraciones sobre información a revelar*

44. En el Apéndice A se ofrecen ejemplos de presentación e información a revelar para cumplir con las exigencias de esta Norma.

*Reexpresión de la información comparativa de ejercicios anteriores*

45. **La información comparativa sobre ejercicios anteriores que se presente dentro de los estados financieros elaborados con posterioridad al suceso que origina la revelación inicial, debe ser objeto de ajuste, con el fin de segregar los activos, pasivos, gastos, ingresos y flujos de efectivo que corresponden a la parte de la empresa que continúa, de aquéllos otros pertenecientes a la explotación en interrupción definitiva, de una forma similar a la exigida por los párrafos 27 a 43.**
46. En el Apéndice B se ilustra la aplicación del párrafo precedente.

*Revelaciones en la información financiera intermedia*

47. **En las notas correspondientes a los estados financieros intermedios se debe describir cualquier actividad o evento significativo, ocurrido desde la fecha de los estados financieros anuales más recientes, con relación a la explotación en interrupción definitiva, así como cualquier cambio significativo en el importe o el calendario esperado de los flujos de efectivo producidos por los activos a enajenar, o los pasivos a reembolsar, en la citada operación.**
48. Este criterio es coherente con el principio expuesto en la NIC 34, Información Financiera Intermedia, de que las notas de los estados financieros intermedios deben servir para explicar los cambios significativos ocurridos desde la última fecha de los estados financieros.

FECHA DE VIGENCIA

49. **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación, en los estados financieros que abarquen ejercicios terminados después de la publicación de esta Norma.**
50. Esta Norma deroga los párrafos 19 a 22 de la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.



**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 36 (NIC 36)****Deterioro del valor de los activos**

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada por el Consejo del IASC en abril de 1998, y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de Julio de 1999.

En julio de 1998, la aprobación de la NIC 38, Activos Inmateriales, y de la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios, produjo cambios en las referencias cruzadas y en la terminología de la Introducción y de los párrafos 39, 40 y 110. Además, la NIC 38 añadió, en el párrafo 5, una definición de «mercado activo». Finalmente, se corrigió una incoherencia menor en el Apéndice A, párrafos A47, A48 y A57.

En abril de 2000, entró en vigor la NIC 40, Inmuebles de Inversión, que modificaba el párrafo 1.

En enero de 2001, la NIC 41, Agricultura, modificó el párrafo 1. Esta modificación tiene vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2003.

**INTRODUCCIÓN**

1. Esta Norma (NIC 36) prescribe la contabilización y la información financiera a revelar en el caso de deterioro de valor de toda clase de activos. Reemplaza los requisitos establecidos para evaluar la recuperabilidad de los activos y reconocer pérdidas por deterioro del valor, que se incluyen en las siguientes Normas:
  - (a) NIC 16 (revisada en 1993), Inmovilizado Material (véase la NIC 16, revisada en 1998);
  - (b) NIC 22 (revisada en 1993), Combinaciones de Negocios (véase la NIC 22, revisada en 1998);
  - (c) NIC 28 (reordenada en 1994), Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas (véase la NIC 28, revisada en 1998); y
  - (d) NIC 31 (reordenada en 1994), Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos (véase la NIC 31, revisada en 1998).

Los cambios más importantes respecto de las exigencias anteriores, así como las explicaciones a los principios contenidos en la NIC 36, pueden consultarse en un documento no incluido en este volumen, titulado Fundamentos de las Conclusiones.

2. En la NIC 36 no se tratan los deterioros de valor en las existencias, ni en los activos por impuestos diferidos, ni en los activos que surgen de los contratos de construcción, ni en los activos que se originan en el caso de reconocer prestaciones a favor de los empleados, ni tampoco los deterioros de valor en la mayoría de los activos financieros.
3. La NIC 36 obliga a estimar el importe recuperable de un determinado activo en el mismo momento que exista una indicación de que puede haberse deteriorado su valor. En algunos casos específicos, la Norma Internacional de Contabilidad aplicable al activo en cuestión puede contener exigencias para realizar revisiones adicionales. Por ejemplo, en la NIC 38, Activos Inmateriales, y en la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios, se exige que el importe recuperable de los activos inmateriales y el fondo de comercio, si se amortizan en un periodo superior a 20 años, deba estimarse todos los años.
4. En la NIC 36 se exige reconocer una pérdida por deterioro siempre que el importe en libros del activo en cuestión sea mayor que su importe recuperable. Esta pérdida debe tratarse como un cargo en la cuenta de resultados si los activos en cuestión se contabilizan por su precio de adquisición o coste de producción, y como una disminución de las cuentas de reservas por revalorización si el activo se contabiliza por su valor revalorizado.
5. La NIC 36 exige evaluar el importe recuperable como el mayor de entre el precio de venta neto y el valor de uso:
  - (a) el precio de venta neto es el importe que se puede obtener de la venta del activo, en una transacción libre realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, tras haber deducido cualesquiera costes incrementales atribuibles de forma directa a la operación de enajenación o abandono; y
  - (b) valor de uso es el valor actual de los flujos de efectivo estimados que se espera que surjan de la operación continuada del activo a lo largo de su vida útil, así como de su enajenación o abandono al final de la misma.

**NIC 36**

6. Para la determinación del valor de uso, la NIC 36 exige que la empresa utilice, entre otras cosas:
  - (a) proyecciones de flujos de efectivo basadas en hipótesis fundamentadas y razonables, que:
    - (i) reflejen las condiciones de funcionamiento actuales del activo; y
    - (ii) representen la mejor estimación, realizada por la gerencia, del conjunto de condiciones económicas que operarán durante el resto de la vida útil del activo; y
  - (b) un tipo de descuento, antes de impuestos, que refleje la evaluación actual del mercado, sobre el valor temporal del dinero y los riesgos específicos que soporta el activo que se está valorando. El tipo de descuento no debe reflejar los riesgos que se hayan tenido en cuenta para ajustar los flujos de efectivo.
7. El importe recuperable debe estimarse para cada activo individualmente. Si no fuera posible hacerlo, la NIC 36 exige a la empresa que determine el importe recuperable para la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece. Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño, que incluya al que se está considerando, y cuya utilización continuada genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos. No obstante, si el producto elaborado por un activo o grupo de activos se cotiza en un mercado activo, tal activo o grupo de ellos deberá ser identificado como una unidad generadora de efectivo, incluso si una parte o la totalidad de esta producción se utiliza internamente. En el Apéndice A, Ejemplos ilustrativos, se incluyen ejemplos acerca de la manera de identificar unidades generadoras de efectivo.
8. Al evaluar la pérdida de valor de una unidad generadora de efectivo, la NIC 36 exige que se tengan en cuenta tanto el fondo de comercio como los activos generales de la empresa que se relacionen con tal unidad (por ejemplo los activos de la sede social de la compañía). En la propia NIC 36 se especifica cómo llevar a cabo estas consideraciones.
9. Los criterios de valoración y reconocimiento de los deterioros de valor, para una unidad generadora de efectivo, son los mismos que para un activo individualmente considerado. En la NIC 36 se especifica cómo determinar el importe en libros de cada unidad generadora de efectivo y cómo distribuir el importe del eventual deterioro de valor entre los activos que la componen.
10. La NIC 36 exige la reversión de un deterioro de valor reconocida con anterioridad si, y sólo si, se han producido cambios en las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable, desde que fue reconocido por última vez un deterioro de valor. No obstante, el deterioro de valor puede revertir sólo en la medida que no aumente el importe en libros del activo por encima del valor que se hubiera obtenido para el mismo (neto de amortización), en el caso de que no se hubieran reconocido los deterioros de valor con anterioridad. La reversión de un deterioro de valor debe reconocerse en la cuenta de resultados si el activo se contabilizaba al precio de adquisición o coste de producción, y como un incremento de las reservas por revalorización cuando el activo hubiera sido revalorizado previamente.
11. La NIC 36 exige que el deterioro de valor reconocido para la partida de fondo de comercio no sea objeto de reversión, a menos que:
  - (a) el deterioro del valor hubiera sido causado por un suceso externo de naturaleza excepcional, cuya repetición en el futuro no se espere; y
  - (b) se hayan producido posteriormente otros sucesos que hayan causado la reversión de los efectos del anterior suceso.
12. En todos los casos de reconocimiento de deterioro del valor en los activos, o de reversión del mismo, la NIC 36 exige que se revele determinada información:
  - (a) por clases de activos; y
  - (b) por segmentos sobre los que se deba informar en los estados financieros, utilizando el formato principal de información segmentada (estos datos se exigen sólo si la empresa aplica la NIC 14, Información Financiera por Segmentos).

La NIC 36 exige información adicional en el caso de que el deterioro de valor de los activos, que haya sido reconocido o haya revertido en el ejercicio, sea significativo, considerando los estados financieros de la empresa en su conjunto.

**NIC 36**

13. Cuando se proceda a aplicar, por primera vez, la NIC 36, deberá ser adoptada de forma prospectiva. Los deterioros del valor o las reversiones de los mismos deben ser tratados únicamente según se contempla en la propia NIC 36, sin tener en cuenta ni el tratamiento preferente ni el tratamiento alternativo permitido, para otros cambios en las políticas contables, en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.
14. La NIC 36 tendrá vigencia para ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999, si bien se recomienda su aplicación con anterioridad a esa fecha.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-4
Definiciones	5
Identificación de los activos que pueden haber deteriorado su valor	6-14
Valoración del importe recuperable	15-56
Precio de venta neto	21-25
Valor de uso	26-56
Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros	27-31
Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros	32-46
Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera	47
Tipo de descuento	48-56
Reconocimiento y valoración de la pérdida por deterioro	57-63
Unidades generadoras de efectivo	64-93
Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un determinado activo	65-72
Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo	73-87
Fondo de comercio	79-83
Activos comunes de la compañía	84-87
Pérdida de valor por deterioro para una unidad generadora de efectivo	88-93
Reversión de las pérdidas de valor por deterioro	94-112
Reversión de la pérdida por deterioro de un activo individual	102-106
Reversión de la pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo	107-108
Reversión de la pérdida por deterioro del fondo de comercio	109-112
Información a revelar	113-119
Disposiciones transitorias	120-121
Fecha de vigencia	122

**NIC 36**

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es establecer los procedimientos que una empresa debe aplicar para asegurar que el valor de sus activos no supera el importe que puede recuperar de los mismos. Un determinado activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se puede recuperar del mismo a través de su uso o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se calificaría como deteriorado, y la Norma exige que la empresa reconozca contablemente la correspondiente pérdida de valor por deterioro. En la Norma también se especifica cuándo la empresa debe proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, y se exige que suministre determinada información referente a los activos que hayan sufrido este tipo de deterioros de valor.

**ALCANCE**

1. ***Esta Norma se debe aplicar en la contabilización de los deterioros de valor de cualquier clase de activos, salvo los siguientes:***
  - (a) ***existencias (véase la NIC 2, Existencias);***
  - (b) ***activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NIC 11, Contratos de Construcción);***
  - (c) ***activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias);***
  - (d) ***activos procedentes de costes de retribuciones a empleados (véase la NIC 19, Retribuciones a los Empleados);***
  - (e) ***activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar;***
  - (f) ***propiedades de inversión que se valoren según su valor razonable (véase la NIC 40, Inmuebles de Inversión); y***
  - (g) ***activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se valoren según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta (véase la NIC 41, Agricultura).***
2. Esta Norma no se aplica a las existencias, a los activos surgidos de los contratos de construcción, a los activos por impuestos diferidos ni a los activos que surgen de los costes de retribuciones a empleados porque, en otras Normas Internacionales de Contabilidad aplicables a tales activos, se han dado ya reglas específicas para reconocer y medir estos tipos de activos.
3. Esta Norma se aplica a:
  - (a) dependientes, definidas en la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes;
  - (b) asociadas, definidas en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas; y
  - (c) negocios conjuntos definidos en la NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos.

Para el deterioro de otros activos financieros, véase la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.
4. Esta Norma es aplicable a los activos que se contabilicen según su valor revalorizado (valor razonable) siguiendo otras Normas Internacionales de Contabilidad, como sucede con el tratamiento alternativo permitido por la NIC 16, Inmovilizado Material. No obstante, determinar si un activo previamente revalorizado puede haberse deteriorado, por causas inesperadas, depende de los criterios utilizados para determinar el valor razonable:
  - (a) si el valor razonable del activo es su valor de mercado, la única diferencia entre el valor razonable del activo y su precio de venta neto, reside en los costes incrementales que se deriven directamente de la enajenación o abandono del activo:

- (i) si los costes de enajenación o abandono son insignificantes, el importe recuperable del activo revalorizado será un valor próximo a, o mayor que, su valor revalorizado (valor razonable); en tal caso, una vez que se hayan aplicado los criterios de la revalorización, es improbable que el activo revalorizado haya deteriorado su valor, y por tanto no es necesario estimar el importe recuperable; y
  - (ii) si los costes de enajenación o abandono no son insignificantes, el precio de venta neto del activo revalorizado será necesariamente menor que su valor razonable, por ello se reconocerá el deterioro del valor del activo revalorizado en cuestión, siempre que su valor de uso sea menor que su valor revalorizado (valor razonable). En tal caso, una vez que se hayan aplicado los criterios de la revalorización, la empresa utilizará esta Norma para determinar si el activo ha sufrido o no deterioro de su valor; y
- (b) si el valor razonable del activo se determina a partir de una base distinta a su valor de mercado, su valor revalorizado (valor razonable) podría ser mayor o menor que su importe recuperable, de forma que, después de aplicar los correspondientes criterios de revalorización, la empresa tendrá que aplicar esta Norma para determinar si el activo ha sufrido o no deterioro de su valor.

#### DEFINICIONES

5. *Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:*

**Importe recuperable de un activo es el mayor entre su precio de venta neto y su valor de uso.**

**Valor de uso de un activo es el valor actual de los flujos futuros estimados de efectivo que se esperan, tanto de su funcionamiento continuado en el tiempo, como de su eventual enajenación o abandono al final de la vida útil.**

**Precio de venta neto de un activo es el importe que se puede obtener por la venta del mismo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, una vez deducidos los costes de enajenación o abandono.**

**Costes de enajenación o abandono son los costes incrementales directamente atribuibles a la enajenación o abandono de un activo, excluyendo los gastos financieros y los impuestos sobre las ganancias.**

**Pérdida por deterioro es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.**

**Importe en libros de un activo es el importe por el que tal elemento aparece en el balance, una vez deducida la depreciación (o amortización) acumuladas y el deterioro de valor que, eventualmente, le correspondan.**

**Depreciación o amortización es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo entre los años de su vida útil estimada <sup>(1)</sup>.**

**Importe depreciable de un activo es su coste histórico, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, una vez que se ha deducido su valor residual.**

**Vida útil de un activo es:**

- (a) *el periodo de tiempo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la empresa; o bien*
- (b) *el número de unidades de producción o similares que se esperan obtener del mismo por parte de la empresa.*

**Unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño, cuyo funcionamiento continuado genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.**

<sup>(1)</sup> En el caso de activos inmateriales o de fondo de comercio, se utiliza generalmente el término «amortización», en lugar del término «depreciación». Ambos términos tienen el mismo significado.

## NIC 36

*Activos comunes de la compañía son los activos, diferentes del fondo de comercio, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros en la unidad generadora de efectivo que se está considerando y en las demás unidades existentes en la empresa.*

*Mercado activo es un mercado en el que se dan las siguientes condiciones:*

- (a) *las partidas objeto de transacción son homogéneas;*
- (b) *siempre es posible encontrar compradores y vendedores; y*
- (c) *los precios están disponibles para el público.*

## IDENTIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS QUE PUEDEN HABER DETERIORADO SU VALOR

- 6. En los párrafos 7 a 14 se especifica cuándo debe determinarse el importe recuperable. En las reglas que se ofrecen, se utiliza el término «activo», pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo.
- 7. Se deteriora el valor de un activo cuando el importe en libros del mismo excede a su importe recuperable. En los párrafos 9 a 11 se describen algunos indicios para saber si ha tenido lugar un deterioro del valor de esta naturaleza: si se presenta alguno de tales indicios, la empresa estará obligada a realizar una estimación del importe recuperable. En caso de no presentarse indicio alguno de una pérdida por deterioro potencial, esta Norma no obliga a la empresa a que realice una estimación formal del importe recuperable que podría corresponder a los activos.
- 8. *La empresa debe evaluar, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si se detectase algún indicio, la empresa deberá estimar el importe recuperable del activo en cuestión.*
- 9. *Al evaluar si existe algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, la empresa debe considerar, como mínimo, las siguientes circunstancias:*

*Fuentes externas de información*

- (a) *durante el ejercicio, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del mero paso del tiempo o del uso normal;*
- (b) *durante el ejercicio han tenido lugar, o van a tener efecto en el futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la empresa, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está vinculado el activo en cuestión;*
- (c) *durante el ejercicio los tipos de interés de mercado, u otros tipos de rendimiento de mercado de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa;*
- (d) *el importe en libros de los activos que la empresa presenta, en sus estados financieros, es mayor que su capitalización bursátil;*

*Fuentes internas de información*

- (e) *se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo;*
- (f) *durante el ejercicio han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en la forma o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la empresa; entre tales cambios pueden encontrarse los planes de interrupción o reestructuración de la explotación a la que pertenece el activo, o que se haya decidido la enajenación o abandono del mismo antes de la fecha prevista; y*
- (g) *se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.*

10. La lista del párrafo 9 no es exhaustiva. La empresa puede detectar otros indicios de que el activo puede estar perdiendo valor por deterioro, lo que también la obligaría a determinar el importe recuperable del activo.
11. La evidencia obtenida a través de informes internos, que pudieran estar señalando el deterioro de valor del activo, incluye entre otros indicios, la existencia de:
  - (a) flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores que los presupuestados originalmente;
  - (b) flujos netos de efectivo reales, o bien beneficios o pérdidas, derivados de la explotación del activo, que son significativamente peores que los presupuestados originalmente;
  - (c) una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o sobre la ganancia operativa presupuestados, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo en cuestión; o bien
  - (d) pérdidas de explotación o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del ejercicio actual son agregadas a las cifras presupuestadas para el futuro.
12. El concepto de importancia relativa tiene aplicación al determinar si es necesario estimar el importe recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe recuperable del activo es significativamente mayor que su importe en libros, la empresa no necesita volver a reestimar el importe recuperable, salvo en presencia de sucesos que pudieran tener como efecto la eliminación de tal diferencia. De forma similar, los análisis preliminares pueden mostrar que el importe recuperable de un determinado activo no es sensible a uno o varios de los indicios listados en el párrafo 9.
13. Como ilustración de lo que se afirma en el párrafo 12, si los tipos de interés de mercado u otras indicaciones del rendimiento de mercado para las inversiones han sufrido incrementos durante el ejercicio, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable del activo en los siguientes casos:
  - (a) cuando no sea probable que el tipo de descuento utilizado al calcular el valor de uso del activo vaya a verse afectado por el incremento en tales tipos de mercado. Por ejemplo, los incrementos en los tipos de interés a corto plazo, pueden no ejercer un efecto importante en el tipo de descuento utilizado para valorar un activo al que le resta todavía una vida útil dilatada; o
  - (b) cuando resulte probable que el tipo de descuento utilizado al calcular el valor de uso del activo, vaya a verse afectado por el incremento en tales tipos de descuento, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestren que:
    - (i) es improbable que se vaya a producir una disminución importante en el importe recuperable, por causa de que los flujos futuros de efectivo es posible que se vean aumentados. Por ejemplo, en algunos casos, la empresa puede ser capaz de demostrar que puede ajustar sus ingresos ordinarios para compensar eventuales incrementos en los tipos (de rendimiento) del mercado; o bien
    - (ii) que es improbable que de la disminución del importe recuperable resulte un deterioro de cuantía significativa.
14. Si existe cualquier indicio de que el activo puede haber perdido valor por deterioro, esto podría indicar que durante la vida útil restante, el método de amortización utilizado o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados, según se dispone en la NIC aplicable a tal activo, incluso si finalmente no se llega a reconocer ningún deterioro del valor para el activo considerado.

#### VALORACIÓN DEL IMPORTE RECUPERABLE

15. En esta Norma se define importe recuperable de un activo como el mayor entre el precio de venta neto y el valor de uso. Los párrafos 16 a 56 establecen los requisitos para la determinación del importe recuperable. En ellos se utiliza el término «activo», que es aplicable tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

**NIC 36**

16. No siempre es necesario calcular el precio de venta neto de un activo y su valor de uso. Por ejemplo, si uno cualquiera de tales valores excediera al importe en libros del activo, éste no habría deteriorado su valor, y por tanto no sería necesario proceder al cálculo del otro valor restante.
17. Es posible calcular el precio de venta neto de un activo incluso si éste no cuenta con un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no será posible determinar el precio de venta neto, porque no existan bases para hacer una estimación fiable del importe que podría obtener, por la venta del activo en cuestión, en una transacción libre realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados. En tal caso, puede tomarse como importe recuperable de un activo su valor de uso.
18. Si no hubiese razón para creer que el valor de uso del activo excede de forma significativa a su precio de venta neto, puede tomarse este último precio como importe recuperable del mismo. Este es, con frecuencia, el caso de un activo cuyo destino es la enajenación o abandono. En efecto, el valor de uso de un activo que se destina a ser enajenado o abandonado estará compuesto, fundamentalmente, por el importe a obtener por la venta, ya que los flujos de efectivo futuros, derivados de su funcionamiento continuado hasta la enajenación o abandono, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.
19. El importe recuperable se calcula para cada activo individualmente, salvo que los activos no generasen entradas de efectivo que fueran, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo en cuestión (véanse los párrafos 64 a 87), a menos que:
  - (a) el precio de venta neto del activo sea mayor que su importe en libros; o
  - (b) se estime que el valor de uso del activo esté próximo a su precio de venta neto, y este último pueda ser determinado.
20. En algunos casos, para la determinación del precio de venta neto o del valor de uso, las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones en el cálculo pueden proporcionar una aproximación razonable a las cifras que se obtendrían de cálculos más detallados, como los ilustrados en el Apéndice de esta Norma.

*Precio de venta neto*

21. La mejor evidencia del precio de venta neto la constituye la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción libre, ajustado por los costes incrementales que pudieran ser directamente atribuibles a la enajenación o abandono del activo.
22. Si no existiera un compromiso formal de venta, pero el activo tuviera un mercado activo de compraventa, el precio de venta neto estaría constituido por el precio del activo en el mercado menos los costes de enajenación o abandono. El precio de mercado adecuado es, normalmente, el precio vendedor que se dé en cada momento. Cuando no se disponga del precio vendedor del momento, el precio de la transacción más reciente puede proporcionar la base adecuada para estimar el precio de venta neto, suponiendo que no se hayan producido cambios significativos en las circunstancias económicas, entre la fecha de la transacción y la fecha en la que se realiza la estimación.
23. Si no existiese ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo para el bien en cuestión, el precio de venta neto se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la empresa puede obtener, en una transacción libre entre un comprador y un vendedor, adecuadamente informados, una vez deducidos los costes derivados de la enajenación o abandono. Para determinar este importe, la empresa considerará el resultado de las transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial. El precio de venta neto no reflejará una venta forzada, salvo que la gerencia se vea obligada a vender inmediatamente.
24. Los costes por enajenación o abandono, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se habrán de deducir al calcular el precio de venta neto. Son ejemplos de estos tipos de costes los de carácter legal, los impuestos de todo tipo que el vendedor ha de pagar por la operación, los costes de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costes incrementales por dejar el activo en condiciones de venta. No obstante, las indemnizaciones por cese (tal como han sido definidas en la NIC 19, Retribuciones a los Empleados) y otros costes asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de una empresa, que puede derivarse de la venta de un activo, no son costes incrementales directamente relacionados y atribuibles a la enajenación o abandono.



25. En ocasiones, la venta de un activo puede obligar al comprador a asumir un pasivo, y sólo se puede disponer de un precio de venta neto único tanto para él como para el pasivo. En el párrafo 77 se explica cómo tratar tales casos.

*Valor de uso*

26. La estimación del valor de uso de un activo conlleva los siguientes pasos:
- (a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto del funcionamiento continuado del activo como de su enajenación o abandono final; y
  - (b) aplicar el tipo de descuento adecuado a estos flujos de efectivo futuros.

*Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros*

27. **Para medir el valor de uso:**
- (a) **las proyecciones de los flujos de efectivo deben estar basadas en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. Debe darse mayor peso a las evidencias externas a la empresa;**
  - (b) **las proyecciones de flujos de efectivo deben estar basadas en los presupuestos o pronósticos de tipo financiero más recientes, que hayan sido aprobadas por la gerencia de la empresa. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o pronósticos deben cubrir como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor; y**
  - (c) **por último, las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos de tipo financiero más recientes, deben estimarse extrapolando las proyecciones anteriores, a partir de tales presupuestos o previsiones, utilizando para los años posteriores escenarios con un tipo de crecimiento constante o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de un tipo creciente en el tiempo. Este tipo de crecimiento no deberá exceder del tipo medio de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, país o países en los que opera la empresa, o para el mercado en el que se utiliza el activo, salvo que pudiera justificarse un tipo de crecimiento mayor.**
28. Por lo general, no se suele disponer de presupuestos o pronósticos de tipo financiero, que sean detallados, explícitos y fiables, para periodos mayores de cinco años. Por esta razón, las estimaciones que haga la gerencia sobre los flujos futuros de efectivo, deben basarse en los presupuestos o pronósticos más recientes, con un máximo de cinco años. La gerencia puede utilizar proyecciones, basadas en los presupuestos o pronósticos financieros, para un periodo mayor de cinco años, siempre que crea que son fiables y pueda demostrar su capacidad, a partir de la experiencia pasada, de predecir los flujos de efectivo de forma precisa en plazos tan largos de tiempo.
29. Las proyecciones de flujos de efectivo hasta el final de la vida útil del activo se estiman extrapolando las proyecciones de flujos de efectivo basados en presupuestos o pronósticos financieros, utilizando un tipo de crecimiento para los años siguientes. Este tipo será constante o decreciente, a menos que la información objetiva indique que un tipo creciente se ajusta mejor a los patrones que sigue el ciclo de vida del producto o del sector industrial. Si resultara apropiado, el tipo de crecimiento podría también ser nulo o negativo.
30. Cuando las condiciones sean muy favorables, es posible que entren competidores en el mercado y limiten el posible crecimiento. Por tanto, las empresas pueden tener dificultades para superar el tipo medio de crecimiento histórico en el largo plazo (por ejemplo, en veinte años), referido a los productos, sectores industriales, país o países en los que la empresa opera, o para el mercado en que el activo vaya a ser utilizado.
31. Al usar información de los presupuestos o pronósticos de tipo financiero, la empresa habrá de considerar si la información refleja hipótesis razonables y fundamentadas, y si representa la mejor estimación del conjunto de condiciones económicas que se darán en la vida útil restante del activo en cuestión.

## NIC 36

## Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros

32. **Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros deben incluir:**
- (a) **proyecciones de cobros procedentes del funcionamiento continuado del activo;**
  - (b) **proyecciones de los pagos en los que sea necesario incurrir para generar los cobros anteriores por el funcionamiento continuado del activo (incluyendo, en su caso, los pagos necesarios para preparar al activo para su utilización), así como los que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según una base razonable, al activo; y**
  - (c) **los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían o pagarían por la enajenación o abandono del activo al final de su vida útil.**
33. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y del tipo de descuento habrán de tener en cuenta, de forma coherente, las hipótesis que se manejen respecto a los incrementos de precios debidos a la inflación general de la economía. Por tanto, si el tipo de descuento incluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se habrían de estimar en términos nominales. Si, por el contrario, el tipo de descuento excluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos reales (si bien tendrían que incluir incrementos o decrementos futuros en los precios específicos).
34. Las proyecciones de pagos futuros incluirán la parte de los pagos de toda la empresa que puedan ser atribuidos de forma directa, o distribuidos sobre bases razonables y coherentes, al funcionamiento del activo en cuestión.
35. Cuando el importe en libros del activo no incluya la totalidad de los desembolsos a realizar antes de que esté preparado para su utilización o venta, la estimación de los pagos futuros incluirá también una evaluación de los desembolsos adicionales que se esperan realizar antes de que el activo esté listo para su utilización o venta. Este es el caso, por ejemplo, de un edificio en construcción o de un proyecto de desarrollo que no se haya terminado todavía de ejecutar.
36. Con el fin de evitar duplicidades en las estimaciones, los flujos de efectivo futuros no incluirán:
- (a) Los cobros procedentes de activos que generan, por su funcionamiento continuado, entradas de efectivo que son en buena medida independientes de los cobros procedentes del activo que se esté valorando (por ejemplo, activos financieros tales como partidas a cobrar); y
  - (b) Los pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, partidas a pagar, pensiones o provisiones).
37. **Los flujos de efectivo futuros deben ser estimados, para el activo en cuestión, teniendo en cuenta su estado actual. Dichas estimaciones no deberán incluir pagos o cobros futuros que puedan tener su origen en:**
- (a) **una reestructuración futura en la que la empresa no se ha comprometido todavía; o**
  - (b) **desembolsos futuros que vayan a mejorar o desarrollar el activo por encima de su nivel de rendimiento originalmente previsto.**
38. Puesto que los flujos de efectivo futuros se estiman para el activo en su estado actual, el valor de uso no reflejará:
- (a) pagos futuros, o ahorros de costes relacionados con ellos (por ejemplo reducciones de personal), o bien otros beneficios que se espere conseguir de una reestructuración futura, en la que la empresa no se haya comprometido hasta el momento; o
  - (b) desembolsos futuros que vayan a mejorar o desarrollar el activo por encima de su nivel de rendimiento originalmente previsto, ni tampoco los beneficios futuros relacionados con tales desembolsos.
39. Una reestructuración es un programa de actuación, planificado y controlado por la gerencia, cuyo efecto es un cambio significativo en el cometido llevado a cabo por la empresa o en la manera de llevar la gestión de la misma. En la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, se especifica cuándo la empresa está comprometida en una reestructuración.

40. Cuando una empresa se encuentra comprometida en una reestructuración, es probable que algunos de sus activos queden afectados por el desarrollo de la misma. Una vez que la empresa se involucre en tal proceso de reestructuración:
- (a) al proceder a determinar el valor de uso, las estimaciones de pagos y cobros futuros reflejarán los ahorros de costes y demás beneficios esperados de la reestructuración (a partir de los presupuestos y pronósticos financieros más recientemente aprobados por la gerencia); y
  - (b) las estimaciones de las salidas de efectivo futuras por la reestructuración en sí, se tratarán como una provisión por reestructuración, según lo establecido en la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

En el Ejemplo 5 del Apéndice A se ilustra el efecto de una reestructuración futura en los cálculos del valor de uso.

41. Hasta que la empresa lleve a cabo los desembolsos de capital que mejoren o desarrollen las capacidades de un activo por encima de su nivel de rendimiento originalmente previsto, las estimaciones de los flujos futuros de efectivo no incluirán las estimaciones de entradas de efectivo que se esperen de dichos desembolsos de capital (véase el Ejemplo 6 del Apéndice A).
42. Las estimaciones de los flujos futuros de efectivo incluirán, no obstante, los desembolsos futuros necesarios para mantener o conservar el activo en su nivel de rendimiento originalmente previsto.
43. **Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no deben incluir:**
- (a) **las entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; ni**
  - (b) **los pagos o cobros por el impuesto sobre las ganancias.**
44. Los flujos de efectivo estimados reflejarán las hipótesis que sean coherentes con la manera de determinar el tipo de descuento. De otra manera, el efecto producido por algunas de las hipótesis se duplicaría o se ignoraría. Puesto que el valor del dinero en el tiempo está ya considerado al descontar las estimaciones de flujos de efectivo futuros, tales flujos de efectivo excluyen las entradas y salidas de efectivo por actividades de financiación. Del mismo modo, puesto que el tipo de descuento se determina antes de impuestos, los flujos de efectivo se han de estimar también antes del impuesto sobre las ganancias.
45. **La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o eventualmente a pagar), por la enajenación o abandono de un activo al final de su vida útil, debe basarse en la cantidad que la empresa espera obtener de la venta del elemento, en una transacción libre entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, una vez se hayan deducido los costes estimados de la enajenación o abandono.**
46. La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir, o a pagar, por la enajenación o abandono de un activo al final de su vida útil, se hará de forma similar a la determinación del precio de venta neto del activo, excepto que, al determinar tales flujos:
- (a) la empresa utilizará los precios que, en la fecha de la estimación, estén vigentes para activos de naturaleza similar, que hayan llegado al final de su vida útil y que hayan estado operando en condiciones similares a las del activo que se está evaluando; y
  - (b) esos precios se ajustarán por los efectos que puedan causarles tanto los incrementos debidos a la inflación general, como los incrementos o disminuciones de los precios específicos; no obstante, si tanto las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, procedentes del funcionamiento continuado del activo, como el tipo de descuento, excluyen el efecto de la inflación general de la economía, este efecto habrá de ser excluido también de la estimación de los flujos de efectivo procedentes de la enajenación o abandono.

#### Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera

47. Los flujos de efectivo futuros se estimarán en la misma moneda en la que vayan a ser generados, y se actualizarán utilizando el tipo de descuento apropiado para esa moneda. La empresa convertirá el valor actual obtenido de este proceso utilizando el tipo de cambio en la fecha del balance (tal como se describe en la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera).

## NIC 36

## Tipo de descuento

48. ***El tipo o tipos de descuento a utilizar deben ser tomados antes de impuestos, y se deben escoger tipos que reflejen las evaluaciones actuales del mercado sobre el valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo. El tipo o tipos de descuento no deben reflejar los riesgos que ya hayan ocasionado los ajustes en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.***
49. Un tipo que puede reflejar perfectamente las evaluaciones actuales del valor del dinero en el tiempo, y los riesgos específicos del activo, es el rendimiento que los inversores exigirían, si escogieran una inversión que generase flujos de efectivo de importes, distribución en el tiempo y perfil de riesgo, equivalentes a los que la empresa espera obtener del activo en cuestión. Este tipo de descuento se estima a partir del tipo implícito en las transacciones actuales de mercado para activos similares, o bien como el coste de capital promedio ponderado de una empresa que tuviera un solo activo (o una cartera de activos) similares al que se está considerando, en términos de potencial de servicio y riesgo soportado.
50. Cuando el tipo específico correspondiente a un activo no está disponible en el mercado, la empresa tendrá que usar otros subrogados para estimar el tipo de descuento. El objetivo es estimar, tan bien como sea posible, la evaluación del mercado para:
- (a) el valor temporal del dinero para los ejercicios que restan hasta el final de la vida útil del activo; y
  - (b) los riesgos de que los flujos de efectivo futuros puedan diferir, en importe o distribución temporal, de las estimaciones realizadas.
51. Como punto de partida, la empresa puede tener en cuenta los siguientes tipos:
- (a) el coste de capital promedio ponderado de la empresa, utilizando técnicas tales como el modelo de precios de los activos financieros;
  - (b) el tipo incremental para los préstamos obtenidos por la empresa; y
  - (c) otros tipos de mercado para préstamos.
52. Estos tipos se ajustarán:
- (a) para reflejar la forma en que el mercado podría valorar los riesgos específicos asociados con los flujos de efectivo proyectados; y
  - (b) para excluir los riesgos que no sean relevantes respecto de los flujos de efectivo proyectados.
- Se considerarán también otros riesgos como el riesgo-país, el riesgo de tipo de cambio, el riesgo de precios y el riesgo de flujos de efectivo.
53. Para evitar duplicidades, el tipo de descuento no reflejará ningún riesgo que ya se haya tenido en cuenta al ajustar las estimaciones de flujos de efectivo futuros.
54. El tipo de descuento es independiente de la estructura de capital mantenida por la empresa, y también de la manera en que la empresa ha financiado la compra del activo, porque los flujos futuros que se esperan del mismo no dependen de la forma en que se haya financiado su adquisición.
55. Si el cálculo del tipo de descuento se ha hecho después de impuestos, se habrá de ajustar para que refleje el tipo antes de impuestos.
56. La empresa utilizará, normalmente, un único tipo de descuento para la estimación del valor de uso de un activo. No obstante, la empresa podrá utilizar tipos de descuento diferentes para diferentes periodos de tiempo, siempre y cuando el valor de uso sea sensible a las diferencias en los riesgos para los diferentes ejercicios o a la estructura temporal de los tipos de interés.

## RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LA PÉRDIDA POR DETERIORO

57. En los párrafos 58 a 63 se establecen los requisitos para el reconocimiento y la valoración de las pérdidas por deterioro de los activos individuales. Por su parte, en los párrafos 88 a 93 se especifican estos mismos requisitos para el caso de unidades generadoras de efectivo.
58. ***El importe en libros de un activo debe ser reducido hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es menor que el importe en libros. Tal reducción se designa como pérdida por deterioro.***
59. ***La pérdida por deterioro debe ser reconocida inmediatamente como un gasto en la cuenta de resultados, a menos que el activo en cuestión se contabilice por su valor revalorizado, aplicando otra NIC (por ejemplo en virtud del tratamiento alternativo permitido en la NIC 16, Inmovilizado Material). Las pérdidas por deterioro, en los activos revalorizados, deben tratarse como una disminución de la revalorización practicada siguiendo la Norma Internacional de Contabilidad pertinente.***
60. La pérdida por deterioro correspondiente a un activo revalorizado se reconocerá directamente como un cargo contra las reservas por revalorización, en la medida que no exceda del importe de la misma que ha sido generado por el activo en cuestión. La parte que exceda del importe previamente revalorizado, será reconocida como un cargo en la cuenta de resultados del ejercicio.
61. ***En el caso de que el importe estimado de una pérdida por deterioro sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la empresa debe proceder a reconocer un pasivo si, y sólo si, es obligada a ello por otra Norma Internacional de Contabilidad.***
62. ***Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro, los cargos por depreciación del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.***
63. Cuando se proceda a reconocer una pérdida por deterioro, se determinarán también los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con ella, mediante comparación del importe en libros revisado con su base fiscal correspondiente, siguiendo la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias (véase el Ejemplo 3 del Apéndice A).

## UNIDADES GENERADORAS DE EFECTIVO

64. En los párrafos 65 a 93 se establecen los requisitos para identificar las unidades generadoras de efectivo, a las que pertenecen los activos, y para determinar el importe en libros y las hipotéticas pérdidas por deterioro que corresponden a las mismas.

*Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un determinado activo*

65. ***Si existiera algún indicio de que un activo puede haber deteriorado su valor, el importe recuperable del mismo se deberá estimar para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, la empresa debe proceder a determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que tal elemento pertenece.***
66. El importe recuperable de un determinado activo no podrá ser determinado cuando:
- (a) el valor de uso del activo no pueda estimarse como cercano a su precio de venta neto (por ejemplo, cuando los flujos de efectivo futuros por el funcionamiento continuado del activo no pueden determinarse por ser insignificantes); y
  - (b) el activo no genere entradas de efectivo por su funcionamiento continuo que sean en buena medida independientes de las producidas por otros activos. En estos casos, el valor de uso y, por tanto, el importe recuperable, pueden determinarse sólo a partir de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo en cuestión.

## NIC 36

## Ejemplo

Una empresa minera posee un ferrocarril privado para transportar el mineral que extrae. El ferrocarril sólo puede ser vendido por su valor como chatarra y, por sí mismo, no genera entradas de efectivo por su funcionamiento continuo que sean independientes de las entradas que corresponden a otros activos de la mina.

No es posible estimar el importe recuperable del ferrocarril privado, porque el valor de uso del mismo no puede determinarse, aunque probablemente sea diferente de su valor como chatarra. Por tanto, la empresa tendrá que estimar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el ferrocarril, esto es, la mina en su conjunto.

67. Como ha quedado definido en el párrafo 5, la unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo por su funcionamiento continuado, que sean independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos. La identificación de una unidad generadora de efectivo implica la realización de juicios. Si no se puede llegar a determinar el importe recuperable de un activo individual, la empresa ha de proceder a identificar el conjunto más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genere entradas independientes de efectivo por su funcionamiento continuado.

## Ejemplo

Una empresa de autobuses da servicio bajo contrato a un municipio que le exige unos ciertos servicios mínimos para cada una de las cinco rutas separadas que cubre. Los activos destinados a cada una de las rutas, y los flujos de efectivo que se derivan de cada una de ellas, pueden ser identificados por separado. Una de las rutas opera con pérdidas significativas.

Puesto que la empresa no tiene la opción de suspender ninguna de las rutas cubiertas por los autobuses, el menor nivel de entradas de efectivo identificables por el funcionamiento continuo, que son independientes de las entradas procedentes de otros activos o grupos de activos, son las entradas de efectivo generadas por las cinco rutas en conjunto. La unidad generadora de efectivo para cada ruta es la empresa de autobuses, considerada como un todo.

68. Los cobros derivados del uso son entradas de efectivo y otros medios equivalentes al efectivo, recibidos de sujetos ajenos a la empresa. Para identificar si los cobros procedentes de un activo (o grupo de activos) son significativamente independientes de los cobros asociados a otros activos (o grupos de activos), la empresa considerará diferentes factores incluyendo la forma de controlar por parte de la gerencia las operaciones de la empresa (por ejemplo, por producto, línea, negocio, localización individual, por distritos o regiones o de cualquier otra forma), o cómo adopta la gerencia de la empresa las decisiones de continuar operando o enajenar o abandonar sus activos o las operaciones en las que está implicada. El Ejemplo 1 del Apéndice A, proporciona algunos ejemplos de identificación de unidades generadoras de efectivo.
69. ***Si existe un mercado activo para los productos elaborados por un activo o un grupo de activos, uno u otros deben ser identificados como una unidad generadora de efectivo, incluso si alguno o todos los productos elaborados se utilizan internamente. En este caso, debe ser utilizada la mejor estimación que la gerencia posea sobre los precios futuros de mercado de los productos:***
- (a) ***para determinar el valor de uso de tal unidad generadora de efectivo, cuando se estimen las entradas futuras de efectivo que tengan relación con el uso interno de los productos; y***
- (b) ***para determinar el valor de uso de otras unidades generadoras de efectivo en la empresa, al proceder a estimar las salidas futuras de efectivo que tengan relación con el uso interno de los productos.***
70. Aunque una parte o la totalidad de la producción elaborada por un activo o un grupo de activos, sea utilizada por otras unidades de la misma empresa (por ejemplo productos en un estado intermedio dentro del proceso productivo), tal activo o grupo de ellos formarán una unidad generadora de efectivo, siempre y cuando la empresa pueda vender esta producción en un mercado activo. Esto es así porque tal activo, o grupo de ellos, podría generar entradas de efectivo por su funcionamiento continuo, que serían independientes del resto de

los activos o grupos de activos de la entidad. Al utilizar información basada en los presupuestos o pronósticos de tipo financiero, que se relacionen con esta unidad generadora de efectivo, la empresa procederá a ajustar su información si los precios internos de transferencia no reflejaran la mejor estimación que la gerencia posee, acerca de los precios futuros de mercado que afectarán a la unidad en cuestión.

71. ***Las unidades generadoras de efectivo deben estar identificadas en todos los ejercicios de forma homogénea, y formadas por el mismo activo o tipos de activos, salvo que se justifique un cambio.***
72. Si una empresa determina que un activo pertenece, en este ejercicio, a una unidad generadora de efectivo diferente de la que le correspondía en ejercicios anteriores, o que los tipos de activos que se agregan para formar la unidad en cuestión han cambiado, el párrafo 117 de esta Norma exige proporcionar ciertas informaciones sobre esta unidad, en el caso de que la misma haya experimentado una pérdida por deterioro, o una reversión sobre los deterioros de valor reconocidos anteriormente, siempre que los importes correspondientes sean significativos en los estados financieros de la empresa en su conjunto.

*Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo*

73. El importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, es el valor mayor entre el precio de venta neto de la unidad y su valor de uso. Para los propósitos de determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, las referencias efectuadas en los párrafos 16 a 56 a «activo» o «activos» se entenderán hechas a la «unidad generadora de efectivo».
74. ***El importe en libros de una unidad generadora de efectivo debe determinarse de manera coherente con la forma en que se calcula el importe recuperable de la misma.***
75. El importe en libros de una unidad generadora de efectivo:
- (a) sólo incluirá el importe en libros de aquellos activos que puedan ser atribuidos directamente o distribuidos según un criterio razonable y coherente, a la unidad generadora de efectivo y que va a generar las entradas futuras de efectivo que hayan sido tenidas en cuenta a la hora de calcular el valor de uso de la citada unidad; y
  - (b) no incluirá el importe en libros de ningún pasivo reconocido, a menos que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo en cuestión no pudiera ser determinado sin tener en cuenta tal pasivo.

Esto es así porque el precio de venta neto y el valor de uso, para la unidad generadora de efectivo, se calculan con exclusión de los flujos de efectivo relacionados con activos que no formen parte de la unidad en cuestión, y de los pasivos que ya han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros (véanse los párrafos 24 y 36).

76. Cuando se agrupan los activos para evaluar su recuperabilidad, es importante incluir en la unidad generadora de efectivo la totalidad de los activos que generan las corrientes relevantes de entradas de efectivo, por su funcionamiento continuo. De otra forma, la unidad generadora de efectivo puede aparecer como plenamente recuperable, cuando de hecho se ha producido una pérdida por deterioro. En algunos casos se da la circunstancia de que, aunque determinados activos puedan contribuir a la producción de los flujos de efectivo futuros de la unidad generadora de efectivo, no pueden ser distribuidos con un criterio razonable y coherente a la unidad en cuestión. Este puede ser el caso del fondo de comercio y de los activos comunes de la compañía, como la sede social. En los párrafos 79 a 87 se explica cómo tratar tales activos, al comprobar si la unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor.
77. Podría ser necesario tomar en consideración ciertos pasivos cuando se esté calculando el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. Esto puede ocurrir cuando la enajenación o abandono de la citada unidad obligue al comprador a asumir un pasivo. En tal caso, el precio de venta neto (o el flujo de efectivo procedente de la enajenación o abandono al final de su vida útil) de la unidad generadora de efectivo estaría formado, conjuntamente, por el precio de venta neto estimado para los activos de la unidad y para el pasivo, menos los costes correspondientes a la enajenación o abandono. Con el objetivo de llevar a cabo una comparación que tenga sentido entre el importe en libros y el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, es preciso deducir el importe en libros del pasivo al calcular tanto el valor de uso de la unidad, como su importe en libros.

## NIC 36

## Ejemplo

Una empresa explota una mina en cierto país, donde la legislación exige que los propietarios rehabiliten los terrenos cuando la operación de la misma haya finalizado. El coste de rehabilitación incluye la reposición de las capas de tierra que hubo que extraer de la mina antes de que la explotación comenzara. Por eso, ha sido reconocida una provisión para cubrir los costes de reposición desde el momento en que se quitó la tierra (rehabilitación). El importe de la provisión ha sido reconocido como parte del coste de la mina, y está siendo depreciado a lo largo de la vida útil de la mina. El importe en libros de la provisión por rehabilitación es de 500, que es igual al valor actual de los costes de rehabilitación.

La empresa está comprobando el posible deterioro de valor de la mina. La unidad generadora de efectivo de la mina es, precisamente, la propia mina en su conjunto. La empresa ha recibido varias ofertas de compra de la mina, con precios alrededor de 800, para cuya determinación se ha tenido en cuenta el hecho de que el comprador tomará para sí la obligación de restaurar los terrenos. Los costes de enajenación o abandono de la mina tienen un importe insignificante. El valor de uso de la mina es aproximadamente 1 200, excluyendo los costes de rehabilitación. El importe en libros de la mina es de 1 000.

El precio de venta neto de la unidad generadora de efectivo es de 800. En este importe se ha considerado el impacto de los costes de rehabilitación. Como consecuencia de ello, el valor de uso de la unidad generadora de efectivo se determina tras considerar los costes de la rehabilitación, y se puede estimar en un importe de 700 (1 200 menos 500). El importe en libros de la unidad generadora de efectivo asciende a 500, igual al importe en libros de la mina (1 000) menos el importe en libros de la provisión para costes de rehabilitación (500).

78. Por razones prácticas, el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo se determina, en ocasiones, después de tener en consideración los activos que no son parte de la propia unidad (por ejemplo, cuentas a cobrar u otros activos financieros) o pasivos que ya han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros (por ejemplo, partidas a pagar, pensiones y otras provisiones). En tales casos, el importe en libros de la unidad generadora de efectivo se verá aumentado por el importe en libros de tales activos y se verá disminuido por el importe en libros de tales pasivos.

## Fondo de comercio

79. El fondo de comercio que aparece en una adquisición representa un pago realizado por el comprador, anticipando una parte de los beneficios económicos a recibir en el futuro. Estos beneficios económicos futuros, pueden proceder de la sinergia que se produce entre los activos identificables adquiridos o, también, proceder de otros activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros. El fondo de comercio no puede generar flujos de efectivo independientemente de otros activos o grupos de activos, y por lo tanto no puede determinarse el importe recuperable del mismo como activo individual. Como consecuencia de ello, si hubiera indicios de que el fondo de comercio ha perdido valor, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el citado fondo de comercio. Este importe se comparará, a continuación, con el importe en libros de esta unidad generadora de efectivo y, eventualmente, se procederá a reconocer la pérdida por deterioro correspondiente, de acuerdo con el párrafo 88.
80. ***Al comprobar si una unidad generadora de efectivo se ha deteriorado, la empresa debe proceder a detectar si el fondo de comercio, relativo a la citada unidad, ha sido objeto de reconocimiento en los estados financieros. Si este fuera el caso, la empresa debe:***

- (a) ***llevar a cabo una comprobación «de abajo arriba», esto es, la empresa debe:***
- (i) ***determinar si el importe en libros del fondo de comercio puede ser distribuido, de una forma razonable y coherente, a la unidad generadora de efectivo que se esté considerando; y***
- (ii) ***a continuación, comparar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, que se esté considerando, con su importe en libros (que incluirá entonces el importe en libros del fondo de comercio que le haya podido corresponder en el reparto), procediendo a reconocer las eventuales pérdidas por deterioro de acuerdo con el párrafo 88.***

***La empresa deberá llevar a cabo esta segunda etapa de la comprobación «de abajo arriba» incluso si no fuera posible distribuir, de una forma razonable y coherente, una parte del saldo del fondo de comercio a la unidad generadora de efectivo que se esté considerando.***



- (b) *si, al ejecutar la comprobación «de abajo arriba», no pudiera atribuirse el importe en libros del fondo de comercio, de una forma razonable y coherente, a la unidad generadora de efectivo que se esté considerando, la empresa deberá llevar a cabo adicionalmente una comprobación «de arriba abajo», esto es, deberá proceder a:*
- (i) *detectar la unidad generadora de efectivo más pequeña, que contenga a la unidad que se esté considerando, y a la que se pueda distribuir, de una forma razonable y coherente, el importe en libros del fondo de comercio (sería la unidad generadora de efectivo «superior»); y*
  - (ii) *a continuación, comparar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo superior con su importe en libros (que incluirá entonces el valor del fondo de comercio que le haya podido corresponder en el reparto), procediendo a reconocer las eventuales pérdidas por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 88.*
81. Cada vez que se esté comprobando el posible deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo, la empresa considerará el fondo de comercio asociado con los flujos de efectivo futuros que pueda generar la citada unidad. Si es posible distribuir a la unidad, de forma razonable y coherente, una parte o la totalidad del saldo del fondo de comercio, la empresa aplicará únicamente la comprobación «de abajo arriba». Si no fuera posible distribuir el fondo de comercio de forma razonable y coherente, la empresa aplicará tanto la comprobación «de abajo arriba» como «de arriba abajo» (véase el Ejemplo 7 del Apéndice A).
82. La comprobación «de abajo arriba» sirve para asegurar que la empresa procede a reconocer cualquier pérdida por deterioro que pueda corresponder a la unidad generadora de efectivo, incluyendo la relacionada con el fondo de comercio que se le haya podido distribuir sobre una base razonable y coherente. Si no pudiese hacerse tal distribución en la comprobación «de abajo arriba», entonces la combinación de las comprobaciones «de abajo arriba» y «de arriba abajo» aseguraría que la empresa reconoce:
- (a) en primer lugar, las pérdidas por deterioro que haya tenido la unidad generadora de efectivo, sin considerar el efecto que las mismas hayan podido tener en el valor del fondo de comercio; y
  - (b) a continuación, las posibles pérdidas por deterioro relacionadas con el fondo de comercio. Puesto que la empresa aplica, en primer lugar, la comprobación «de abajo arriba» a todos los activos que puedan haber sufrido pérdidas por deterioro, cualquier eventual pérdida por deterioro que sea detectada para la unidad generadora de efectivo superior, en la posterior comprobación «de arriba abajo», estará relacionada únicamente con el fondo de comercio de esa unidad superior.
83. Si se aplica la comprobación «de arriba abajo», la empresa tendrá que determinar formalmente el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo superior, a menos que se tenga una evidencia clara de que no exista riesgo de pérdida por deterioro en esa unidad superior (véase el párrafo 12).

#### Activos comunes de la compañía

84. Los activos comunes de la compañía son los que corresponden genéricamente a todas las operaciones de la empresa o de las divisiones, tales como el edificio que constituye la sede social, el equipamiento informático de uso común o el centro de investigación de la empresa. La estructura de la empresa es la que determina si un activo en particular cumple la definición de activo común de la compañía, con referencia a una unidad generadora de efectivo en particular. La característica clave de los activos comunes es que no generan entradas de efectivo de forma independiente con respecto a otros activos o grupos de activos, y que su importe en libros no puede ser enteramente distribuido a la unidad generadora de efectivo que se esté considerando.
85. Puesto que los activos comunes de la compañía no generan entradas de efectivo por ellos mismos, el importe recuperable de un activo común particularmente considerado, no puede ser calculado a menos que la gerencia haya decidido enajenarlo o abandonarlo. Como consecuencia de esto, si existe algún indicio de que el activo común puede haber deteriorado su valor, el importe recuperable de referencia será el que corresponda a la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca. Este importe recuperable se comparará con el importe en libros que corresponda a la unidad en cuestión y, si se diera una pérdida por deterioro, se reconocería la misma de acuerdo con lo establecido en párrafo 88.

## NIC 36

86. **Al comprobar si una determinada unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor, la empresa debe proceder a identificar todos los activos comunes que se relacionen con dicha unidad. Para cada uno de los activos comunes que se hayan identificado de esta forma, la empresa debe proceder a aplicar el párrafo 80, esto es:**
- (a) **si el importe en libros del activo común puede ser atribuido de manera razonable y coherente a la unidad generadora de efectivo considerada, la empresa deberá aplicar solamente la comprobación «de abajo arriba»; y**
  - (b) **si el importe en libros del activo común no pudiera ser atribuido de manera razonable y coherente a la unidad generadora de efectivo que se esté considerando, la empresa deberá aplicar tanto la comprobación «de abajo arriba» como la comprobación «de arriba abajo».**
87. En el Ejemplo 8 del Apéndice A se puede encontrar una ilustración sobre cómo tratar los activos comunes de la compañía.

*Pérdida de valor por deterioro para una unidad generadora de efectivo*

88. **Debe procederse a reconocer una pérdida por deterioro para una unidad generadora de efectivo si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que su importe en libros. La pérdida por deterioro debe ser atribuida, al objeto de reducir el valor de los activos que componen la unidad, en el siguiente orden:**
- (a) **en primer lugar, al fondo de comercio que en su caso pudiera haberse atribuido a la unidad; y**
  - (b) **a continuación, a los demás activos de la unidad, prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos existentes en la unidad.**

**Tales reducciones en el importe en libros, de cada uno de los activos individuales, deben ser tratadas como pérdidas por deterioro de los mismos, y reconocidas contablemente de acuerdo con lo establecido en el párrafo 59.**

89. **Al atribuir una pérdida por deterioro según se establece en el párrafo 88, el importe en libros de cada activo no debe ser reducido por debajo del mayor valor de entre los siguientes:**
- (a) **su precio de venta neto (si se pudiese determinar);**
  - (b) **su valor de uso (si se pudiese determinar); y**
  - (c) **cero.**

**El importe de la pérdida por deterioro que no se pueda atribuir a los activos siguiendo el criterio anterior, será prorrateado entre los demás activos que componen la unidad.**

90. Por causa de su naturaleza peculiar, se eliminará, en primer lugar, la totalidad o parte del fondo de comercio atribuido a la unidad generadora de efectivo, y sólo a continuación se procederá a disminuir el importe en libros que corresponda a los demás activos de la unidad.
91. Si en la práctica no hubiera forma de estimar el importe en libros de cada activo individual de la unidad generadora de efectivo, esta Norma exige que se haga un reparto arbitrario, prorrateando la pérdida por deterioro entre los activos de dicha unidad que sean diferentes del fondo de comercio, puesto que todos estos activos operan conjuntamente.
92. Si el importe recuperable de un activo individual no pudiera ser determinado (véase el párrafo 66):
- (a) se procederá a reconocer una pérdida por deterioro para el activo siempre que su importe en libros sea superior al mayor importe entre su precio de venta neto y el valor que le corresponda tras la atribución realizada según los procedimientos descritos en los párrafos 88 y 89; y
  - (b) no se reconocerá pérdida por deterioro alguno para el activo si la unidad generadora de efectivo en la que está incluido no hubiera sufrido ninguna pérdida por deterioro. Esto es de aplicación incluso cuando el precio de venta neto del activo fuera menor que su importe en libros.

## Ejemplo

Cierta máquina ha sufrido una avería, pero todavía puede funcionar, aunque no tan bien como lo hacía antes de sufrir la misma. El precio de venta neto de la máquina es menor que su importe en libros. La máquina no puede generar por su funcionamiento continuado, entradas de efectivo de forma independiente. El menor grupo identificable de activos que incluye a la máquina y que puede generar, por su funcionamiento continuo entradas de efectivo de forma independiente del resto, es la línea de producción en la que se encuentra instalada. Se ha procedido a estimar el importe recuperable de la línea de producción en conjunto, y el importe estimado ha demostrado que la misma no ha sufrido ninguna pérdida por deterioro.

Hipótesis 1: los presupuestos o pronósticos aprobados por la gerencia no reflejan ningún compromiso, por parte de la misma, para reemplazar la máquina.

El importe recuperable de la máquina, individualmente considerada, no puede estimarse, puesto que el valor de uso de la misma:

- (a) puede ser diferente de su precio de venta neto; y
- (b) puede determinarse sólo con referencia a la unidad generadora de efectivo a la que pertenece la citada máquina (la línea de producción).

La línea de producción no ha experimentado pérdida por deterioro, por lo que tampoco se reconoce deterioro alguno para la máquina. No obstante, la empresa puede necesitar reconsiderar el periodo previsto para su depreciación o el método seguido para calcular la misma. Es posible que sea necesario fijar un periodo de depreciación menor, o un método de depreciación más acelerado, para reflejar la vida útil esperada que resta a la máquina o los patrones de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del elemento.

Hipótesis 2: los presupuestos o pronósticos aprobados por la gerencia reflejan el compromiso de la misma para vender y reemplazar la máquina en un futuro inmediato. Los flujos de efectivo derivados del funcionamiento continuo del elemento, hasta su enajenación o abandono, son insignificantes.

Puede estimarse que el valor de uso de la máquina está muy cercano a su precio de venta neto. Por tanto, el importe recuperable de la máquina puede determinarse sin tener en cuenta la unidad generadora de efectivo a la que pertenece (la línea de producción). Puesto que el precio de venta neto de la máquina es menor que su importe en libros, se reconocerá una pérdida por deterioro para el elemento.

93. ***Después de que hayan sido aplicados los requisitos contenidos en los párrafos 88 y 89, debe procederse a reconocer un pasivo por el importe restante de la pérdida por deterioro no absorbido por la unidad generadora de efectivo si, y sólo si, ello es obligatorio según lo establecido en otra Norma Internacional de Contabilidad.***

## REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS DE VALOR POR DETERIORO

94. En los párrafos 95 a 101 se establecen los requisitos para proceder a revertir una pérdida por deterioro, que haya sido reconocida con anterioridad para un activo o para una unidad generadora de efectivo. En estos párrafos se utiliza el término «activo», pero las disposiciones son aplicables por igual a los activos individuales y a las unidades generadoras de efectivo. Se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 102 a 106, para las unidades generadoras de efectivo en los párrafos 107 y 108 y para el fondo de comercio en los párrafos 109 a 112.
95. ***Una empresa debe evaluar en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para los activos en ejercicios anteriores ya no existe o ha disminuido. Si encontrara tal indicio, la empresa debería volver a estimar el importe recuperable del activo en cuestión.***
96. ***Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro reconocida en ejercicios anteriores para un activo ya no existe o ha disminuido, la empresa debe considerar, como mínimo, si se dan algunas de las siguientes indicaciones:***

## Fuentes externas de información

- (a) ***durante el ejercicio, el valor de mercado del activo ha aumentado significativamente;***
- (b) ***durante el ejercicio, han tenido, o van a tener lugar en el futuro inmediato, cambios significativos con un efecto favorable para la empresa, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está dedicado el activo en cuestión;***

## NIC 36

- (c) *durante el ejercicio, los tipos de interés u otros tipos de rendimiento del mercado, han experimentado decrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que su importe recuperable haya ascendido de forma significativa;*

**Fuentes internas de información**

- (d) *durante el ejercicio han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en la forma o manera en que se usa o se espera usar el activo, con efecto favorable sobre la empresa; entre tales cambios pueden encontrarse los desembolsos de capital que mejoran o desarrollan el activo por encima del nivel de rendimiento originalmente previsto, o bien la existencia de un compromiso para interrumpir o reestructurar la explotación a la que éste pertenece; y*
- (e) *se dispone de evidencia procedente de informes internos que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.*
97. La lista de indicios de potenciales recuperaciones de la pérdida por deterioro del párrafo 96 sigue, en el fondo, la de indicios de potenciales pérdidas por deterioro recogida en el párrafo 9. También es aplicable el concepto de importancia relativa a la hora de determinar si la pérdida por deterioro, reconocida para un activo en ejercicios anteriores, se ha revertido, y si se necesita calcular de nuevo el importe recuperable del mismo.
98. Si existieran indicios de que la pérdida por deterioro, reconocida en ejercicios anteriores para un activo, ya no existe o ha disminuido, esto puede indicar que la vida útil restante, que el método de amortización o depreciación o que el valor residual necesitan también ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del activo.
99. ***Debe procederse a la reversión de la pérdida por deterioro reconocida para el activo en ejercicios anteriores si, y sólo si, se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la pérdida. Si este fuera el caso, el importe en libros del activo debe ser aumentado hasta que alcance su importe recuperable. Tal incremento se designa como reversión de la pérdida por deterioro.***
100. La reversión de una pérdida por deterioro refleja un aumento en el potencial estimado de servicio del activo, ya sea por su utilización o por su venta, desde el momento en que la empresa reconoció por última vez la pérdida por deterioro del activo. La empresa está obligada a identificar los cambios en las estimaciones que produce el incremento citado en el potencial de servicio. Ejemplos de tales cambios en las estimaciones son los siguientes:
- (a) un cambio en la base de estimación del importe recuperable (por ejemplo, si antes se calculaba a partir del precio de venta neto y ahora se hace a partir del valor de uso, o viceversa);
- (b) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor de uso, un cambio en la cuantía o en las fechas de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros o en el tipo de descuento; o
- (c) si el importe recuperable se calculaba a partir del precio de venta neto, un cambio en las estimaciones correspondientes a los componentes de tal precio de venta o en los costes relacionados con la enajenación o abandono.
101. El valor de uso de un determinado activo puede llegar a ser superior a su importe en libros, simplemente porque el valor actual de los flujos de efectivo futuros aumente a medida que éstos se encuentren más próximos al momento presente. No obstante, el potencial de servicio del activo puede no haber variado en absoluto. Por tanto, una pérdida por deterioro no puede revertirse por causa del mero paso del tiempo (en ocasiones a esto se le denomina «relajación del descuento»), incluso aunque el importe recuperable del activo llegue a ser mayor que su importe en libros.

*Reversión de la pérdida por deterioro de un activo individual*

102. ***El nuevo importe en libros de un activo tras la reversión de una pérdida por deterioro, no debe exceder el importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo en ejercicios anteriores.***

103. Los incrementos en el importe en libros de un activo por encima del importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación), de no haber sido reconocida la pérdida por deterioro en ejercicios anteriores, son de hecho revalorizaciones del activo en cuestión. Para contabilizar tales revalorizaciones, la empresa utilizará la Norma Internacional de Contabilidad que corresponda al activo.
104. **La reversión de una pérdida por deterioro en un activo debe ser reconocida como un ingreso inmediatamente en la cuenta de resultados, a menos que dicho activo se contabilice según su valor revalorizado, siguiendo otra Norma Internacional de Contabilidad (por ejemplo, en virtud del tratamiento alternativo permitido en la NIC 16, Inmovilizado Material). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro en un activo previamente revalorizado, debe tratarse como un aumento de revalorización según la Norma Internacional de Contabilidad pertinente.**
105. La reversión de una pérdida por deterioro, reconocida en un activo revalorizado, se abona directamente al patrimonio neto, aumentando el importe de las reservas por revalorización. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del mismo activo revalorizado haya sido reconocida previamente como un gasto en la cuenta de resultados, se reconocerá la reversión como un ingreso del ejercicio.
106. **Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (o amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de los periodos que constituya su vida útil restante.**

*Reversión de la pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo*

107. **El importe de la reversión de una pérdida por deterioro en una unidad generadora de efectivo, debe ser objeto de distribución, con el fin de incrementar el importe en libros de los activos de la citada unidad, utilizando el siguiente orden:**
- en primer lugar, a los activos distintos del fondo de comercio, prorrateando la cantidad en función del valor de cada uno de los activos que componen la unidad; y**
  - a continuación, y si se cumplen los requisitos del párrafo 109, el fondo de comercio distribuido a la unidad generadora de efectivo.**

**Los incrementos en los valores en libros deben tratarse como reversiones de las pérdidas por deterioro de cada uno de los activos individuales, y proceder a su reconocimiento de acuerdo con el párrafo 104.**

108. **Al atribuir la reversión de una pérdida por deterioro correspondiente a una unidad generadora de efectivo siguiendo lo establecido en el párrafo 107, el importe en libros de cada activo no debe ser aumentado por encima del menor entre:**
- su importe recuperable (si pudiera determinarse); y**
  - el importe en libros (neto de amortización o depreciación) que hubiera podido determinarse de no haberse reconocido la pérdida por deterioro en los ejercicios anteriores.**

**El importe de la reversión de la pérdida por deterioro que no se pueda distribuir a los activos siguiendo el criterio anterior, será prorrateado entre los demás activos que componen la unidad.**

*Reversión de la pérdida por deterioro del fondo de comercio*

109. **Como excepción a los requisitos establecidos en el párrafo 99, una pérdida por deterioro reconocida en el fondo de comercio no podrá ser objeto de reversión en los ejercicios posteriores, a menos que:**
- la pérdida por deterioro fuera causada por un suceso externo específico de naturaleza tan excepcional que no se espere su repetición en el futuro; y**
  - hayan ocurrido, con posterioridad, sucesos externos que hayan conseguido revertir el efecto de tal suceso.**
110. La NIC 38, Activos Inmateriales, prohíbe el reconocimiento de un fondo de comercio generado internamente. Cualquier incremento posterior en el importe recuperable del fondo de comercio, será probablemente un aumento del fondo de comercio generado internamente, salvo que el incremento esté relacionado claramente con la reversión de los efectos causados por un suceso externo específico de naturaleza excepcional.

**NIC 36**

111. Esta Norma no permite la reversión de una pérdida por deterioro en el fondo de comercio basada en un mero cambio de las estimaciones (por ejemplo, una variación en el tipo de descuento o en el importe y aparición temporal de los flujos de efectivo futuros de la unidad generadora de efectivo a la que corresponde el fondo de comercio).
112. Un suceso externo específico es un evento que cae fuera del control de la empresa. Ejemplos de sucesos externos de naturaleza excepcional son las nuevas regulaciones que producen recortes significativos o reducen el rendimiento de la actividad o las explotaciones a las que corresponde el fondo de comercio.

**INFORMACIÓN A REVELAR**

113. **En los estados financieros se debe revelar, para cada clase de activos, la siguiente información:**
- (a) *el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en la cuenta de resultados durante el ejercicio, así como la partida o partidas en las que tales cargos están incluidos;*
  - (b) *el importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro que se han reconocido en la cuenta de resultados durante el ejercicio, así como la partida o partidas de la cuenta de resultados en que tales reversiones están incluidas;*
  - (c) *el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas directamente en las cuentas de patrimonio neto durante el ejercicio; y*
  - (d) *el importe de las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro reconocidas directamente en las cuentas de patrimonio neto durante el ejercicio.*
114. Una clase de activos es un conjunto de elementos que tienen similar naturaleza y uso en las actividades de la empresa.
115. La información exigida por el párrafo 113 puede revelarse junto con otros datos presentados por clases de activos. Por ejemplo, tal información puede estar incluida en una conciliación del importe en libros de los elementos del inmovilizado material al comienzo y al final del ejercicio, ya que este tipo de información es obligatorio según la NIC 16, Inmovilizado Material.
116. **Una empresa que aplica la NIC 14, Información Financiera por Segmentos, debe proceder a revelar, para cada uno de los segmentos que incluya en sus estados financieros con el formato principal (que se define en la propia NIC 14), la siguiente información:**
- (a) *el importe que corresponde a las pérdidas por deterioro reconocidas, tanto en la cuenta de resultados como directamente en las cuentas de patrimonio neto durante el ejercicio; y*
  - (b) *el importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro reconocidas anteriormente, tanto en la cuenta de resultados como directamente en las cuentas de patrimonio neto durante el ejercicio.*
117. **Si una determinada pérdida por deterioro o su reversión, que han sido reconocidas durante el ejercicio y corresponden a un activo individual o a una unidad generadora de efectivo, son de cuantía significativa en los estados financieros de la empresa en su conjunto, ésta debe proceder a revelar la siguiente información:**
- (a) *los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro;*
  - (b) *el importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida;*
  - (c) **para cada activo individual:**
    - (i) *la naturaleza del activo; y*
    - (ii) *el segmento al que pertenece, según cuál sea el formato principal utilizado por la empresa (a partir de las definiciones contenidas en la NIC 14, Información Financiera por Segmentos, siempre que la empresa aplique esta Norma);*

- (d) **para cada unidad generadora de efectivo:**
- (i) **una descripción de la susodicha unidad generadora de efectivo (por ejemplo si se trata de una línea de productos, una fábrica, una operación de negocios, un área geográfica, o un segmento de información de la empresa, según se definen éstos en la NIC 14, u otro tipo de descripción que resulte conveniente);**
  - (ii) **el importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida en el ejercicio, por cada clase de activos y por cada segmento de información, según el formato primario que utilice la empresa (tal como éste se define en la NIC 14, siempre que la empresa aplique esta Norma); y**
  - (iii) **si la forma de agrupar los activos, para identificar la unidad generadora de efectivo, ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad, la empresa deberá incluir una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación, así como las razones para modificar la forma de identificar la unidad en cuestión;**
- (e) **si el importe recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo), está constituido por su precio de venta neto o su valor de uso;**
- (f) **en el caso de que el importe recuperable sea el precio de venta neto, los criterios utilizados para determinar este precio de venta neto (por ejemplo por referencia a un mercado activo o de otra manera); y**
- (g) **en el caso de que el importe recuperable sea el valor de uso, el tipo o tipos de descuento utilizados en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente, en su caso.**
118. **Si el conjunto de todas las pérdidas por deterioro reconocidas o revertidas, durante el ejercicio, tuvieran importancia significativa dentro de los estados financieros globales de la empresa, ésta deberá revelar en ellos información conteniendo una breve descripción de lo siguiente:**
- (a) **las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro, o en su caso por las reversiones, para las cuales no se ha dado información por no requerirlo el párrafo 117; y**
  - (b) **los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento, o en su caso a la reversión, de tales pérdidas por deterioro para las que no se ha dado información por no requerirlo el párrafo 117.**
119. Se aconseja a las empresas revelar información acerca de las hipótesis clave utilizadas para determinar, durante el ejercicio, el importe recuperable de los activos o de las unidades generadoras de efectivo.

#### DISPOSICIONES TRANSITORIAS

120. **Esta Norma debe ser aplicada de forma prospectiva únicamente. Las pérdidas por deterioro (o las reversiones de las mismas), que se produzcan como resultado de la aplicación por primera vez de esta Norma Internacional de Contabilidad, deben ser reconocidas de acuerdo con lo establecido en la propia Norma (es decir, en la cuenta de resultados, salvo que el activo se contabilice según su valor revalorizado, en cuyo caso las pérdidas por deterioro se tratarán como disminuciones en las reservas por revalorización, y las reversiones correspondientes como incrementos de dichas reservas).**
121. Previamente a la aprobación de esta Norma, otras Normas Internacionales de Contabilidad contenían requisitos muy similares a los recogidos aquí para el reconocimiento y la reversión de las pérdidas por deterioro de los activos. No obstante, pueden aparecer cambios con respecto a las evaluaciones hechas anteriormente, por causa de ciertos detalles sobre cómo determinar el importe recuperable o cómo definir a las unidades generadoras de efectivo. Podría ser difícil calcular, de forma retrospectiva, qué cuantía podría haber alcanzado en el pasado el importe recuperable de un determinado activo. Por tanto, cuando la empresa proceda a aplicar esta Norma por primera vez, no aplicará ni el tratamiento preferente, ni el tratamiento alternativo permitido para contabilizar otros cambios en las políticas contables según lo dispuesto en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

#### FECHA DE VIGENCIA

122. **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si la empresa aplicara esta Norma en los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen antes del 1 de julio de 1999, debe revelar este hecho.**

## NIC 37

## NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 37 (NIC 37)

**Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes**

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada por el Consejo del IASC en julio de 1998, y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de julio de 1999.

## INTRODUCCIÓN

1. Esta Norma (NIC 37) prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar cuando se haya dotado una provisión, o bien cuando existan activos y pasivos de carácter contingente, exceptuando los siguientes:
  - (a) aquéllos que se deriven de los instrumentos financieros que se contabilicen según su valor razonable;
  - (b) aquéllos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo si el contrato es de carácter oneroso y se prevén pérdidas. Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien aquéllos en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos;
  - (c) aquéllos que aparecen en las compañías de seguros, derivados de las pólizas de los asegurados; o
  - (d) por último, aquéllos de los que se ocupe alguna otra Norma Internacional de Contabilidad.

*Provisiones*

2. En la Norma se definen las provisiones como pasivos sobre los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias:
  - (a) la empresa tiene una obligación presente (de carácter legal o implícita por la entidad), como resultado de un suceso pasado;
  - (b) es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la empresa tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos para cancelar la obligación; y
  - (c) además, puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente. En la Norma se hace notar que sólo en casos extremadamente raros no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.
3. En la Norma se define una obligación implícita como aquella obligación que se deriva de las actuaciones de la propia empresa, en la que:
  - (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración real 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 empresa haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
4. En casos muy especiales o raros, por ejemplo cuando la empresa ha sido objeto de una demanda judicial, puede no quedar claro si la misma tiene una obligación presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible en la fecha del balance, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario. La empresa procederá a reconocer una provisión para cubrir tal obligación presente siempre que se cumplan el resto de las condiciones para su reconocimiento descritas en párrafos anteriores. Si hay menos probabilidad de que la obligación presente exista que de lo contrario, la empresa procederá a revelar la existencia de una obligación contingente, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelarla.
5. El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente en la fecha del balance; en otras palabras, habrá de ser la cuantía razonable que la empresa debería pagar para satisfacer la deuda en la fecha del balance o transferirla a una tercera persona en tal fecha para cancelarla.
6. Para proceder a valorar el importe de la provisión, la Norma obliga a la empresa a:
  - (a) tener en cuenta los riesgos y las incertidumbres correspondientes. No obstante, la existencia de incertidumbre no justifica la creación de provisiones excesivas ni la sobrevaloración deliberada de los pasivos;



## NIC 37

- (b) proceder a descontar el valor de las provisiones si el efecto del valor temporal del dinero es significativo, utilizando un tipo o tipos de descuento, antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales que el mercado esté haciendo del valor temporal del dinero y aquéllos riesgos específicos, referidos a la propia obligación objeto de provisión, que no han sido objeto de reflejo al hacer la mejor estimación del desembolso. Cuando se procede a descontar, el incremento que sufra el valor de la provisión con el paso del tiempo se reconoce como un gasto por intereses;
  - (c) tener en cuenta sucesos futuros, tales como los cambios en la ley o en la tecnología existente, siempre que haya suficiente evidencia objetiva respecto a su ocurrencia; y
  - (d) por último, no tener en cuenta las ganancias esperadas por la venta de activos, incluso si la enajenación de los mismos está estrechamente ligada a los sucesos que han dado origen a la provisión.
7. La empresa puede esperar que le sean reembolsados algunos o todos los pagos necesarios para satisfacer la obligación objeto de la provisión (por ejemplo, por la existencia de contratos de seguro, cláusulas de indemnización o garantías de proveedores). En tales casos, la empresa deberá:
- (a) reconocer su derecho al reembolso si, y sólo si, está prácticamente segura de que recibirá el importe correspondiente cuando proceda a pagar la obligación. La cuantía reconocida como derecho de reembolso no deberá exceder al importe de la provisión; y
  - (b) por otra parte, reconocer el derecho al reembolso como un activo independiente. En la cuenta de resultados, el gasto relativo a la provisión puede presentarse neto de la cuantía reconocida como derecho de reembolso.
8. Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible. Cuando ya no sea probable que vayan a salir de la empresa recursos, que incorporen beneficios económicos, para satisfacer la obligación, la provisión debe ser objeto de reversión.
9. La provisión debe ser utilizada para cubrir únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida.

*Provisiones — Aplicaciones específicas*

10. En la Norma se explica cómo los requisitos generales para el reconocimiento y valoración de provisiones se aplican en tres casos específicos: pérdidas futuras derivadas de las explotaciones, contratos onerosos y reestructuraciones.
11. No deben reconocerse provisiones para pérdidas futuras derivadas de las explotaciones. Una expectativa de pérdidas futuras derivadas de las explotaciones es indicativa de que algunos de los activos de la misma han visto deteriorarse su valor. En ese caso, la empresa debe proceder, para esos activos, a realizar las pruebas previstas en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.
12. Si la empresa tiene un contrato oneroso, la deuda final que se derive del mismo debe ser reconocida y valorada como una provisión. Un contrato oneroso es aquél en el que los costes inevitables de cumplir con las obligaciones comprometidas, son mayores que los beneficios que se esperan recibir del mismo.
13. La Norma define las reestructuraciones como programas de actuación, que son planeados y controlados por la gerencia de la empresa, y que tienen como efecto un cambio significativo en:
- (a) el alcance de la actividad llevada a cabo por la empresa; o bien
  - (b) la manera en que tal actividad se lleva a cabo.
14. Se ha de reconocer una provisión por los costes de reestructuración de la empresa, sólo cuando se cumplan las condiciones generales para el reconocimiento de provisiones. En este contexto, aparecerá una obligación implícita por motivo de reestructuración sólo cuando la empresa:
- (a) tenga un plan formal detallado para efectuar la reestructuración, en el que se identifiquen, al menos:
    - (i) la actividad o actividades, o la parte de actividad a que se refiere;
    - (ii) las principales ubicaciones afectadas;
    - (iii) la localización, función y número aproximado de empleados que habrán de ser indemnizados por la rescisión de sus contratos;

**NIC 37**

- (iv) los desembolsos que deberán efectuarse; y
  - (v) el calendario de implementación del plan; y
- (b) se haya creado una expectativa real entre los afectados, respecto a que se llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los que se van a ver afectados por el mismo.
15. La decisión de reestructurar, tomada por la gerencia o por el órgano de administración de la empresa, no dará lugar a una obligación implícita, en la fecha del balance, a menos que la empresa haya:
- (a) comenzado a ejecutar el plan de reestructuración; o bien
  - (b) comunicado el contenido del plan de reestructuración, a los afectados por el mismo, de una manera suficientemente explícita como para crear expectativas reales en los mismos, en el sentido de que la empresa llevará a efecto la reestructuración.
16. Cuando la reestructuración implica la venta de una determinada explotación, no surgirá para la empresa ninguna obligación hasta que la empresa haya concluido un compromiso para la venta, esto es, cuando exista un acuerdo firme de venta.
17. La provisión para reestructuración debe incluir sólo los desembolsos directos que se deriven de la misma, que serán aquéllos que cumplan las dos condiciones siguientes:
- (a) que se produzcan necesariamente en la reestructuración; y
  - (b) que no estén asociados con las actividades que la empresa continúe llevando a cabo. Así, la provisión para reestructuración no incluirá costes tales como: nueva capacitación o movilidad del personal que permanezca en la entidad, comercialización o publicidad, inversión en nuevos sistemas informáticos o en nuevas redes de distribución.

*Pasivos contingentes*

18. La Norma deroga los artículos de la NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance <sup>(1)</sup>, que tratan sobre las contingencias. En la Norma se definen los pasivos contingentes como:
- (a) toda obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada sólo si llegan a ocurrir, o en caso contrario si no llegan a ocurrir, uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa; o
  - (b) toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, ya que:
    - (i) no es probable que por la existencia de la misma y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o
    - (ii) el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.
19. La empresa no debe proceder a reconocer contablemente una obligación de carácter contingente. Por el contrario, deberá informar acerca de la obligación en los estados financieros, salvo en el caso de que la salida de recursos que incorporen beneficios económicos tenga una probabilidad remota.

*Activos contingentes*

20. La Norma define un activo contingente como un activo posible, surgido a raíz de sucesos pasados, y cuya existencia ha de ser confirmada por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa. Un ejemplo de activo contingente es una reclamación que la empresa haya podido emprender a través de procesos legales cuyo desenlace final sea incierto.
21. La empresa debe abstenerse de reconocer cualquier activo de carácter contingente. No obstante, debe informar en los estados financieros sobre la existencia del mismo, siempre y cuando sea probable la entrada de beneficios económicos por esta causa.
22. Cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo relacionado no es de carácter contingente, y su reconocimiento en los estados financieros resulta apropiado.

<sup>(1)</sup> La NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, fue derogada por la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, que tiene vigencia desde el 1 de enero de 2000.

*Fecha de vigencia*

23. Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-9
Definiciones	10-13
Provisiones y otros pasivos	11
Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente	12-13
Reconocimiento	14-35
Provisiones	14-26
Obligación presente	15-16
Suceso pasado	17-22
Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos	23-24
Estimación fiable del importe de la obligación	25-26
Pasivos contingentes	27-30
Activos contingentes	31-35
Valoración	36-52
Mejor estimación	36-41
Riesgo e incertidumbres	42-44
Valor actual	45-47
Sucesos futuros	48-50
Enajenaciones o abandonos esperados de activos	51-52
Reembolsos	53-58
Cambios en el valor de las provisiones	59-60
Aplicación de las provisiones	61-62
Aplicación de las reglas de reconocimiento y valoración	63-83
Pérdidas futuras derivadas de las explotaciones	63-65
Contratos de carácter oneroso	66-69
Reestructuración	70-83
Información a revelar	84-92
Disposiciones transitorias	93-94
Fecha de vigencia	95-96

**NIC 37**

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la valoración de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente por medio de las notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.

**ALCANCE**

1. ***Esta Norma debe ser aplicada por todas las empresas, al proceder a contabilizar sus provisiones e informar sobre activos y pasivos de carácter contingente, excepto:***
  - (a) ***aquellos que se deriven de los instrumentos financieros que se contabilicen según su valor razonable;***
  - (b) ***aquellos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, salvo que el contrato resulte de carácter oneroso para la empresa;***
  - (c) ***aquellos que aparecen en las compañías de seguros derivados de las pólizas de los asegurados; y***
  - (d) ***aquellos de los que se ocupe alguna otra Norma Internacional de Contabilidad.***
2. Esta Norma es de aplicación a los instrumentos financieros (incluyendo las garantías), siempre que no se contabilicen según su valor razonable.
3. Los contratos pendientes de ejecución son aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la empresa.
4. Esta Norma es de aplicación a las provisiones, activos y pasivos contingentes de las empresas aseguradoras, siempre que no se deriven de las pólizas de seguro mantenidas con los asegurados.
5. Cuando alguna otra Norma Internacional de Contabilidad se ocupe de un tipo específico de provisión o bien de activos o pasivos de carácter contingente, la empresa aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, también se abordan ciertos tipos de provisiones en:
  - (a) la NIC 11, Contratos de Construcción;
  - (b) la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias;
  - (c) la NIC 17, Arrendamientos, si bien esta NIC 17 no contiene ninguna especificación sobre cómo tratar los arrendamientos operativos que resulten onerosos para la empresa, por lo que habrá que aplicar la presente Norma para tratarlos; y
  - (d) la NIC 19, Retribuciones a los Empleados.
6. Ciertas partidas tratadas como provisiones, pueden estar relacionadas con el reconocimiento de algún ingreso ordinario, por ejemplo en el caso de que la empresa otorgue ciertas garantías a cambio de la percepción de un determinado importe o cuota. Esta Norma no trata el reconocimiento de los ingresos ordinarios, puesto que en la NIC 18, Ingresos Ordinarios, se identifican las circunstancias precisas para el reconocimiento de los mismos, y se ofrecen directrices prácticas para aplicar los criterios de reconocimiento. Esta Norma no modifica lo establecido en la NIC 18.
7. En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término «provisión» se utiliza en el contexto de partidas tales como la depreciación sistemática, y también para denominar el reconocimiento de la pérdida de valor por deterioro de algunos activos o de los deudores de dudoso cobro. Estas partidas proceden de ajustes en el importe en libros de ciertos activos, y no se tratan en la presente Norma.

8. En otras Normas Internacionales de Contabilidad se especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en la presente Norma. De acuerdo con ello, esta Norma no exige, ni prohíbe, la capitalización de los costes reconocidos al constituir una determinada provisión.
9. Esta Norma es de aplicación a las provisiones por reestructuración (incluyendo las explotaciones en interrupción definitiva). Cuando una determinada reestructuración cumple con la definición de explotación en interrupción definitiva, la NIC 35, Explotaciones en Interrupción Definitiva, puede exigir revelar información adicional sobre la misma.

#### DEFINICIONES

10. **Los siguientes términos se usan en la presente Norma con el significado que a continuación se especifica:**

**Una provisión es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.**

**Un pasivo es una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.**

**El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la empresa no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.**

**Una obligación legal es aquella que se deriva de:**

- (a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);
- (b) la legislación; u
- (c) otra causa de tipo legal.

**Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia empresa, 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 empresa haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

**Un pasivo contingente es:**

- (a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa; o bien
- (b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
  - (i) no es probable que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien
  - (ii) el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

**Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.**

**Un contrato de carácter oneroso es todo aquel contrato en el cual los costes inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.**

**Una reestructuración es un programa de actuación, planificado y controlado por la gerencia de la empresa, cuyo efecto es un cambio significativo:**

- (a) en el alcance de la actividad llevada a cabo por la empresa; o
- (b) en la manera de llevar la gestión de su actividad.

**NIC 37***Provisiones y otros pasivos*

11. Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones devengadas que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. En contraste con las provisiones:
- (a) los acreedores comerciales son cuentas a pagar por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la empresa, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor; y
  - (b) las obligaciones devengadas son cuentas a pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo a causa de las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas devengadas hasta la fecha del balance). Aunque a veces sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones devengadas, la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.

Las obligaciones devengadas se presentan, con frecuencia, integrando la partida correspondiente a los acreedores comerciales y otras cuentas a pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

*Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente*

12. En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término «contingente» se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. Por otra parte, la denominación «pasivo contingente» se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.
13. Esta Norma distingue entre:
- (a) provisiones: que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que para satisfacerlas la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; y
  - (b) pasivos contingentes: los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son:
    - (i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la empresa tiene una obligación presente que puede suponer una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien
    - (ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que para su cancelación se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación).

**RECONOCIMIENTO***Provisiones*

14. ***Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:***
- (a) ***la empresa tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado*** <sup>(2)</sup>;
  - (b) ***es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y***
  - (c) ***puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.***

***De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la empresa no debe reconocer la provisión.***

<sup>(2)</sup> Véase también SIC-6: Costes de Modificación de los Programas Informáticos Existentes.

## Obligación presente

15. ***En algunos casos raros no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del balance, que de lo contrario.***
16. En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En algunos casos raros, por ejemplo cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos sucesos o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, la empresa procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de sucesos ocurridos tras la fecha del balance. A partir de esa evidencia:
- (a) la empresa reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha del balance, sea mayor que la probabilidad de no existencia; e
  - (b) informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente, siempre que la probabilidad de que exista la obligación presente sea menor que la probabilidad de que no exista, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos (véase el párrafo 86).

## Suceso pasado

17. El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la empresa no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:
- (a) el pago de la obligación viene exigido por ley; o bien
  - (b) al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que puede ser una actuación de la propia empresa) haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
18. Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la empresa al final del ejercicio sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Las únicas obligaciones reconocidas en el balance de la empresa serán aquéllas que existen ya en la fecha del balance.
19. Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la empresa (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costes de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la empresa salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar, la empresa tendrá que reconocer los costes por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la empresa puede desear o necesitar la realización de desembolsos por gastos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la empresa puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.
20. Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero al que se le debe pagar, puesto que la obligación puede ser, incluso, con el público en general. Puesto que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la dirección o del órgano de administración de la empresa no dará lugar a una obligación implícita, en la fecha del balance, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

## NIC 37

21. Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la empresa (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones o compromisos asumidos. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño medioambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la empresa acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas.
22. En el caso de leyes cuyos extremos todavía se estén discutiendo, las obligaciones para la empresa sólo aparecerán cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá unas consecuencias iguales a las del proyecto conocido. Para los propósitos perseguidos en esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. Debido a las diferentes circunstancias que rodean la discusión de una ley, puede ser imposible señalar un único suceso que pueda hacer prácticamente segura la redacción final que tome la misma. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la redacción de una ley hasta el mismo momento en que haya sido aprobada.

## Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos

23. Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente, sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación. Para los propósitos de esta Norma <sup>(3)</sup>, la salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento ocurra sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro. Cuando no sea probable que exista la obligación, la empresa procederá a informar, por medio de notas, sobre el pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, se considere remota.
24. Cuando exista un gran número o una cantidad grande de obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad de que se produzca una salida de recursos, para su cancelación, se determinará considerando el tipo de obligación en su conjunto. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se procederá a reconocer la provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento).

## Estimación fiable del importe de la obligación

25. La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del balance. Excepto en casos extremadamente raros, la empresa será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta y podrá, por tanto, realizar una estimación para el importe de la obligación lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.
26. En el caso extremadamente raro de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información a revelar sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas (véase el párrafo 86).

## Pasivos contingentes

27. **La empresa no debe proceder al reconocimiento de ningún pasivo contingente, entendiendo como tales los definidos en el párrafo 10 anterior.**
28. Con independencia de no hacer constar el pasivo contingente en el balance ni reflejar su aparición en la cuenta de resultados, la empresa informará en notas, de la forma en que se exige en el párrafo 86, acerca de su existencia, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, se considere remota.
29. Cuando la empresa sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que abarquen los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La empresa, en este caso, procederá a reconocer una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros, salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe.
30. Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del ejercicio en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe).

<sup>(3)</sup> La interpretación del término «probable» en esta Norma (esto es, «mayor posibilidad de que un evento se presente que de lo contrario»), no es necesariamente de aplicación a otras Normas Internacionales de Contabilidad.



*Activos contingentes*

31. **La empresa no debe proceder a reconocer ningún activo contingente.**
32. Normalmente, los activos contingentes surgen por sucesos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la empresa. Un ejemplo puede ser la reclamación que la empresa está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.
33. Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente y por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo.
34. En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos a la empresa por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas a los estados financieros, de la forma que se exige en el párrafo 89.
35. Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del ejercicio en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la empresa informará en notas sobre el correspondiente activo contingente (véase el párrafo 89).

## VALORACIÓN

*Mejor estimación*

36. **El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha del balance, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.**
37. La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la empresa tendría que pagar para cancelar la obligación en la fecha del balance o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia es imposible o muy caro, proceder a pagar o a transferir el importe de la obligación en la fecha del balance. No obstante, la estimación del importe que la empresa vaya a necesitar para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente en la fecha del balance.
38. Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la empresa, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar también incluye cualquier dato suministrado por sucesos ocurridos tras la fecha de los estados financieros.
39. Las incertidumbres que rodean al importe a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión que se está valorando, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de «valor esperado». La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 % o del 90 %. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea continuo y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

*Ejemplo*

La empresa vende sus productos con garantía, de forma que los consumidores tienen cubierto el coste de las reparaciones de cualquier defecto de manufactura que pueda aparecer hasta seis meses después de la compra. Si se detectaran defectos menores en todos los productos vendidos, los costes de reparación de todos ellos ascenderían a 1 millón. En el caso de que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costes correspondientes de reparación ascenderían a 4 millones. La experiencia de la empresa en el pasado, junto con las expectativas futuras, indican que, para el año próximo, no aparecerán defectos en el 75 % de los artículos, se detectarán defectos menores en el 20 % y en el restante 5 % aparecerán defectos importantes. De acuerdo con el párrafo 24, la empresa habrá de evaluar la salida probable de recursos para cubrir la garantía del conjunto de los artículos.

El valor esperado del coste de las reparaciones será:

$$(75 \% \text{ (de cero)}) + (20 \% \text{ (de) } 1\ 000\ 000) + (5 \% \text{ (de) } 4\ 000\ 000) = 400\ 000$$

## NIC 37

40. Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la empresa considerará otros desenlaces posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si la empresa ha de corregir un defecto importante en una planta industrial de gran dimensión, construida para un determinado cliente, y el coste de conseguir la reparación del defecto al primer intento, que es el desenlace más probable, es de 1 000, dotará una provisión de mayor cuantía para contemplar la posibilidad de que fueran necesarios intentos adicionales, siempre que la probabilidad de tener que realizarlos fuera significativa.
41. La provisión se valora antes de impuestos, puesto que sus consecuencias fiscales, así como los cambios que pueda sufrir el valor de la misma, se tratan en la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.

*Riesgo e incertidumbres*

42. ***Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben ser tenidos en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los sucesos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma.***
43. Con el término riesgo se describe la variación en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución, al realizar juicios valorativos en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobrevaloren los activos o los ingresos ordinarios y que no se infravaloren los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si el coste estimado de un desenlace particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces tal desenlace, de forma deliberada, se trata como más probable que lo que efectivamente es. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobrevaloración del importe de la provisión.
44. La información adicional acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el importe final del desembolso, se realizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 85 (b).

*Valor actual*

45. ***Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.***
46. Debido al valor temporal del dinero, una provisión que se refiere a salidas de efectivo cercanas a la fecha del balance, resulta más onerosa para la empresa que otra referida a salidas por igual importe pero en fechas más lejanas. El importe de las provisiones, por tanto, será objeto de descuento cuando el efecto de hacerlo resulte significativo.
47. ***El tipo o tipos de descuento deben ser considerados antes de impuestos y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo en la fecha del balance, así como el riesgo específico del pasivo correspondiente. El tipo o tipos de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión.***

*Sucesos futuros*

48. ***Los sucesos futuros que puedan afectar a la cuantía necesaria para cancelar la obligación, deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente.***
49. Las expectativas sobre sucesos futuros pueden ser particularmente importantes en la valoración de las provisiones. Por ejemplo, la empresa puede creer que el coste de limpiar un determinado emplazamiento industrial, al final de su vida útil, puede quedar reducido gracias a futuros cambios en la tecnología. El importe que se reconozca como provisión habrá de reflejar una expectativa razonable de observadores objetivos y técnicamente cualificados, teniendo en cuenta toda la experiencia disponible sobre la tecnología que será posible utilizar en el momento de proceder a la limpieza. De esta forma, resultará apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones de coste relacionadas con el aumento de experiencia asociada, con la aplicación de la tecnología actual o el coste esperado de aplicar la tecnología actual en operaciones mayores o más complejas que se han llevado a cabo previamente. No obstante, la empresa no anticipará el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.

50. El efecto de la posible nueva legislación será tomado en cuenta al valorar las obligaciones ya existentes, cuando haya suficiente evidencia objetiva de que la normativa conocida será la que se apruebe sin prácticamente ningún cambio. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hacen imposible especificar un solo suceso que, en todos los casos, produzca la evidencia objetiva suficiente. Por otra parte, la evidencia es necesaria tanto en lo que la legislación vaya a exigir, como en que será prácticamente seguro que se aprobará y se llevará a cabo siguiendo los procedimientos ordinarios. En muchos casos, no existirá evidencia objetiva suficiente hasta el momento en que se haya promulgado la legislación.

#### *Enajenaciones o abandonos esperados de activos*

51. ***Las ganancias esperadas por la enajenación o abandono de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.***
52. Las ganancias esperadas por la enajenación o abandono de activos no se tomarán en cuenta al valorar el importe de la provisión, incluso en el caso de que la enajenación o abandono en cuestión esté ligado estrechamente al suceso que ha hecho surgir la provisión. Por el contrario, la empresa reconocerá las ganancias esperadas por la enajenación o abandono de activos en el momento que se especifica en la Norma Internacional de Contabilidad que se refiera al tipo de activo en cuestión.

#### REEMBOLSOS

53. ***En el caso de que la empresa espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la empresa cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo independiente. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión.***
54. ***En la cuenta de resultados, el gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del importe reconocido como reembolso a recibir.***
55. En ciertas ocasiones, la empresa puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o de parte, del desembolso requerido para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los importes ya pagados por la empresa, o bien pagar tales cantidades directamente.
56. En muchos casos, la empresa responderá de la totalidad del importe, de forma que tendrá que liquidarlo por entero si el tercero no paga por cualquier razón. En tal situación, la provisión se reconocerá por el importe total, y se procederá a reconocer separadamente un activo por el reembolso esperado, cuando sea prácticamente seguro que se vaya a recibir si la empresa hace frente al pasivo recogido en la provisión.
57. En algunos casos, la empresa puede no tener que responder de los pagos si el tercero responsable deja de realizar el desembolso. En tal caso, la empresa no tendrá responsabilidad por tales pagos y por tanto, no se incluirán en el cálculo de la provisión.
58. Como se ha resaltado en el párrafo 29, una obligación por la que la empresa es responsable de forma conjunta y solidaria, será un pasivo de tipo contingente, por la parte y en la medida que se espere sea liquidado por los terceros en cuestión.

#### CAMBIOS EN EL VALOR DE LAS PROVISIONES

59. ***Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión.***
60. Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada ejercicio para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un coste financiero.

#### APLICACIÓN DE LAS PROVISIONES

61. ***Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.***

**NIC 37**

62. Sólo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su dotación. El hecho de realizar desembolsos contra una provisión que fue, en su origen, dotada para propósitos diferentes, produciría el efecto de encubrir el impacto de dos sucesos distintos.

## APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

*Pérdidas futuras derivadas de las explotaciones*

63. **No deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las explotaciones.**
64. Las pérdidas futuras derivadas de las explotaciones no cumplen las condiciones de la definición de pasivo dada en el párrafo 10, ni tampoco los criterios generales para el reconocimiento de las provisiones, dados en el párrafo 14.
65. Las expectativas de pérdidas futuras derivadas de las actividades ordinarias pueden ser indicativas de que ciertos activos de la explotación han sufrido un deterioro del valor. La empresa deberá realizar la comprobación pertinente del deterioro del valor, según establece la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

*Contratos de carácter oneroso*

66. **Si la empresa tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser reconocidas y valoradas, en los estados financieros como provisiones.**
67. Muchos contratos (por ejemplo, algunas órdenes rutinarias de compra) pueden ser revocados sin pagar ninguna compensación a la otra parte, y por tanto no producirán obligación alguna. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando ciertas circunstancias convierten en onerosos a tales contratos, los mismos caen dentro del alcance de esta Norma, y se reconocerán las obligaciones que pudieran existir. Los contratos pendientes de ejecución que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de la Norma.
68. En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquél en el que los costes inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costes inevitables del contrato reflejarán los menores costes netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el coste de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.
69. Antes de proceder a dotar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la empresa reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor que corresponda a los activos dedicados a cumplir las obligaciones derivadas del contrato (véase la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos).

*Reestructuración*

70. Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden cumplir con la definición de reestructuración:
- (a) venta o liquidación de una línea de actividad;
  - (b) la clausura de un emplazamiento de la empresa en un país o región o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;
  - (c) los cambios en la estructura de la gerencia, por ejemplo la eliminación de un nivel o escala de directivos empresariales; y
  - (d) las reorganizaciones importantes que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la empresa.
71. Se reconocerá una provisión por costes de reestructuración, sólo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones establecidas en el párrafo 14. En los párrafos 72 a 83 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.

72. **Surge para la empresa una obligación implícita por causa de una reestructuración, sólo cuando:**
- (a) **tiene un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, al menos:**
    - (i) **las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;**
    - (ii) **las principales ubicaciones afectadas;**
    - (iii) **la ubicación, función y número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios;**
    - (iv) **los desembolsos que se llevarán a cabo; y**
    - (v) **las fechas en las que el plan será implementado; y además**
  - (b) **ha producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.**
73. La evidencia de que la empresa ha comenzado a llevar a cabo el plan de reestructuración podría venir dada, por ejemplo, por un plan de desmantelamiento de las instalaciones o de venta de los activos correspondientes y también por el anuncio público de las principales características del plan. El anuncio público del plan detallado de reestructuración constituirá una obligación implícita para reestructurar, sólo si se hace de tal manera y con suficiente detalle (es decir, dando a conocer las principales características del mismo), que sea capaz de producir expectativas válidas entre los terceros implicados, esto es, entre los clientes, proveedores y empleados (o sus representantes), sobre el hecho de que la empresa va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.
74. Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita para la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implantación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible, y además que el calendario de actuaciones haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si, por el contrario, se espera que transcurra un largo periodo de tiempo antes de que la reestructuración comience o bien que la reestructuración requiera un intervalo de tiempo no razonable por dilatado, es improbable que el plan produzca expectativas válidas entre los terceros afectados, sobre el hecho de que la empresa está comprometida en una reestructuración, puesto que el calendario de actuaciones da a la entidad oportunidades para cambiar sus planes iniciales.
75. Si la decisión de reestructuración ha sido tomada por la gerencia o el órgano de administración de la empresa, antes de la fecha del balance, no dará lugar a la existencia de una obligación implícita, a menos que la citada empresa, para ese momento, haya:
- (a) empezado a implementar el plan de reestructuración; o bien
  - (b) anunciado las principales características del plan de reestructuración a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera suficientemente concreta como para producir, en los mismos, expectativas válidas en el sentido de que la empresa va a llevar a cabo la reestructuración.

En algunos casos, la empresa comienza a implementar el plan de reestructuración o procede a anunciar sus principales características a los afectados por el mismo, después de la fecha del balance. En tal caso puede ser obligatoria la información complementaria al respecto, según lo establecido por la NIC 10, Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, siempre y cuando sea de tal importancia la reestructuración que la falta de información pueda afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros para realizar las evaluaciones apropiadas para tomar decisiones.

76. Una obligación implícita no se genera sólo por la decisión tomada por la gerencia de la empresa, no obstante puede surgir de otros sucesos anteriores asociados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los empleados para discutir las indemnizaciones por despido colectivo, o con posibles compradores para la venta de las instalaciones que constituyen una explotación, pueden haber producido acuerdos firmes que para su efectividad necesiten sólo la aprobación correspondiente del órgano de administración. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a los terceros implicados, la empresa tiene una obligación implícita para reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 72.
77. En algunos países, la decisión última de la reestructuración descansa en un órgano o junta entre cuyos miembros se incluyen representantes de intereses distintos de los que corresponden a la gerencia (por ejemplo, de empleados), o bien es preciso informar convenientemente a tales representantes antes de que el órgano de administración tome la decisión. En tanto en cuanto la decisión tomada por este órgano implica la comunicación a los anteriores representantes, puede dar lugar a una obligación implícita para reestructurar.

## NIC 37

78. **No surge obligación alguna para la empresa derivada de la venta de una de sus explotaciones, hasta que la empresa esté obligada a dicha venta, es decir, hasta que exista un acuerdo irrevocable u obligatorio de venta.**
79. Incluso en el caso de que la empresa haya tomado la decisión de vender una determinada explotación y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso firme, la empresa puede cambiar sus intenciones iniciales y por otra parte, tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. Cuando se contempla la venta de una explotación, como una parte de la reestructuración, se comprobará, en primer lugar, el posible deterioro del valor de los activos pertenecientes a la misma, atendiendo a lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta sólo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación implícita por otros aspectos de la reestructuración antes de que existiera un compromiso firme de venta.
80. **La provisión por reestructuración debe incluir sólo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:**
- (a) **necesariamente impuestos por la reestructuración; y**
  - (b) **no asociados con las actividades que continúan en la empresa.**
81. Una provisión por reestructuración no incluye costes tales como los de:
- (a) formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la empresa;
  - (b) comercialización o publicidad; e
  - (c) inversión en nuevos sistemas informáticos o redes de distribución.
- Estos desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración en la fecha del balance. Tales gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.
82. Las pérdidas identificables derivadas de la explotación de las actividades afectadas por la reestructuración, no se incluirán en el importe de la provisión, salvo que estén relacionadas con un contrato de carácter oneroso, tal como se define en el párrafo 10.
83. Como se exige en el párrafo 51, las posibles ganancias derivadas de la venta de activos no se tendrán en consideración al valorar el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.

## INFORMACIÓN A REVELAR

84. **Para cada tipo de provisión, la empresa debe informar acerca de:**
- (a) **el importe en libros al principio y al final del ejercicio;**
  - (b) **las dotaciones efectuadas en el ejercicio, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;**
  - (c) **los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del ejercicio;**
  - (d) **los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el ejercicio; y**
  - (e) **el aumento, durante el ejercicio, en los saldos objeto de descuento por causa del paso del tiempo, así como el efecto que haya podido tener cualquier cambio en el tipo de descuento.**
- No es preciso suministrar información comparativa.**
85. **La empresa debe revelar, por cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos:**
- (a) **una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma;**

- (b) *una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la empresa debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48; y*
- (c) *el importe de cualquier eventual reembolso, informando además sobre la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.*
86. *A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la empresa debe dar, para cada tipo de pasivo contingente en la fecha del balance, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:*
- (a) *una estimación de sus efectos financieros valorados según lo establecido en los párrafos 36 a 52;*
- (b) *una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y*
- (c) *la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.*
87. Para determinar qué provisiones o qué pasivos contingentes pueden agregarse en cada uno de los tipos o clases, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es lo suficientemente similar como para admitir una información común que las abarque todas, para cumplir con los requisitos establecidos en los párrafos 85, (a) y (b), y 86, (a) y (b). De esta forma, puede resultar apropiado considerar como un solo tipo de provisión, las partidas relativas a las garantías de los diferentes productos, pero podría no resultar apropiado agrupar en un solo tipo de provisión los importes relativos a las garantías comunes y las referidas a reclamaciones judiciales.
88. Cuando nacen, de un mismo conjunto de circunstancias, una provisión y un pasivo contingente, la empresa redactará las revelaciones complementarias exigidas por los párrafos 84 a 86, de manera que se muestren la relación existente entre una y otro.
89. *En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos, la empresa debe incluir en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes en la fecha del balance y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, valorados utilizando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52.*
90. Es muy importante que, la información que se suministre sobre los activos de carácter contingente, evite las indicaciones que puedan confundir respecto a la posibilidad de la obtención de los ingresos ordinarios correspondientes.
91. *En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 86 y 89 porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser revelado en las notas correspondientes.*
92. *En ciertos casos extremadamente raros en la práctica, puede esperarse que la información a revelar relativa a algunos de los extremos exigidos en los párrafos 84 a 89, perjudique seriamente a la posición de la empresa, en disputas con terceros relativas a las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos de igual naturaleza. En tales casos, no es preciso que la empresa revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que se ha omitido la información y las razones que han llevado a tomar tal decisión.*

## DISPOSICIONES TRANSITORIAS

93. *La empresa debe contabilizar el efecto de adoptar esta Norma, ya sea en la fecha de entrada en vigor o con anterioridad a la misma, ajustando el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas, en el ejercicio en que se decida su aplicación contable. Se aconseja a las empresas, pero no se exige, que ajusten el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas correspondientes al ejercicio más antiguo para el que presenten datos, reexpresando de nuevo toda la información comparativa ofrecida. En el caso de no reexpresar la información comparativa, este hecho debe ser objeto de revelación en las notas.*
94. Esta Norma exige un tratamiento distinto al establecido en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. En efecto, la NIC 8 exige que se reexprese la información comparativa (tratamiento preferente) o que se suministre información adicional comparativa ya reexpresada (tratamiento alternativo permitido), a menos que sea imposible hacerlo.

**NIC 38**

## FECHA DE VIGENCIA

95. *Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si alguna empresa aplica esta Norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de julio de 1999, debe dar cuenta de este hecho en la nota correspondiente.*
96. Esta Norma deroga aquellas partes de la NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance <sup>(4)</sup>, que se refieran a las contingencias.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 38 (NIC 38)****Activos inmateriales**

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada, por el Consejo del IASC, en julio de 1998, y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de julio de 1999.

Esta Norma deroga:

- (a) la NIC 4, Contabilización de la Depreciación, con respecto a la amortización de los activos inmateriales, y
- (b) la NIC 9, Costes de Investigación y Desarrollo.

En octubre de 1998, el personal técnico del IASC publicó, por separado, los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 38, Activos Inmateriales, y de la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios. Las copias de estos documentos están disponibles en el Departamento de Publicaciones del IASC.

En 1998, la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, modificó el apartado f del párrafo 2 de la NIC 38, reemplazando la referencia allí contenida a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, por otra a la NIC 39. También fue suprimida la nota a pie de página número 1.

Se han emitido las siguientes Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 38, se trata de la:

- SIC-6: Costes de Modificación de los Programas Informáticos Existentes.
- SIC-32: Activos Inmateriales — Costes de Sitios Web.

**INTRODUCCIÓN**

1. Esta Norma (NIC 38) prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar en el caso de los activos inmateriales, siempre que no estén tratados específicamente por otra Norma Internacional de Contabilidad. La NIC 38 no es de aplicación a los activos financieros, a las concesiones sobre minas y yacimientos, así como a los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables, ni tampoco a los activos inmateriales que surgen en las compañías de seguros por causa de las pólizas mantenidas con los asegurados. La NIC 38 se aplica, entre otras partidas, a los desembolsos realizados en publicidad, formación del personal, puesta en marcha de la actividad y a los producidos por las actividades de investigación y desarrollo.
2. Un activo inmaterial es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se tiene para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad. Un activo es un recurso:
  - (a) controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados; y
  - (b) del que se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos para la entidad.

<sup>(4)</sup> La NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, fue derogada por la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, que tiene vigencia desde el 1 de enero de 2000.



## NIC 38

3. La NIC 38 exige que la empresa reconozca en sus estados financieros el activo inmaterial (según su coste) si, y sólo si:
- (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo, lleguen a la empresa; y
  - (b) el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

Estos requisitos son de aplicación tanto en el caso de que el activo inmaterial haya sido adquirido a terceros, como en el caso de que se haya generado internamente. En la NIC 38 se incluyen algunos criterios adicionales para proceder al reconocimiento de activos inmateriales generados internamente por la empresa.

4. La NIC 38 especifica que, cuando se han generado internamente, el fondo de comercio, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares en esencia, no deben ser reconocidas en ningún caso como activos.
5. Si una partida inmaterial no cumple con la definición ni con los criterios para su reconocimiento como activo inmaterial, la NIC 38 exige que el desembolso realizado en la misma se reconozca como un gasto del ejercicio en el que se ha incurrido. No obstante, si la partida ha sido adquirida en una combinación de negocios, que se trata contablemente como una adquisición, tal desembolso (incluido en el coste de adquisición) debe formar parte del importe atribuido al fondo de comercio o al fondo de comercio negativo, en el momento de realizar la adquisición correspondiente.
6. La NIC 38 exige que todos los costes de investigación sean reconocidos como gastos en el ejercicio en el que se han incurrido. Ejemplos de otros desembolsos que tampoco dan lugar a activos inmateriales, que puedan ser reconocidos como activos en los estados financieros, son los siguientes:
- (a) desembolsos correspondientes al establecimiento de una empresa o al comienzo de una determinada actividad (gastos de puesta en marcha);
  - (b) desembolsos por formación del personal;
  - (c) desembolsos de publicidad o promoción; y
  - (d) desembolsos por reorganización o reubicación de la totalidad o de una parte de la empresa.

Los desembolsos correspondientes a estas partidas se llevarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se produzcan.

7. La NIC 38 exige que los desembolsos posteriores a la adquisición o producción de un determinado activo inmaterial, sean reconocidos como gastos en la cuenta de resultados del ejercicio, salvo que:
- (a) sea probable que estos gastos permitan al activo generar beneficios económicos, en el futuro, adicionales a los inicialmente previstos para el rendimiento normal del mismo; y
  - (b) tales gastos puedan ser valorados y atribuidos al activo de forma fiable.

Cuando se cumplan esas dos condiciones, el desembolso posterior a la compra puede ser añadido como mayor coste al importe en libros del activo inmaterial.

8. Cuando el desembolso correspondiente a una partida de carácter inmaterial haya sido reconocido como gasto por la empresa en los estados financieros correspondientes a un ejercicio o un periodo contable intermedio, la NIC 38 prohíbe el posterior reconocimiento de estas cantidades como parte del coste de un activo inmaterial.
9. Tras el reconocimiento inicial, la NIC 38 exige que los activos inmateriales sean valorados utilizando uno de los dos siguientes tratamientos:
- (a) tratamiento preferente: coste menos amortización acumulada y cualquier deterioro acumulado del valor del activo; o bien
  - (b) tratamiento alternativo permitido: valor revalorizado menos la amortización acumulada, practicada con posterioridad, y cualquier deterioro del valor del activo posterior a la revalorización. El valor revalorizado debe ser igual al valor razonable correspondiente al activo. No obstante, este segundo tratamiento se permite si, y sólo si, el citado valor razonable puede ser determinado con referencia a un mercado activo existente para el activo inmaterial. Además, una vez que la empresa haya escogido este tratamiento, la

**NIC 38**

NIC 38 exige que las revalorizaciones se hagan con la suficiente periodicidad, como para que el importe en libros del activo inmaterial no difiera, de forma significativa, del importe que se podría determinar utilizando el valor razonable existente en la fecha del balance. La NIC 38 también especifica cómo deben ser revalorizados los activos inmateriales y si el incremento o decremento, debidos a la revalorización, deben ser reconocidos en la cuenta de resultados o directamente en el patrimonio neto.

10. La NIC 38 exige que todos los activos inmateriales sean amortizados, sobre una base sistemática, a lo largo de un periodo de tiempo que represente la mejor estimación de su vida útil. Existe una presunción, que puede ser rechazada en ciertos casos justificados, de que la vida útil de un activo inmaterial no puede exceder de veinte años, contados desde el momento en que el elemento está disponible para ser utilizado. La NIC 38 no permite asignar a ningún activo inmaterial una vida útil ilimitada. El proceso de amortización debe comenzar cuando el activo esté disponible para ser utilizado.
11. En casos muy raros, puede existir una evidencia convincente de que la vida útil de un determinado activo inmaterial puede superar el periodo de veinte años. En tales casos, la NIC 38 exige que la empresa:
  - (a) amortice el activo inmaterial a lo largo del periodo que represente la mejor estimación de su vida útil;
  - (b) proceda a estimar el importe recuperable del activo inmaterial, al menos, anualmente, con el fin de identificar si se ha producido una pérdida por deterioro en su valor; y
  - (c) revele, en las notas a los estados financieros, las razones por las que la presunción de que la vida útil de un activo inmaterial no debe superar los veinte años, ha sido rechazada, indicando los factores que se han tenido en cuenta para determinar la vida útil del activo cuya duración es superior.
12. La NIC 38 exige que el método de amortización utilizado refleje el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, deberá adoptarse el método lineal de amortización. El importe de amortización calculado debe ser reconocido como gasto del ejercicio, a menos que otra Norma Internacional de Contabilidad permita, o bien exija, que tal importe se incluya en el importe en libros de otro activo.
13. La NIC 38 obliga a suponer que el valor residual de un activo inmaterial es nulo, a menos que:
  - (a) exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o bien que
  - (b) haya un mercado activo para la clase de activo inmaterial en cuestión, y sea probable que tal mercado subsista al final de la vida del mismo.
14. Para valorar si un determinado activo inmaterial ha sufrido un deterioro del valor, la empresa aplicará la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. Por otra parte, la NIC 38 exige que la empresa proceda a estimar, con una periodicidad mínima anual, el importe recuperable de cada uno de los activos inmateriales que no estén disponibles para su utilización.
15. La NIC 38 entrará en vigor para los ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja a las empresas la aplicación de la Norma con anterioridad a esa fecha.
16. Para la primera aplicación de la NIC 38, se incluyen ciertas disposiciones transitorias, que exigen una aplicación retrospectiva en los siguientes casos:
  - (a) siempre que sea necesario eliminar una partida que no cumpla las condiciones para su reconocimiento como activo inmaterial, según la NIC 38; o bien
  - (b) si la valoración dada anteriormente a la partida contradice los principios establecidos en la NIC 38 (por ejemplo, si el activo inmaterial no ha sido objeto de amortización en el pasado, o si ha sido objeto de revalorización sin referencia alguna a un mercado activo).

En los demás casos, se exige la aplicación prospectiva de los requisitos de reconocimiento y amortización de los activos inmateriales (por ejemplo, la NIC 38 prohíbe el reconocimiento de activos inmateriales generados internamente, que no hayan sido reconocidos con anterioridad al momento de la entrada en vigor) o se permite esta aplicación a partir de la entrada en vigor (por ejemplo, la NIC 38 aconseja el reconocimiento de los activos inmateriales adquiridos mediante una combinación de negocios, que se haya contabilizado como una adquisición, si no se ha procedido a su reconocimiento con anterioridad).

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-6
Definiciones	7-17
Activos inmateriales	8-17
Identificabilidad	10-12
Control	13-16
Beneficios económicos futuros	17
Reconocimiento y valoración iniciales de un activo inmaterial	18-55
Adquisición independiente	23-26
Adquisición como parte de una combinación de negocios	27-32
Adquisición mediante una subvención oficial	33
Intercambios de activos	34-35
Fondo de comercio generado internamente	36-38
Otros activos inmateriales generados internamente	39-55
Fase de investigación	42-44
Fase de desarrollo	45-52
Coste de un activo inmaterial generado internamente	53-55
Reconocimiento de un gasto	56-59
No-reconocimiento como activos de gastos de ejercicios anteriores	59
Desembolsos posteriores a la adquisición	60-62
Valoración con posterioridad al reconocimiento inicial	63-78
Tratamiento preferente	63
Tratamiento alternativo permitido	64-78
Amortización	79-96
Periodo de amortización	79-87
Método de amortización	88-90
Valor residual	91-93
Revisiones del periodo y del método de amortización	94-96

**NIC 38**

Recuperación del importe en libros — Pérdidas por deterioro del valor	97-102
Retiros y enajenaciones de activos inmateriales	103-106
Información a revelar	107-117
De tipo general	107-112
Activos inmateriales contabilizados según el método alternativo permitido	113-114
Desembolsos por investigación y desarrollo	115-116
Otra información	117
Disposiciones transitorias	118-121
Fecha de vigencia	122-123

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos inmateriales que no estén contemplados específicamente en otra Norma Internacional de Contabilidad. Esta Norma exige que las empresas procedan a reconocer un activo inmaterial si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos inmateriales y exige que se revelen ciertas informaciones complementarias, en las notas a los estados financieros, que hagan referencia a estos elementos.

**ALCANCE**

- Esta Norma debe ser aplicada por todas las empresas al proceder a contabilizar activos inmateriales, excepto en los siguientes casos:***
  - los activos inmateriales que estén tratados en otras Normas Internacionales de Contabilidad;***
  - activos financieros, según se han definido en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar;***
  - las concesiones sobre minas y yacimientos, así como los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables; y***
  - aquellos activos inmateriales que aparecen en las compañías de seguros, derivados de las pólizas de los asegurados.***
- En el caso de que otra Norma Internacional de Contabilidad se ocupe de una clase específica de activo inmaterial, la empresa aplicará esa Norma en lugar de la presente. Como ejemplos de lo anterior, esta Norma no es aplicable a:
  - los activos inmateriales mantenidos por la empresa para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase al respecto la NIC 2, Existencias, así como la NIC 11, Contratos de Construcción);
  - activos por impuestos diferidos (véase al respecto la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias);
  - arrendamientos que se registren según lo dispuesto en la NIC 17, Arrendamientos;
  - activos que tengan relación con las remuneraciones a suministrar a los empleados, por sus prestaciones a largo plazo (véase la NIC 19, Retribuciones a los Empleados);

- (e) fondo de comercio surgido de las combinaciones de negocios (véase la NIC 22, Combinaciones de Negocios); y
- (f) los activos financieros, según se han definido en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar. El reconocimiento y valoración de algunos activos financieros se puede encontrar en las siguientes Normas: NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes; NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas, NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos y NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.
3. Algunos activos inmateriales pueden estar contenidos en, o contener, una esencia de naturaleza material, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. En el proceso de determinar si un activo, que incluye elementos materiales e inmateriales, debe ser tratado según la NIC 16, Inmovilizado Material, o como un activo inmaterial, según la presente Norma, se requiere efectuar el juicio oportuno, que permita evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador, que no puede funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo y serán tratados como elementos del inmovilizado material. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo serán tratados como activos inmateriales.
4. Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, a los de formación del personal, a los de puesta en marcha de la actividad, o de la empresa, y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a sus componentes inmateriales, que vienen constituidos por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.
5. En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser material o inmaterial. Después de haber efectuado el reconocimiento inicial en las cuentas, el arrendatario se enfrentará con un activo inmaterial, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, al que pudiera ser de aplicación la normativa de este Pronunciamento. Los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos, están excluidos del alcance de la NIC 17, Arrendamientos, pero caen dentro del contenido de la presente Norma.
6. Las exclusiones del alcance de una Norma Internacional de Contabilidad pueden producirse cuando, en el caso de ciertas actividades u operaciones, éstas sean de una naturaleza tan especializada que puedan dar lugar a problemas contables, siendo entonces preciso un tratamiento diferente. Tal es el caso de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales, en las industrias extractivas, así como de los contratos entre las compañías de seguros y los tomadores de las pólizas de seguro. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en tales actividades. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos inmateriales (como los programas informáticos) y otros tipos de desembolsos (como por ejemplo los de inicio de la actividad), que se pueden presentar en las empresas dedicadas a la extracción o en las compañías de seguros.

#### DEFINICIONES

7. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Un activo inmaterial es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.**

**Un activo es todo recurso:**

- (a) **controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados; y**
- (b) **del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.**

**Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos, por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero.**

**Investigación es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.**

## NIC 38

**Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial.**

**Amortización es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo inmaterial entre los años de su vida útil estimada.**

**Importe depreciable de un activo sometido a amortización es su coste histórico o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.**

**Vida útil es:**

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

**Coste histórico es el importe de dinero o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo, en el momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa.**

**Valor residual es el importe neto que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costes derivados de su enajenación o abandono.**

**Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor interesados y adecuadamente informados, en una transacción libre.**

**Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:**

- (a) **los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;**
- (b) **se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio;**  
y
- (c) **los precios están disponibles para el público.**

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

**Importe en libros es el importe por el que se incluye un activo en el balance, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, que se refieran al mismo.**

Activos inmateriales

8. Con frecuencia, las empresas emplean recursos, o incurren en pasivos, por la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos inmateriales tales como conocimiento científico o tecnológico, diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, licencias o concesiones, propiedad intelectual, conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos a recibir intereses hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos comerciales.
9. No todos los activos descritos en el párrafo 8 cumplen los elementos de la definición de activo inmaterial, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si una partida de las que están reguladas por esta Norma no cumpliera la definición de activo inmaterial, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la empresa, se reconocerá como gasto del ejercicio en el que se ha producido. No obstante, si la partida en cuestión ha sido adquirida dentro de una combinación de negocios, tratada contablemente como una adquisición, formará parte del fondo de comercio que se reconozca en el momento de la compra (véase el párrafo 56).

## Identificabilidad

10. La definición dada para un activo inmaterial exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente del fondo de comercio. El fondo de comercio, surgido en una combinación de negocios que se trata contablemente como una adquisición, representa contablemente un pago hecho por la empresa adquirente anticipando beneficios económicos futuros. Estos beneficios económicos futuros pueden tener su origen en la sinergia que se produzca entre los activos identificables adquiridos o bien proceder de activos que, por separado, no cumplan las condiciones para su reconocimiento como tales en los estados financieros, pero por los que la empresa adquirente está dispuesta a pagar dinero cuando realiza la adquisición.
11. Un activo inmaterial puede ser identificado claramente como diferente al fondo de comercio, si tal elemento es separable. Un activo tendrá el carácter de separable siempre que la empresa pueda alquilarlo, venderlo, cambiarlo o distribuir los beneficios económicos futuros atribuibles a tal activo sin tener que disponer también de los beneficios del mismo tipo que pertenezcan a otros activos, utilizados en la misma actividad generadora de ingresos ordinarios.
12. La separabilidad no es una condición necesaria para su identificación, puesto que la empresa puede ser capaz de identificar un activo de distintas formas. Por ejemplo, si un determinado activo inmaterial se adquiere conjuntamente con otros activos, la transacción puede suponer la transferencia de derechos legales que permitan a la empresa identificar el activo inmaterial en cuestión. De forma similar, si mediante un proyecto interno la entidad pretende crear derechos de carácter legal para su utilización, la naturaleza que posean tales derechos puede ayudar a la empresa en la identificación del activo inmaterial subyacente que ha sido generado internamente. Por otra parte, si un cierto activo genera beneficios económicos sólo cuando está en combinación con otros activos, el mismo será identificable siempre que la empresa sea capaz de identificar, a su vez, los beneficios económicos futuros que procedan del activo en cuestión.

## Control

13. Una empresa controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos subyacentes en el mismo y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la empresa tiene para controlar los beneficios económicos futuros, en el caso de elementos tales como inmovilizado material, tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante la justicia. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la empresa puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos, de alguna otra manera.
14. Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La empresa controlará esos beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual, la restricción de los acuerdos comerciales (si están permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.
15. Una empresa puede poseer un equipo de personas capaces, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante el incremento de su formación especializada, cuyo desembolso producirá beneficios económicos en el futuro. La empresa puede también esperar que su plantilla continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. Sin embargo, con carácter general, la empresa tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo inmaterial. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o gerenciales, de carácter específico, cumplan con la definición de activo inmaterial, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo inmaterial.
16. La empresa puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, y esperar que debido a los esfuerzos empleados en desarrollar relaciones y lealtad de los clientes, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios ofrecidos por la entidad. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la empresa tendrá por lo general un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos, que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo inmaterial.

**NIC 38**

## Beneficios económicos futuros

17. Entre los beneficios económicos futuros que pueden proceder de un activo inmaterial se incluyen los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de coste y otros rendimientos que se deriven del uso del activo por parte de la empresa. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro del proceso de producción, puede reducir los costes de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos ordinarios futuros.

## RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN INICIALES DE UN ACTIVO INMATERIAL

18. El reconocimiento de una partida como activo inmaterial exige, para la empresa, demostrar que el elemento en cuestión cumple tanto:
- (a) la definición de activo inmaterial (véanse los párrafos 7 a 17); como
  - (b) los criterios para su reconocimiento establecidos en esta Norma (véanse los párrafos 19 a 55).
19. **Un activo inmaterial debe ser objeto de reconocimiento como activo si, y sólo si:**
- (a) **es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la empresa;**  
**y**
  - (b) **el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.**
20. **La empresa debe evaluar la probabilidad de obtener beneficios futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que se darán a lo largo de la vida útil del activo.**
21. La empresa utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que se han atribuido al uso del activo, a partir de la evidencia disponible en el momento de proceder al reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.
22. **La valoración inicial de un activo inmaterial debe hacerse según su coste histórico de adquisición o producción.**

## Adquisición independiente

23. Si se adquiere el activo inmaterial de forma separada e independiente, por lo general el coste del mismo podrá ser valorado de forma fiable. Esto será particularmente cierto cuando la contraprestación por la compra del mismo revista la forma de efectivo u otros activos de tipo monetario.
24. El coste histórico de adquisición o producción de un activo inmaterial comprende su precio de adquisición, incluyendo los aranceles o los impuestos que graven la misma y que no sean recuperables por parte de la empresa, y todos los desembolsos directamente atribuibles a la preparación del activo para el uso al que va destinado. Entre los desembolsos directamente atribuibles se encuentran, por ejemplo, los honorarios profesionales por servicios jurídicos. Las rebajas y descuentos comerciales que pudiera existir, se deducen en el cálculo del coste histórico.
25. Si en la adquisición de un activo inmaterial, se procediese a diferir el pago por un periodo mayor del normal en las transacciones a crédito, su coste sería el precio equivalente al contado. La diferencia entre el precio a pagar y el precio equivalente se reconocerá como un gasto financiero, a lo largo del periodo hasta que finalicen los pagos, a menos que se pueda capitalizar, utilizando el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costes por Intereses.
26. Si un determinado activo inmaterial se adquiere a cambio de la emisión de instrumentos de capital por parte de la empresa compradora, el coste del activo será igual al valor razonable de los instrumentos de capital, que a su vez serán iguales al valor razonable del activo.



*Adquisición como parte de una combinación de negocios*

27. Según lo establecido en la NIC 22, Combinaciones de Negocios, si se adquiere un activo inmaterial en una combinación que se trata contablemente como adquisición, el coste del mismo se determinará a partir de su valor razonable en la fecha en que tenga lugar la adquisición.
28. Es preciso realizar juicios de valor para determinar si el coste (en este caso, el valor razonable) de un activo inmaterial, adquirido en una combinación de negocios, puede ser valorado con suficiente fiabilidad como para reconocerlo por separado. Los precios de cotización, cuando existe un mercado activo, proporcionarán la valoración más fiable para el valor razonable (véase también el párrafo 67). El precio apropiado de mercado es el precio comprador. Si no estuvieran disponibles los precios para el comprador, puede estimarse el valor razonable a partir de los precios pagados en las últimas transacciones realizadas en el mercado, siempre y cuando no se haya producido un cambio significativo en las condiciones del mismo, entre la fecha de estas transacciones y la de estimación del valor razonable.
29. Si no existiera un mercado activo para el activo inmaterial, su coste habrá de reflejar, utilizando la mejor información disponible, el importe que la empresa hubiera satisfecho, en el momento de la adquisición, por el activo, en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor interesados y adecuadamente informados. Para determinar este importe, la empresa tendrá que considerar el resultado de las transacciones recientes realizadas sobre activos similares.
30. Ciertas empresas, que están implicadas habitualmente en la compra y venta de determinados activos inmateriales, han desarrollado técnicas para estimar, de forma indirecta, sus valores razonables. Tales técnicas pueden ser utilizadas para la valoración inicial de un activo inmaterial adquirido, dentro de una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición, siempre que su objetivo sea estimar el valor razonable, tal como ha sido definido en esta Norma, y en ellas se tengan en cuenta las transacciones y prácticas de venta corrientes en el sector industrial al que pertenece el activo en cuestión. Entre estas técnicas se incluirá, cuando sea apropiado, la aplicación de múltiplos que sean reflejo de las transacciones corrientes, sobre determinados indicadores que muestran el rendimiento del activo (tales como ingresos ordinarios, cuotas de mercado, ganancia de explotación, etc.), y también el descuento de los flujos netos de efectivo estimados para el elemento inmaterial.
31. De acuerdo con la presente Norma, y teniendo en cuenta los requisitos de la NIC 22, Combinaciones de Negocios, en lo que se refiere al reconocimiento de los activos y pasivos identificables:
  - (a) el adquirente reconocerá un activo inmaterial, que cumpla los criterios de reconocimiento establecidos en los párrafos 19 y 20, incluso si tal activo no había sido objeto de reconocimiento previo en los estados financieros de la empresa adquirida; y
  - (b) si el coste (en este caso, el valor razonable) de un activo inmaterial, que se adquiere formando parte de una combinación de negocios, tratada como una adquisición, no pudiera ser valorado de forma fiable, no podría reconocerse como activo inmaterial independiente, pero se incluiría dentro del fondo de comercio (véase el párrafo 56).
32. A menos que exista un mercado activo para el activo inmaterial, adquirido en una combinación de negocios que es una adquisición, la NIC 22, Combinaciones de Negocios, limita el importe del coste por el que se reconocerá inicialmente un activo inmaterial a una cantidad tal que no haga surgir un fondo de comercio negativo, ni aumente su saldo, en la fecha en que se produce la adquisición.

*Adquisición mediante una subvención oficial*

33. En algunos casos, el activo inmaterial puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico, mediante una subvención oficial. Esto puede suceder en los casos en que las autoridades transfieren o asignan a la empresa activos inmateriales, tales como derechos sobre terrenos de un aeropuerto, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. Según lo establecido en la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas, la empresa puede elegir reconocer inicialmente, tanto el activo inmaterial como la subvención por su valor razonable. Si la empresa no escoge el tratamiento contable descrito, procederá a reconocer el activo, inicialmente, por un valor simbólico, (según el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier eventual gasto que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación, del activo, para el uso al que va destinado.

**NIC 38***Intercambios de activos*

34. Un activo inmaterial puede ser adquirido, total o parcialmente, a cambio de otro activo inmaterial diferente, o bien a cambio de cualquier otro activo. El coste de esta partida será valorado según el valor razonable del activo recibido, que será equivalente al valor razonable del activo entregado a cambio, ajustado en su caso por los importes de efectivo o equivalentes líquidos transferidos en la operación.
35. Un activo inmaterial puede ser adquirido a cambio de otro activo similar, que tenga un uso parecido en la misma línea de actividad productiva, y que posea un valor razonable similar. Un activo inmaterial puede, también, ser vendido a cambio de instrumentos de capital sobre un activo similar. En ambos casos, debido a que el proceso de realización de las ganancias no ha sido completado, no se reconocerán pérdidas ni ganancias en la transacción. En su lugar, el coste de los nuevos activos adquiridos será el importe en libros de los activos entregados. No obstante, la consideración del importe del valor razonable del activo recibido a cambio, en estas operaciones, puede poner de manifiesto la existencia de una pérdida por deterioro del valor en el activo entregado a cambio. En esas circunstancias, se reconocerá tal pérdida por deterioro del valor en el activo entregado, y se asignará al nuevo activo el importe en libros del activo entregado después de haber tenido en cuenta tal decremento.

*Fondo de comercio generado internamente*

36. ***El fondo de comercio generado internamente no debe ser reconocido como un activo.***
37. En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, pero ello no produce la generación de un activo inmaterial, que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, estos importes se describen como contribuciones al fondo de comercio generado internamente. Este fondo de comercio generado por la propia empresa no se reconoce como un activo porque no constituye un recurso identificable, controlado por la entidad, que pueda ser valorado de forma fiable según su coste de adquisición o producción.
38. Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la empresa y el importe en libros de sus activos identificables netos, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la empresa en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que tales diferencias representan el coste de eventuales activos inmateriales controlados por la empresa.

*Otros activos inmateriales generados internamente*

39. En ocasiones, es difícil evaluar si un activo inmaterial generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo. Frecuentemente resulta difícil:
- (a) determinar si, y en qué momento, existe un activo identificable del que se derive una probable generación de beneficios económicos en el futuro; y
  - (b) establecer el coste del activo de forma fiable, puesto que, en ciertos casos, el coste de generar un activo inmaterial internamente, no puede distinguirse del coste de mantener o mejorar el fondo de comercio generado internamente o bien el coste de desarrollar día a día las actividades de la empresa.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y valoración inicial de un activo inmaterial, la empresa aplicará las condiciones y directrices establecidas en los párrafos 40 a 55, a la hora de considerar la posible generación de activos de forma interna.

40. Para evaluar si un determinado activo inmaterial generado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento, la empresa considerará dos fases en la generación del posible activo, a saber:
- (a) la fase de investigación; y
  - (b) la fase de desarrollo.

A pesar de que los términos «investigación» y «desarrollo» han sido objeto de definición en esta Norma, los de «fase de investigación» y «fase de desarrollo» tienen, para los propósitos de este Pronunciamiento, un significado más amplio.

41. Si la empresa no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo inmaterial, procederá a tratar los desembolsos que ocasione tal proyecto como si hubiesen sido incurridos sólo en la fase de investigación.

## Fase de investigación

42. **No se procederá a reconocer activos inmateriales surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o de la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), deben reconocerse como gastos del ejercicio en el que se incurran.**
43. Esta Norma toma la postura de que, en la fase de investigación de un proyecto, la empresa no puede demostrar que exista activo alguno de carácter inmaterial que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán siempre como gastos en el momento en que se produzcan.
44. Son ejemplos de actividades de investigación las siguientes:
- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
  - (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
  - (c) la búsqueda de alternativas válidas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
  - (d) la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

## Fase de desarrollo

45. **Un activo inmaterial surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), debe ser reconocido como tal si, y sólo si, la empresa puede demostrar todos y cada uno de los extremos siguientes:**
- (a) **técnicamente, es posible completar la producción del activo inmaterial de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;**
  - (b) **su intención de completar el activo inmaterial en cuestión, para usarlo o venderlo;**
  - (c) **su capacidad de utilizar o vender el activo inmaterial;**
  - (d) **la forma en que el activo inmaterial vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo inmaterial, o para el activo en sí, o, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;**
  - (e) **la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para usar o vender el activo inmaterial; y**
  - (f) **su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo inmaterial durante su desarrollo.**
46. En la fase de desarrollo de un proyecto, la empresa puede, en algunos casos, identificar un activo inmaterial y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.
47. Son ejemplos de actividades de desarrollo las siguientes:
- (a) el diseño, construcción y prueba, preliminar a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
  - (b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
  - (c) el diseño, construcción y explotación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y
  - (d) el diseño, construcción y prueba de una solución ya escogida de nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

**NIC 38**

48. Con el fin de demostrar cómo puede, un determinado activo inmaterial, generar probables beneficios económicos futuros, la empresa evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo utilizando los principios de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. Si el activo en cuestión sólo genera sus rendimientos cuando actúa en combinación con otros activos, la empresa aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo, tal como se ha establecido en la NIC 36.
49. La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo inmaterial puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo necesarios, así como la capacidad de la empresa para asegurarse tales recursos. En ciertos casos, la empresa demostrará la disponibilidad de la financiación externa, obteniendo del prestamista una indicación de su voluntad positiva de financiar el plan presentado.
50. Con frecuencia, el sistema de costes de la empresa puede valorar de forma fiable los costes que conlleva la generación interna de un activo inmaterial, tales como los sueldos y otros gastos necesarios para asegurar los derechos intelectuales o las licencias o los programas informáticos desarrollados al efecto.
51. **No deben ser reconocidos como activos inmateriales las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.**
52. En esta Norma se mantiene el punto de vista de que tales desembolsos realizados en marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, si provienen de proyectos generados internamente, no pueden distinguirse del coste de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, tales partidas no se reconocerán como activos inmateriales.

**Coste de un activo inmaterial generado internamente**

53. El coste de un activo inmaterial generado internamente, para los propósitos del párrafo 22, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 19, 20 y 45. El párrafo 59 prohíbe reexpresar, en forma de elementos del activo, los gastos reconocidos previamente como componentes de la cuenta de resultados, ya sea en estados financieros anuales o en información financiera intermedia.
54. El coste de un activo inmaterial generado internamente, comprenderá todos los desembolsos de las actividades de crear, producir y preparar el activo para el uso al que va destinado, siempre que puedan serle atribuidos directamente, así como los que puedan distribuirse al mismo con criterios razonables y uniformes. En este coste se incluyen, en la medida que sean de aplicación:
  - (a) los desembolsos por materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo inmaterial;
  - (b) los sueldos y salarios, así como otros costes similares, del personal encargado directamente de la generación del activo;
  - (c) todos los desembolsos directamente atribuibles a la generación del activo, tales como los honorarios por registrar la propiedad y la amortización de las patentes o licencias utilizadas para generarlo; o
  - (d) los costes indirectos, necesarios para la generación del activo en cuestión, que puedan ser distribuidos al mismo con criterios razonables y uniformes (por ejemplo, la distribución de la depreciación de los activos materiales, las primas de seguro y los alquileres). La distribución de los costes indirectos se hará con criterios similares a los utilizados para la distribución de costes a las existencias (véase la NIC 2, Existencias). En la NIC 23, Costes por Intereses, se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del coste de los activos inmateriales generados internamente.
55. Los siguientes conceptos no son componentes del coste de los activos inmateriales generados internamente:
  - (a) los desembolsos por gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general para la empresa, salvo que su importe pueda ser atribuido directamente a la preparación del activo para el uso al que va destinado;
  - (b) los costes derivados de las ineficiencias, claramente identificadas, y las pérdidas en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado; y
  - (c) los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

## Ejemplo ilustrativo del párrafo 53

Una empresa tiene, en la fase de desarrollo, un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 20X5, los desembolsos ocasionados por el mismo fueron de 1 000, de los cuales 900 fueron incurridos antes del 1 de diciembre del 20X5, mientras que los 100 restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre de 20X5. La empresa es capaz de demostrar que, a 1 de diciembre de 20X5, el proceso productivo en desarrollo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo inmaterial. Se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, es de 500 (considerando debidamente, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X5, se reconocerá el proceso productivo como un activo inmaterial, con un coste de 100 (igual a los desembolsos incurridos desde el momento en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es, desde el 1 de diciembre). Los desembolsos, por importe de 900, en los que se incurrió antes del 1 de diciembre de 20X5 se reconocerán como gastos en la cuenta de resultados del ejercicio, puesto que no se cumplieron los criterios de reconocimiento hasta esa fecha. Estos importes nunca formarán parte del coste que tenga el proceso productivo, una vez reconocido en el balance.

A lo largo del año 20X6, los desembolsos incurridos han sido por importe de 2 000. Al final del año 20X6 se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, asciende a 1 900 (considerando debidamente, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X6, el coste del proceso productivo será de 2 100 (100 por desembolsos reconocidos al final de 20X5, más los 2 000 incurridos en 20X6). La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200, con el fin de ajustar el importe en libros que la partida tiene antes del deterioro de su valor (2 100), hasta alcanzar su importe recuperable (1 900). Esta pérdida por deterioro del valor sería objeto de reversión, en un ejercicio siguiente, siempre que se cumplieran los requisitos para su reversión, según se establecen en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

## RECONOCIMIENTO DE UN GASTO

56. **Los desembolsos realizados como consecuencia de la adquisición o generación interna de un elemento inmaterial deben reconocerse en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se incurren, a menos que:**
- (a) **formen parte del coste del activo inmaterial y se puedan capitalizar por cumplir los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 55); o bien**
  - (b) **la partida haya sido adquirida en una combinación de negocios tratada como una adquisición, y no pueda ser considerada como activo inmaterial, en cuyo caso este importe (incluido en el coste de adquisición de la empresa comprada) debe pasar a formar parte del saldo del fondo de comercio o del fondo de comercio negativo, en el momento de la adquisición (véase la NIC 22, Combinaciones de Negocios).**
57. En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la empresa beneficios económicos futuros, pero no se adquiere ni crea ningún activo, ni inmaterial ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En esos casos, el importe se reconocerá en la cuenta de resultados en el momento en que se incurre. Por ejemplo, los desembolsos por costes de investigación se reconocerán siempre con cargo al resultados en el ejercicio en el que se realizan. Otros ejemplos de gastos que se llevan a resultados son los siguientes:
- (a) gastos de establecimiento (costes de puesta en marcha de actividades), salvo que las partidas correspondientes formen parte del coste de un elemento del inmovilizado material, siguiendo lo establecido en la NIC 16, Inmovilizado Material. Los gastos de establecimiento incluyen costes de inicio de actividades, tales como costes legales y administrativos para el reconocimiento de la personalidad jurídica de la empresa, gastos de preapertura de una nueva instalación o de una actividad o gastos de comienzo de una explotación o de lanzamiento de nuevos productos o procesos;
  - (b) gastos de actividades formativas;
  - (c) gastos en publicidad y otras actividades promocionales;
  - (d) gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una empresa.
58. Lo establecido en el párrafo 56 no impide reconocer a los anticipos como activos, siempre que el pago, por los bienes o servicios correspondientes, haya sido hecho con anterioridad a la entrega o prestación de los mismos a la empresa.

**NIC 38**

No reconocimiento como activos de gastos de ejercicios anteriores

59. **Los desembolsos, realizados en una partida de carácter inmaterial, e inicialmente reconocidos en la cuenta de resultados como gastos del ejercicio correspondiente, por la empresa, ya sea en estados financieros anuales o en la información financiera intermedia, no podrán ser reconocidos posteriormente como parte del coste de un activo inmaterial.**

**DESEMBOLSOS POSTERIORES A LA ADQUISICIÓN**

60. **Los desembolsos posteriores, en los que se incurra tras la adquisición de un activo inmaterial o de su terminación por parte de la empresa, deben ser tratados como cargos en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se incurra en ellos, salvo que:**
- (a) **sea probable que tales desembolsos permitan al activo generar beneficios económicos, en el futuro, adicionales a los inicialmente previstos para el rendimiento normal del mismo; y además que**
  - (b) **tales desembolsos puedan ser valorados y atribuidos al activo de forma fiable.**

**Cuando se cumplan esas dos condiciones, el desembolso posterior a la compra debe ser añadido como mayor coste al importe en libros del activo inmaterial<sup>(1)</sup>.**

61. Los desembolsos realizados en un activo inmaterial con posterioridad a su adquisición o su terminación por parte de la empresa, se reconocerán con cargo a los resultados, siempre que vengan exigidos por el mantenimiento del activo en su nivel inicial previsto de rendimiento. La naturaleza de los activos inmateriales es tal que, en muchos casos, no será posible determinar si es probable que el importe del desembolso posterior vaya a mejorar, o simplemente a mantener, los beneficios económicos que surgen de la empresa por causa de tales activos. Además, resultará con frecuencia difícil atribuir tales desembolsos a un activo inmaterial en particular, en lugar de a la empresa en su conjunto. Por tanto, sólo en raras ocasiones un determinado desembolso, realizado con posterioridad al reconocimiento inicial de un activo inmaterial adquirido o generado internamente, puede dar lugar a aumentos en el coste capitalizado del elemento en cuestión.
62. De forma coherente con el párrafo 51, los desembolsos posteriores a la adquisición, en marcas, cabeceras de periódicos o revistas, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (ya hayan sido adquiridos al exterior o se hayan generado internamente), se considerarán siempre gastos del ejercicio, con el fin de evitar el reconocimiento de cualquier fondo de comercio generado internamente.

**VALORACIÓN CON POSTERIORIDAD AL RECONOCIMIENTO INICIAL***Tratamiento preferente*

63. **Tras el reconocimiento inicial, los elementos del activo inmaterial deben ser contabilizados según su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que les hayan podido afectar.**

*Tratamiento alternativo permitido*

64. **Tras el reconocimiento inicial, los elementos de los activos inmateriales deben ser contabilizados según sus valores revalorizados, esto es, deben ser contabilizados según su valor razonable en la fecha de la revalorización menos la amortización acumulada, practicada con posterioridad y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor del activo con posterioridad a la revalorización. Para fijar el importe de las revalorizaciones, según esta Norma, el valor razonable debe determinarse por referencia a un mercado activo. Por otra parte, las revalorizaciones deben tener lugar con la suficiente regularidad como para que el importe en libros del elemento no difiera, de forma significativa, del que se habría calculado utilizando el valor razonable en la fecha del balance.**
65. Este tratamiento alternativo permitido no contempla:
- (a) la revalorización de los desembolsos en activos inmateriales que no hayan sido reconocidos previamente como activos; ni
  - (b) el reconocimiento inicial de activos inmateriales por valores diferentes de su coste.

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-6: Costes de Modificación de los Programas Informáticos Existentes.

66. El tratamiento alternativo permitido se aplicará después de haber reconocido el activo inmaterial por su coste de adquisición o producción. No obstante, si sólo se llega a reconocer, como activo, una parte del coste total del elemento, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 53), el tratamiento alternativo permitido se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, el tratamiento alternativo permitido puede ser aplicado también a un activo inmaterial que haya sido recibido por medio de una subvención oficial y se haya reconocido por un valor simbólico en el balance (véase el párrafo 33).
67. Es poco común la existencia de un mercado activo, tal como ha sido descrito en el párrafo 7, para las partidas inmateriales, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados muy activos para las licencias de taxi libremente transferibles, para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos inmateriales son objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por tales razones, el precio que se paga por un activo en una explotación de esta naturaleza puede no suministrar evidencia alguna sobre el valor razonable de otro distinto. Finalmente, hay que considerar que los precios de los mercados, con mucha frecuencia, no están disponibles para el público en general.
68. La frecuencia de las revalorizaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos inmateriales que son objeto de revalorización. Si el valor razonable de un activo revalorizado difiere, de forma importante, de su importe en libros, es necesaria una nueva revalorización. Algunos activos inmateriales pueden experimentar movimientos importantes y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revalorizaciones anuales. Tales revalorizaciones frecuentes serán innecesarias para activos inmateriales con movimientos insignificantes en sus valores razonables.
69. Cuando se revaloriza un activo inmaterial, la amortización acumulada hasta el momento de la revalorización se puede tratar de dos maneras:
- (a) ajustándola proporcionalmente en función del cambio experimentado por el importe bruto en libros antes de amortizaciones del activo, de forma que el importe final en libros para el activo inmaterial, tras la revalorización, sea igual al importe revalorizado que se quiere conseguir; o bien
  - (b) eliminándola por compensación con el importe bruto en libros del activo, de forma que sea el saldo neto resultante el que se revalore hasta el importe correspondiente.
70. ***Si un activo inmaterial es objeto de revalorización, todos los demás activos de su misma clase deben también ser revalorizados, a menos que no exista un mercado activo para esos elementos.***
71. Una clase de activos inmateriales es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la empresa. Los elementos que componen una misma clase se revalorizarán simultáneamente, con el fin de evitar una revalorización selectiva de los activos, y la presentación de saldos en los estados financieros que representen una mezcla de costes y valores de diferentes momentos en el tiempo.
72. ***Si un elemento inmaterial, dentro de una clase de activos inmateriales revalorizados, no pudiera ser objeto de revalorización porque no hay un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión debe ser contabilizado según su coste de adquisición o producción, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor, acumuladas, que le hayan podido afectar.***
73. ***Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo inmaterial, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del elemento debe ser el importe revalorizado, en la fecha de la última vez que se haya practicado la revalorización por referencia al mercado activo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que le hayan podido afectar a partir de entonces.***
74. El hecho de que no continúe habiendo un mercado activo para proceder a revalorizar un elemento del activo inmaterial, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto que es preciso realizar las comprobaciones sobre deterioro marcadas en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.
75. Si, en alguna fecha posterior a la desaparición del mercado activo, el valor razonable del activo inmaterial pudiera determinarse de nuevo por referencia al mercado, se aplicará el tratamiento alternativo permitido desde esa misma fecha.

## NIC 38

76. **Cuando se incremente el importe en libros de un activo inmaterial como consecuencia de una revalorización, dicho aumento debe ser llevado directamente a una cuenta de reservas por revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento deberá ser reconocido como ingreso del ejercicio en la medida en que exprese la reversión de un decremento de valor del mismo activo que fue reconocido previamente como una pérdida.**
77. **Cuando se reduce el importe en libros de un activo inmaterial como consecuencia de una revalorización, dicha disminución debe ser reconocida como una pérdida del ejercicio. No obstante, el decremento debe ser cargado directamente contra cualquier cuenta de reserva por revalorización registrada previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal decremento no exceda el saldo de la citada cuenta de reservas por revalorización.**
78. Cuando se consideren realizadas, las reservas por revalorización acumuladas que formen parte del patrimonio neto pueden ser transferidas directamente a las reservas por ganancias acumuladas. El importe total de las reservas por revalorización acumuladas se puede considerar realizado cuando se produzca el retiro o se venda el activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe de las reservas por revalorización, a medida que éste sea utilizado por la empresa, en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al ejercicio corriente, calculada a partir del importe en libros revalorizado, y la que hubiera sido calculada utilizando el coste histórico del activo. La transferencia de las reservas por revalorización a las reservas por ganancias acumuladas no se realizará a través de la cuenta de resultados.

## AMORTIZACIÓN

*Periodo de amortización*

79. **El importe depreciable de cualquier elemento del activo inmaterial debe ser distribuido, de forma sistemática, entre los años que componen su vida útil. Existe una presunción, que puede ser rechazada en ciertos casos justificados, de que la vida útil de un activo inmaterial no puede exceder de veinte años, contados desde el momento en que el elemento está disponible para ser utilizado. La amortización debe comenzar en cuanto el activo esté disponible para el uso al que va destinado.**
80. A medida que se van consumiendo, con el tiempo, los beneficios económicos incorporados a los activos inmateriales, se irá reduciendo el importe en libros de los mismos de forma que refleje este consumo. Esto puede conseguirse mediante una distribución sistemática del coste del activo, o de su importe revalorizado, menos el valor residual que le pueda corresponder, como un gasto a lo largo de la vida útil del elemento. La amortización se reconocerá con independencia de que haya existido un aumento, por ejemplo, en el valor razonable o en el importe recuperable del activo. Para determinar la vida útil de un activo inmaterial, es preciso considerar muchos factores, entre los que se incluyen:
- (a) el uso esperado del activo por parte de la empresa, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
  - (b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
  - (c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica o de otro tipo;
  - (d) la estabilidad de la industria en la que va a operar el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el elemento en cuestión;
  - (e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean presentes o potenciales;
  - (f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la empresa para alcanzar ese nivel;
  - (g) el periodo de control sobre el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, impuestos sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y
  - (h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la empresa.



81. Dada la experiencia actual de cambios rápidos en la tecnología, tanto los programas informáticos como otros activos inmateriales están sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que su vida útil sea corta.
82. Las estimaciones de la vida útil de un activo inmaterial se vuelven, por lo general, menos fiables a medida que la vida útil potencial se incrementa. En esta Norma se adopta la presunción de que es improbable que la vida útil de los elementos del activo inmaterial sea mayor de veinte años.
83. En casos muy raros, puede existir una evidencia convincente de que la vida útil, de un determinado activo inmaterial, va a superar el anterior periodo de veinte años. En tales casos, en los que se rechaza la presunción de que la vida útil no va a superar los veinte años, la empresa:
- (a) amortizará el activo inmaterial en el periodo que represente la mejor estimación de su vida útil;
  - (b) estimará el importe recuperable del activo inmaterial, al menos, anualmente, con el fin de detectar cualquier pérdida por deterioro del valor del elemento (véase el párrafo 99); y
  - (c) revelará a través de una nota las razones por las que ha rechazado la citada presunción, así como los factores que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del activo inmaterial (véase el párrafo 11.a).

#### Ejemplos

- A. La empresa ha comprado un derecho exclusivo para producir electricidad de origen hidráulico para un periodo de sesenta años. Los costes de generar energía hidráulica son mucho menores que los de producirla utilizando fuentes alternativas. Se espera que, dentro del área geográfica que rodea a la central hidroeléctrica, se demande una importante cantidad de electricidad durante, al menos, los próximos sesenta años.
- La empresa amortizará el coste del derecho a producir electricidad en un periodo de sesenta años, salvo que encuentre evidencia de que la vida útil de la concesión es más corta.
- B. La empresa ha adquirido el derecho a explotar una autopista de peaje durante un periodo de treinta años. No existen planes de construcción de carreteras alternativas en el área cubierta por la autopista. Se espera que la autopista esté en uso por un periodo mínimo de treinta años.
- La empresa amortizará el coste de los derechos de explotación de la autopista en un periodo de treinta años, salvo que encuentre evidencia de que la vida útil de la concesión es más corta.
84. La vida útil de un activo inmaterial puede ser muy larga, pero siempre estará limitada en el tiempo. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo inmaterial, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte forzosamente irreal.
85. ***Si el control sobre los beneficios económicos futuros de un activo inmaterial se ha logrado a través de la consecución de derechos legales que han sido obtenidos por un periodo limitado de tiempo, la vida útil del activo en cuestión no debe exceder del periodo cubierto por tales derechos, a menos que:***
- (a) ***los derechos sean renovables; y***
  - (b) ***la renovación de los mismos sea prácticamente segura.***
86. Pueden existir factores de índole económica y legal que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo inmaterial: los factores de tipo económico determinan el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros, mientras que los factores de tipo legal pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la empresa controlará el acceso a tales beneficios. La vida útil será igual al más corto de los periodos que vengan determinados por estos factores.
87. Los siguientes factores, entre otros, indicarán que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura:
- (a) el valor razonable del activo inmaterial no experimenta reducciones a medida que se aproxima la fecha inicial de caducidad o no se reduce por un importe mayor del coste de renovar el derecho correspondiente;

**NIC 38**

- (b) existe evidencia (posiblemente a partir de experiencia pasada) de que los derechos legales van a ser renovados; y
- (c) existe evidencia de que se cumplirán las condiciones eventualmente necesarias para obtener la renovación de los derechos correspondientes.

*Método de amortización*

88. **El método de amortización utilizado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, deberá adoptarse el método lineal de amortización. La cuota de amortización calculada debe ser cargada como gasto del ejercicio, a menos que otra Norma Internacional de Contabilidad permita, o bien exija, que tal importe se incluya en el importe en libros de otro activo.**
89. Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre dichos métodos se encuentran el de amortización lineal, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de suma de unidades producidas. El método usado para cada activo en particular se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos y será aplicado de forma uniforme en cada ejercicio, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de los beneficios económicos derivados del activo. En raras ocasiones, o quizá en ninguna, existirá una evidencia suficiente como para apoyar un método de amortización que produzca, en los activos inmateriales, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal.
90. Normalmente, la cuota de amortización será reconocida como un gasto del ejercicio. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos, incorporados a un activo se absorben dentro de la empresa en la producción de otros activos, en vez de dar lugar a un gasto. En tales casos, la cuota de amortización formará parte del coste de esos otros activos, de forma que será incluida en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos inmateriales utilizados en el proceso de producción, se incorpora al importe en libros de las existencias (véase la NIC 2, Existencias).

*Valor residual*

91. **Debe suponerse que el valor residual de un activo inmaterial es nulo a menos que:**
- (a) **exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o bien que**
  - (b) **haya un mercado activo para la clase de activo inmaterial en cuestión, y además:**
    - (i) **pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y**
    - (ii) **sea probable que tal mercado subsista al final de la vida útil del mismo.**
92. El importe depreciable de un activo se determinará después de deducir el correspondiente valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la empresa espera vender el activo inmaterial antes de que termine su vida económica.
93. Si se adopta el tratamiento preferente, el valor residual se estimará utilizando los precios que se den en el mercado en el momento de la adquisición, para la venta de un activo similar, que haya alcanzado el final de su vida útil estimada y que se haya explotado en similares condiciones a las que se van a emplear para el activo que se está valorando. El valor así conseguido no será objeto de modificaciones posteriores como consecuencia de cambios en los precios o en el valor de mercado. Si se escoge el tratamiento alternativo permitido, se hará una nueva estimación del valor residual, coincidiendo con cada revalorización practicada, para lo cual se utilizarán los precios que se den en el mercado en ese momento.

*Revisiones del periodo y del método de amortización*

94. **Tanto el periodo como el método de amortización utilizados deben ser objeto de revisión, como mínimo, al final de cada ejercicio. Si la nueva vida útil esperada difiere significativamente de las estimaciones anteriores, debe cambiarse el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio significativo en el patrón esperado de generación de beneficios económicos por parte del activo, el método de amortización debe ser modificado para que refleje estos cambios. Los efectos que estas modificaciones en el periodo y en el método de amortización, produzcan en las cuotas de amortización del ejercicio en el que se detecten y en los posteriores, deben ser tratados como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.**

95. A lo largo de la vida del activo inmaterial, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil resulta inapropiada. Por ejemplo, la vida útil puede ser alargada por causa de desembolsos efectuados con posterioridad a la adquisición o terminación del activo, siempre que produzcan el efecto de mejorar las condiciones del activo y colocarlas por encima del nivel de rendimiento originalmente establecido para el mismo. Por lo contrario, el hecho de que se reconozca una eventual pérdida por deterioro del valor, puede indicar que es preciso cambiar el periodo de amortización.
96. Con el transcurso del tiempo, el patrón de aparición de los beneficios futuros esperados por la empresa, para un determinado activo inmaterial, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de aplicar el método de amortización lineal, resulta más apropiado el método de amortización basado en aplicar un porcentaje constante sobre el importe en libros al comienzo de cada ejercicio. Otro caso, que puede servir para ilustrar el cambio en el patrón de beneficios esperados, es cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de actividad. En tal caso, los beneficios económicos procedentes del activo en cuestión, pueden no comenzar a recibirse hasta ejercicios posteriores.

#### RECUPERACIÓN DEL IMPORTE EN LIBROS — PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR

97. Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos inmateriales, la empresa aplicará la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En dicha Norma se explica cómo ha de proceder la empresa para revisar el importe en libros de sus activos, y también cómo ha de determinar el importe recuperable de un determinado activo, para reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.
98. Según la NIC 22, Combinaciones de Negocios, si una pérdida por deterioro del valor tiene lugar antes de que termine el primer ejercicio, comenzado tras la compra de un activo inmaterial, dentro de una combinación de negocios que fue tratada como una adquisición, esta pérdida será reconocida, por una parte, como un ajuste simultáneo en los valores del activo adquirido, y por otra, en el valor del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, registrados en el momento de la combinación. No obstante, si la pérdida por deterioro estuviera relacionada con sucesos específicos o cambios en las circunstancias, ocurridos tras la fecha de adquisición, se reconocería según las prescripciones de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, y no como un ajuste en el fondo de comercio o fondo de comercio negativo, registrados en el momento de contabilizar la combinación de negocios.
99. **Además de seguir las prescripciones que figuran en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, la empresa debe proceder a estimar, al final de cada ejercicio, incluso si no hubiese indicación de pérdidas por deterioro del valor, el importe recuperable de los siguientes activos inmateriales:**
- (a) **cada activo de tipo inmaterial que no esté todavía disponible para su utilización; y**
  - (b) **cada uno de los activos inmateriales cuyo periodo de amortización excede los veinte años, desde la fecha en que estuvo disponible para su utilización.**

**El importe recuperable debe determinarse utilizando las reglas contenidas en la NIC 36, procediéndose, en consecuencia, a reconocer contablemente las pérdidas por deterioro del valor detectadas.**

100. La capacidad que tiene un activo inmaterial para generar beneficios económicos en el futuro, en un importe suficiente como para recuperar su coste, estará sujeta normalmente a una gran incertidumbre, hasta el momento en que el activo esté listo para su utilización. Por tanto, en esta Norma se exige a la empresa que compruebe, al menos con una periodicidad anual, la posible pérdida por deterioro del valor de los activos inmateriales que no estén todavía preparados para la utilización a la que van destinados.
101. A veces, es difícil detectar si un determinado activo inmaterial ha sufrido una pérdida por deterioro del valor porque, entre otras cosas, no existe necesariamente una evidencia cierta del proceso de obsolescencia. Este tipo de dificultad aparece, en particular, en el caso de activos con una vida útil prolongada. Como consecuencia de lo anterior, esta Norma exige, como mínimo, un cálculo anual del importe recuperable para aquéllos activos cuya vida útil exceda de veinte años a partir del momento en que están disponibles para ser utilizados.
102. El requisito de comprobación anual de la pérdida por deterioro del valor para los activos inmateriales, se aplicará siempre que al activo se le haya estimado una vida útil superior a veinte años a partir del momento en que se comience a utilizar. Por tanto, si se diera el caso de que, al proceder a reconocerlo inicialmente, se estimó para un determinado activo inmaterial una vida útil menor de veinte años, pero por desembolsos posteriores fue ampliada hasta superar los veinte años desde que el activo estuvo dispuesto por primera vez para su utilización, la empresa ejecutará en todo caso las comprobaciones sobre pérdidas por deterioro del valor exigidas por el párrafo 99(b), y procederá a revelar la información exigida en el párrafo 111(a).

**NIC 38**

## RETIROS Y ENAJENACIONES DE ACTIVOS INMATERIALES

103. *Los elementos del activo inmaterial deben darse de baja (esto es, eliminarse del balance) cuando sean enajenados o abandonados, o bien cuando no se esperen ya beneficios económicos futuros de los mismos por su utilización y liquidación posterior.*
104. *Las pérdidas o ganancias procedentes de la enajenación o abandono de un activo inmaterial deben determinarse como diferencia entre los importes netos obtenidos de la venta de los mismos, en su caso, y el importe en libros del activo en cuestión. Tales cantidades deben ser consideradas como gastos o ingresos, según el caso, en la cuenta de resultados del ejercicio en que se produzca la enajenación o abandono del elemento.*
105. Si se procede a intercambiar un activo por otro similar, en las circunstancias descritas en el párrafo 35, el coste del activo que se ha adquirido será igual al importe en libros del activo que se ha entregado a cambio, de forma que no se produzcan ni pérdidas ni ganancias en la explotación.
106. Cuando se procede a retirar de su utilización habitual al activo inmaterial y se mantiene para ser enajenado o abandonado, se valorará según su importe en libros en la fecha de retiro. Como mínimo una vez, al final de cada ejercicio, la empresa comprobará si el activo ha tenido pérdidas por deterioro del valor, aplicando las reglas de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En su caso, procederá a reconocer inmediatamente tales pérdidas.

## INFORMACIÓN A REVELAR

De tipo general

107. *En los estados financieros se debe revelar, para cada clase de activos inmateriales, y distinguiendo entre los activos que se han generado internamente y los demás, la siguiente información:*
- (a) *las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;*
  - (b) *los métodos de amortización utilizados;*
  - (c) *el importe bruto en libros y la amortización acumulada (a la que se sumará, en su caso, el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final del ejercicio;*
  - (d) *la rúbrica o rúbricas, de la cuenta de resultados, en las que está incluida la amortización practicada a los activos inmateriales;*
  - (e) *una conciliación de los valores en libros al inicio y al final del ejercicio, mostrando:*
    - (i) *los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos o de combinaciones de empresas;*
    - (ii) *las enajenaciones y retiros de elementos;*
    - (iii) *los incrementos y decrementos, durante el ejercicio, procedentes de revalorizaciones efectuadas según se indica en los párrafos 64, 76 y 77, así como de pérdidas por deterioro del valor, o recuperaciones del mismo, llevadas directamente al patrimonio neto siguiendo las reglas de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, si las hubiere;*
    - (iv) *las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, a lo largo del ejercicio, en la cuenta de resultados, siguiendo la NIC 36, si las hubiere;*
    - (v) *las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del ejercicio, que se hayan llevado a la cuenta de resultados, si las hubiere;*
    - (vi) *el importe de la amortización reconocida durante el ejercicio;*
    - (vii) *las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros de entidades extranjeras; y*
    - (viii) *otros cambios habidos en el importe en libros durante el ejercicio.*

*No es obligatorio presentar información comparativa de ejercicios anteriores.*

108. Una clase de activos inmateriales es un conjunto de activos de uso y naturaleza similar, dentro de la explotación de la empresa. Son ejemplos de clases distintas los siguientes tipos de elementos:

- (a) marcas;
- (b) cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;
- (c) programas y aplicaciones informáticas;
- (d) concesiones y franquicias;
- (e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;
- (f) recetas o fórmulas, modelos diseños y prototipos; y
- (g) activos inmateriales en curso.

Las clases mencionadas arriba pueden ser desagregadas (o agregadas en su caso) en otras más pequeñas (más grandes, en su caso), siempre que ello produzca una información más relevante para los usuarios de los estados financieros.

109. En el caso de los activos inmateriales que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, la empresa revelará, además de los detalles requeridos en los anteriores apartados (e) (iii) a (e) (v) del párrafo 107, la información exigida por la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

110. La empresa revelará, asimismo, la naturaleza y efecto de los eventuales cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto importante en el ejercicio corriente o que se espere tengan repercusión significativa en futuros ejercicios, utilizando las reglas contenidas en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. Tales revelaciones pueden ser necesarias por causa de cambios en:

- (a) el periodo de amortización;
- (b) el método de amortización; o
- (c) los valores residuales.

111. **Los estados financieros deben también revelar información acerca de los siguientes extremos:**

- (a) **en el caso de que un determinado activo inmaterial se amortice en un periodo superior a veinte años, las razones por las que se ha rechazado la presunción de que la vida útil de un activo inmaterial no puede superar ese periodo, a contar desde que el mismo está disponible para su utilización. Al informar sobre las anteriores razones, la empresa debe también describir el factor, o los factores, que han jugado un papel significativo en la determinación de la vida útil del activo en cuestión;**
- (b) **una descripción, informando del importe en libros y del periodo restante de amortización, de cualquier activo inmaterial que sea significativo dentro de los estados financieros de la empresa, tomados en su conjunto;**
- (c) **para los activos inmateriales que se hayan adquirido mediante una subvención oficial, y hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 33):**
  - (i) **el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;**
  - (ii) **su importe en libros; y**
  - (iii) **si se contabilizan, en los ejercicios siguientes a la adquisición, utilizando el tratamiento preferente o el tratamiento alternativo permitido por esta Norma;**
- (d) **la eventual existencia, y el importe en libros correspondiente, de los activos inmateriales cuya titularidad tiene alguna restricción, así como los valores contables de los activos inmateriales que sirven como garantías de deudas; y**
- (e) **el importe de los compromisos, si existen, para la adquisición de activos inmateriales.**

112. Cuando la empresa proceda a describir el factor, o los factores, que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del activo inmaterial cuya amortización se extiende más allá de veinte años, tendrá que considerar la lista de los factores ofrecida en el párrafo 80.

**NIC 38**

*Activos inmateriales contabilizados según el método alternativo permitido*

113. **En el caso de activos inmateriales contabilizados por sus valores revalorizados, la empresa debe proceder a revelar la siguiente información:**
- (a) **por clase de activos inmateriales:**
    - (i) **la fecha efectiva de la revalorización;**
    - (ii) **el importe en libros de los activos inmateriales revalorizados; y**
    - (iii) **el importe en libros que se habría incluido en los estados financieros si los activos inmateriales se hubieran contabilizado utilizando el tratamiento preferente del párrafo 63; y**
  - (b) **los saldos de las reservas por revalorización, tanto al principio como al final del ejercicio, que proceden de los activos inmateriales, indicando los cambios habidos en la partida durante el ejercicio, así como cualesquiera restricciones para el reparto de la misma a los accionistas.**
114. Puede ser necesario, para los propósitos de las revelaciones exigidas en el párrafo anterior, proceder a la agregación de las clases de activos inmateriales revalorizados. No obstante, las citadas clases no se agregarán si de esta explotación pudieran resultar saldos mixtos que incluyeran activos valorados según el tratamiento preferente, junto con otros valorados según el tratamiento alternativo permitido para años posteriores a la adquisición.

*Desembolsos por investigación y desarrollo*

115. **En los estados financieros se deberá revelar el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos en la cuenta de resultados durante el ejercicio.**
116. En los desembolsos por investigación y desarrollo se incluirán tanto los que son directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo, como otros que se puedan distribuir de forma razonable y coherente a las mismas (véanse los párrafos 54 y 55, donde figuran las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se pueden incluir para cumplir los objetivos de las exigencias informativas señaladas en el párrafo 115).

*Otra información*

117. Se aconseja, pero no se exige, que las empresas aporten la siguiente información adicional:
- (a) una descripción de los activos inmateriales completamente amortizados que se encuentran todavía en uso; y
  - (b) una breve descripción de los activos inmateriales que, aún estando controlados por la empresa, no se reconocen como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que la misma estuviese en vigencia.

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

118. **En la fecha de entrada en vigor de esta Norma (o en la fecha de adopción por parte de la empresa, si es anterior), se aplicará lo establecido en las tablas que se encuentran a continuación. En todos los demás casos, diferentes a los detallados en las citadas tablas, esta Norma debe aplicarse de forma retrospectiva, salvo que resultara imposible hacerlo.**
119. Las tablas que figuran a continuación exigen la aplicación retrospectiva siempre y cuando sea necesario eliminar una partida que no cumpla los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma o bien si la valoración anterior del activo inmaterial resulta contradictoria con los principios fijados en la misma (por ejemplo, los activos inmateriales que nunca han sido objeto de amortización, o que han sido revalorizados sin considerar como referencia un mercado activo). En los demás casos se exige, o en algunos casos se permite, la aplicación prospectiva de los requisitos para el reconocimiento y amortización de las partidas de naturaleza inmaterial.

120. *El efecto que produzca la adopción de esta Norma, en la fecha de entrada en vigor o antes, si la empresa decidiese aplicarla, debe ser reconocido según las reglas establecidas en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, esto es, como un ajuste, ya sea en el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas del ejercicio más antiguo del que se presente información (tratamiento preferente de la NIC 8), ya sea en la ganancia o la pérdida neta del ejercicio corriente (tratamiento alternativo permitido por la NIC 8).*
121. *En los primeros estados financieros emitidos siguiendo las reglas establecidas en esta Norma, la empresa debe revelar información sobre las disposiciones transitorias que haya adoptado, en el caso de que en las mismas se permita la elección entre tratamientos alternativos.*

#### Disposiciones transitorias — Reconocimiento

Circunstancias	Exigencias contables
1. La partida de carácter inmaterial ha sido reconocida como un activo independiente —haya o no sido calificado como activo inmaterial— y, en la fecha de entrada en vigor de esta Norma (o en la fecha de su adopción por parte de la empresa, si es anterior), la citada partida no cumple con la definición, o con los criterios para el reconocimiento, de un activo inmaterial.	
(a) La partida fue adquirida en una combinación de negocios calificada como una adquisición.	<p>(i) Reasignar la partida como un componente del fondo de comercio o del fondo de comercio negativo; y</p> <p>(ii) ajustar, de forma retrospectiva, el fondo de comercio (o fondo de comercio negativo) que se reconoció en el momento de la adquisición, como si la partida siempre hubiera estado incluida en tal cuenta, lo que quiere decir, que si el fondo de comercio (o fondo de comercio negativo) fue reconocido como un activo y amortizado posteriormente, se habrá de estimar la amortización acumulada que se hubiera reconocido en el caso de que la partida inmaterial hubiera estado reconocida como fondo de comercio desde el momento de la adquisición, y ajustar de acuerdo con ello el importe actual en libros del citado fondo de comercio.</p>
(b) La partida no fue adquirida en una combinación de negocios contabilizada como adquisición (por ejemplo, si fue comprada por separado o generada internamente).	Dar de baja la partida en cuestión, esto es, eliminarla del balance.
2. La partida de carácter inmaterial ha sido reconocida como un activo independiente —haya o no sido calificado como activo inmaterial— y, en la fecha de entrada en vigor de esta Norma (o en la fecha de su adopción por parte de la empresa, si es anterior), la citada partida cumple con la definición, y con los criterios para el reconocimiento, de un activo inmaterial.	
(a) El activo fue reconocido inicialmente al coste.	Clasificar el activo como activo inmaterial. El coste inicialmente reconocido se considera correctamente establecido. Véanse las disposiciones transitorias para la valoración y amortización de la partida con posterioridad a la adquisición, contempladas en las circunstancias 4 y 5, que se pueden consultar más abajo.
(b) El activo fue reconocido, inicialmente, por un importe diferente al coste.	<p>(i) Clasificar el activo como activo inmaterial; y</p> <p>(ii) volver a estimar el importe en libros del activo según su coste (o por su valor revalorizado, tras el reconocimiento inicial al coste) menos la amortización acumulada, tal como establece esta Norma.</p> <p>Si el coste del activo inmaterial no pudiera ser establecido, dar de baja el elemento (esto es, eliminarlo del balance).</p>

## NIC 38

3. En la fecha de entrada en vigor de esta Norma (o en la fecha de adopción por parte de la empresa, si es anterior), la partida cumple tanto la definición como los criterios para su reconocimiento como activo inmaterial, pero no se ha procedido a reconocerla como tal.
- (a) El activo inmaterial fue adquirido mediante una combinación de negocios, calificada como una adquisición, y se procedió a incluirlo como parte del fondo de comercio en la misma.
- (b) El activo inmaterial no fue adquirido en una combinación de negocios, tratada contablemente como una adquisición (si, por ejemplo, fue comprado por separado o generado internamente).
- Se aconseja, pero no se exige, el reconocimiento de la partida como activo inmaterial. En el caso de que se proceda a su reconocimiento por separado:
- (i) evaluar el importe en libros del activo según su coste (o por su valor revalorizado) menos la amortización acumulada, según se establece en esta Norma, y
- (ii) ajustar, de forma retrospectiva y con efectos de la fecha de adquisición, el fondo de comercio, como si el activo inmaterial no hubiese formado parte del mismo en la fecha de adquisición, lo que significa, por ejemplo, que si el fondo de comercio fue tratado como un activo y amortizado, será preciso estimar por separado el efecto en la amortización acumulada del fondo de comercio de la separación del activo inmaterial, y proceder a ajustar el importe en libros del fondo de comercio de acuerdo con los cálculos resultantes.
- El citado activo inmaterial no debe ser objeto de reconocimiento.

## Disposiciones transitorias — Amortización de un activo inmaterial contabilizado según el trattamento preferente

- | Circunstancias   | Exigencias contables  |
|--|---|
| 4. El activo no ha sido amortizado previamente, o se ha considerado que el cargo por amortización debía ser nulo.  | Reexpresar el importe en libros del activo como si la amortización acumulada se hubiese determinado siempre siguiendo las reglas dadas en esta Norma.   |
| 5. El activo ha sido amortizado previamente. La amortización acumulada difiere de la que se habría determinado según esta Norma (porque el período de amortización y/o el método de amortización son distintos). | No se debe proceder a reexpresar el importe en libros del activo inmaterial por el efecto de cualquier diferencia entre la amortización acumulada previamente calculada, y la que correspondería según esta Norma. En su lugar, se procederá a amortizar el importe en libros del activo a lo largo de su vida útil restante, determinada según lo establecido por esta Norma (es decir, las variaciones en el valor se tratan como cambios en las estimaciones contables — véase el párrafo 94). |

## Disposiciones transitorias — Activos inmateriales revalorizados

- | Circunstancias   | Exigencias contables   |
|--|--|
| 6. El activo inmaterial se ha contabilizado por su valor revalorizado, sin determinar este importe por referencia a un mercado activo. |  |
| (a) Existe un mercado activo para el elemento.   | El activo debe ser revalorizado, tomando como referencia este mercado activo, en la fecha de entrada en vigencia de esta Norma (o en la fecha de adopción por parte de la empresa, si fuera anterior).     |
| (b) No existe un mercado activo para el elemento.  | (i) Eliminar el efecto de cualquier revalorización anterior; y<br>(ii) evaluar el importe en libros del activo, según su coste menos la amortización acumulada, según las reglas contenidas en esta Norma. |



## FECHA DE VIGENCIA

122. *Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si alguna empresa aplica esta Norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de julio de 1999:*
- (a) *debe dar cuenta de este hecho en la nota correspondiente, y*
  - (b) *debe adoptar simultáneamente la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios, y la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.*
123. Esta Norma deroga a las siguientes Normas:
- (a) NIC 4, Contabilización de la Depreciación, con respecto a la amortización de los activos inmateriales, y
  - (b) NIC 9, Costes de Investigación y Desarrollo

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 40 (NIC 40)****Inmuebles de inversión**

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada por el Consejo del IASC, en marzo de 2000, y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2001.

Esta Norma sustituye a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, en lo que respecta a los inmuebles de inversión. La NIC fue retirada cuando esta Norma entró en vigor.

En enero de 2001, la NIC 41, Agricultura, modificó el párrafo 3. El texto modificado tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2003.

## INTRODUCCIÓN

1. La NIC 40 prescribe el tratamiento contable de los inmuebles de inversión así como las revelaciones correspondientes. Esta Norma tiene vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja aplicarla con anterioridad a esa fecha.
2. Esta Norma sustituye los requisitos previamente establecidos en la NIC 25, Contabilización de las Inversiones. En la NIC 25, se permitía a la empresa escoger entre varios tratamientos para los inmuebles de inversión (coste menos depreciación en función del tratamiento preferente de la NIC 16, Inmovilizado Material; la cuantía revalorizada menos la depreciación en función del tratamiento alternativo permitido de la NIC 16; el coste menos el deterioro en función de la NIC 25 o el importe revalorizado en función de la NIC 25). La NIC 25 fue retirada cuando esta Norma entró en vigor.
3. Los inmuebles de inversión se definen como inmuebles (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o bien ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas o plusvalías, o ambas, en lugar de para:
  - (a) su uso en la producción de bienes o prestación de servicios, o para fines administrativos, o bien para
  - (b) su venta en el curso ordinario de la explotación.

**NIC 40**

4. Esta Norma no trata de:
  - (a) inmuebles ocupados por el dueño (esto es, inmuebles que se tienen para uso en la producción o suministro de bienes o servicios o bien para fines administrativos) — contabilizados en función de lo establecido en la NIC 16, Inmovilizado Material, ya sea por su coste menos la depreciación o bien por su valor revalorizado menos la amortización posterior;
  - (b) inmuebles que se tienen para vender en el curso ordinario de la explotación — contabilizados al menor de: el coste o el valor neto realizable, en función de lo establecido en la NIC 2, Existencias;
  - (c) inmuebles que están siendo construidos o desarrollados para uso futuro como inmuebles de inversión — la NIC 16 es aplicable a tales inmuebles hasta que se complete la construcción o desarrollo, en cuyo momento el elemento se convierte en inmuebles de inversión siendo de aplicación esta Norma. No obstante, esta Norma es también de aplicación a los inmuebles de inversión que están siendo desarrollados de nuevo para ser usados en el futuro como inmuebles de inversión;
  - (d) los intereses que un arrendatario posee en un acuerdo de arrendamiento operativo — cubiertos por la NIC 17, Arrendamientos;
  - (e) los activos biológicos adheridos a terrenos y relacionados con la actividad agrícola — cubiertos por la NIC 41, Agricultura; e
  - (f) inversiones en derechos mineros, de exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares.
5. Esta Norma permite que la empresa elija entre dos opciones:
  - (a) modelo del valor razonable: el inmueble de inversión debe ser valorado según su valor razonable y los cambios en este valor razonable deberán reconocerse en la cuenta de resultados; o
  - (b) modelo del coste: es el tratamiento preferente en la NIC 16, Inmovilizado Material, de forma que el inmueble de inversión debe ser valorado según su coste menos la depreciación (menos cualquier eventual pérdida por deterioro). La empresa que elija el modelo del coste debe revelar el valor razonable de sus inmuebles de inversión.
6. El modelo del valor razonable difiere del modelo de revalorización que el Consejo aún permite para ciertos activos no financieros. En el modelo de revalorización, los incrementos en el importe en libros por encima de la valoración basada en el coste se reconocen como reservas por revalorización. No obstante, en el modelo del valor razonable, todos los cambios en dicho valor razonable se reconocen en la cuenta de resultados.
7. Esta es la primera vez que el Consejo ha introducido un modelo contable basado en el valor razonable para activos no financieros. Las cartas de comentarios al Proyecto de Norma E64, mostraban que, aunque muchos apoyan este paso, otros tantos tienen reservas significativas, tanto desde el punto de vista teórico como práctico, acerca de extender el modelo del valor razonable a los activos no financieros. También, algunos creen que ciertos mercados de inmuebles de inversión no están todavía suficientemente maduros para que este modelo del valor razonable funcione satisfactoriamente. Además, algunos creen que es imposible crear una definición rigurosa de inmueble de inversión, y esto imposibilita el exigir, en el momento presente, la aplicación del modelo del valor razonable.
8. Por las razones expuestas, el Consejo cree que es imposible, en este momento, exigir el modelo del valor razonable para los inmuebles de inversión. La evolución que supone este paso adelante permitirá a los preparadores y usuarios obtener más experiencia trabajando con este modelo del valor razonable, y dará tiempo para que ciertos mercados de propiedades inmobiliarias alcancen una mayor madurez.

**NIC 40**

9. La Norma exige que la empresa aplique el modelo elegido a todos sus inmuebles de inversión. El cambio de un modelo al otro debe realizarse solamente si tal cambio produce una presentación más apropiada. La norma establece que esto es altamente improbable para el caso de un cambio desde el modelo del valor razonable al modelo del coste.
10. En casos excepcionales, cuando la empresa adquiere por primera vez un determinado inmueble de inversión (o cuando un inmueble ya existente se convierte por primera vez en inmueble de inversión, tras la terminación de la construcción o el desarrollo, o bien después de un cambio en el uso del activo), existe una evidencia clara de que no será capaz de determinar el valor razonable de un inmueble de inversión de una manera continua. En tales casos, la Norma exige que la empresa valore ese inmueble de inversión utilizando el tratamiento preferente de la NIC 16, hasta la enajenación o abandono del inmueble en cuestión. Debe asumirse que el valor residual del inmueble de inversión es nulo. La empresa que ha elegido el modelo del valor razonable, valora todos los demás inmuebles de inversión que posee, al valor razonable.
11. El Apéndice A es un árbol de decisión que resume cómo la empresa procede a determinar si aplica la NIC 40 (para inmuebles de inversión) en lugar de la NIC 16, Inmovilizado Material (para los inmuebles ocupados por el dueño o para los que estén siendo construidos o desarrollados para su uso futuro como inmuebles de inversión) o la NIC 2, Existencias (para el caso de inmuebles que se posean para ser vendidos en el curso ordinario de la actividad).
12. En el Apéndice B, Fundamentos de las Conclusiones, se resumen las razones del Consejo a la hora de adoptar las exigencias establecidas en la NIC 40.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-3
Definiciones	4-14
Reconocimiento	15-16
Valoración inicial	17-21
Desembolsos posteriores	22-23
Valoración posterior al reconocimiento inicial	24-50
Modelo del valor razonable	27-49
Imposibilidad de determinar el valor razonable de forma fiable	47-49
Modelo del coste	50
Transferencias	51-59
Enajenaciones o abandonos	60-64
Información a revelar	65-69
Modelo del valor razonable y modelo del coste	65-66
Modelo del valor razonable	67-68
Modelo del coste	69

**NIC 40**

Disposiciones transitorias	70-73
Modelo del valor razonable	70-72
Modelo del coste	73
Fecha de vigencia	74-75

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inmuebles de inversión y las exigencias de revelación de información correspondientes.

**ALCANCE**

- Esta Norma debe ser aplicada en el reconocimiento, valoración y revelación de información de los inmuebles de inversión.***
- Entre otras cosas, esta Norma trata de la valoración, en los estados financieros del arrendatario, de los inmuebles de inversión que se posean en régimen de arrendamiento financiero y con la valoración, en los estados financieros del arrendador, de los inmuebles de inversión arrendados en régimen de arrendamiento operativo. Esta Norma no trata los problemas cubiertos en la NIC 17, Arrendamientos, entre los que se incluyen los siguientes:
  - clasificación de los arrendamientos como arrendamientos financieros o arrendamientos operativos;
  - reconocimiento de rentas por arrendamiento de inmuebles de inversión (ver también NIC 18, Ingresos Ordinarios);
  - valoración, en los estados financieros del arrendatario, de inmuebles en régimen arrendamiento operativo;
  - valoración, en los estados financieros del arrendador, de inmuebles en régimen de arrendamiento financiero;
  - contabilización de transacciones de venta con arrendamiento posterior; y
  - revelaciones sobre los arrendamientos financieros y operativos.
- Esta Norma no es de aplicación a:
  - los activos biológicos adheridos a terrenos y relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41, Agricultura);
  - las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares.

**DEFINICIONES**

- Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:***

***Inmuebles de inversión son inmuebles (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:***

  - 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.*

*Inmuebles ocupados por el dueño son inmuebles que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.*

*Valor razonable es el importe por el cual un activo puede ser intercambiado entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en una transacción libre.*

*Coste es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa.*

*Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.*

5. Los inmuebles de inversión se tienen para ganar rentas, plusvalías o ambas. Por lo tanto, los inmuebles de inversión generan flujos de efectivo independientemente de otros activos poseídos por la empresa. Esto distingue a los inmuebles de inversión de los ocupados por el dueño. La producción o el suministro de bienes o servicios (o el uso de inmuebles para fines administrativos) generan flujos de efectivo que no son atribuibles solamente a los inmuebles, sino a otros activos usados en la producción o en el proceso de suministro. La NIC 16, Inmovilizado Material, se aplica a los inmuebles ocupadas por el dueño.
6. Los siguientes casos son ejemplos de inmuebles de inversión:
  - (a) un terreno que se tiene para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio;
  - (b) un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la empresa no haya determinado si el terreno se usará como inmueble ocupado por el dueño o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalías);
  - (c) un edificio que sea propiedad de la empresa que presenta los estados financieros (o bien un edificio obtenido a través de un arrendamiento financiero) y que lo alquile a través de uno o más arrendamientos operativos; y
  - (d) un edificio que esté desocupado y que será arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos.
7. Los siguientes son ejemplos de partidas que no son inmuebles de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:
  - (a) inmuebles que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta (véase la NIC 2, Existencias), por ejemplo inmuebles adquiridos exclusivamente para su enajenación o abandono posterior en un futuro cercano o para desarrollarlos y revenderlos;
  - (b) inmuebles que están siendo construidos o mejorados por cuenta de terceras personas (véase la NIC 11, Contratos de Construcción);
  - (c) inmuebles ocupados por el dueño (véase la NIC 16, Inmovilizado Material), incluyendo, entre otros, los inmuebles que se tienen para uso futuro como ocupados por el dueño, inmuebles que se tienen para realizar en ellos construcciones o desarrollos futuros y usarlos posteriormente como ocupados por el dueño, inmuebles ocupados por empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado) e inmuebles ocupados por el dueño en espera de desprenderse de ellos; y
  - (d) inmuebles que están siendo construidos o mejorados para uso futuro como inmuebles de inversión. La NIC 16 se aplica a dichos inmuebles hasta que la construcción o desarrollo estén terminados, fecha en la que se convierten en inmuebles de inversión y por lo tanto quedan sujetos a esta Norma. Sin embargo, esta Norma sí será de aplicación a los inmuebles de inversión existentes que están siendo mejorados nuevamente para uso futuro como inmuebles de inversión (véase el párrafo 52).

**NIC 40**

8. Ciertos inmuebles se componen de una parte que se tiene para ganar rentas o plusvalías y otra parte que se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios o bien para fines administrativos. Si estas partes pueden ser vendidas separadamente (o colocadas por separado en régimen de arrendamiento financiero), la empresa las contabilizará también por separado. Si estas partes no pueden ser vendidas separadamente, el inmueble únicamente se calificará como inmueble de inversión, si sólo una porción insignificante se utiliza para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.
9. En ciertos casos, la empresa proporciona servicios complementarios a los ocupantes de un inmueble de la empresa. Esta empresa tratará dicho inmueble como inmueble de inversión si los servicios son un componente insignificante del contrato. Un ejemplo podría ser la vigilancia y los servicios de mantenimiento que proporciona el dueño de un edificio a los arrendatarios que lo ocupan.
10. En otros casos, los servicios proporcionados son un componente más significativo. Por ejemplo, si una empresa tiene y gestiona un hotel, los servicios proporcionados a los huéspedes son un componente significativo del contrato en su conjunto. Por lo tanto, un hotel gestionado por el dueño es un inmueble ocupado por éste y no un inmueble de inversión.
11. Podría ser difícil determinar si los servicios complementarios son lo suficientemente significativos para hacer que el inmueble no sea calificado como inmueble de inversión. Por ejemplo, el dueño de un hotel transfiere algunas veces ciertas responsabilidades a terceras partes en virtud de un contrato de administración. Los términos de dicho contrato pueden variar ampliamente. En un extremo del espectro de posibilidades, la posición del dueño podría ser, en el fondo, la de un inversor pasivo. En el otro extremo del espectro, el dueño podría simplemente haber subcontratado a terceros ciertas funciones de gestión diaria, pero reteniendo una exposición significativa a las variaciones en los flujos de efectivo generados por las operaciones del hotel.
12. Se requiere un juicio de valor para determinar si un inmueble puede ser calificado como inmueble de inversión. La empresa desarrollará criterios para poder ejercer tal juicio de forma coherente de acuerdo con la definición de inmuebles de inversión y con las directrices correspondientes que figuran en los párrafos 5 al 11. El párrafo 66 (a) requiere que la empresa revele dichos criterios cuando la clasificación resulte difícil.
13. En virtud de la NIC 17, Arrendamientos, el arrendatario no capitalizará inmuebles que tenga en virtud de un acuerdo de arrendamiento operativo. Por lo tanto, el arrendatario no tratará su inversión en dicho inmueble como un inmueble de inversión.
14. En algunos casos, una empresa tiene un inmueble que arrienda a la dominante o a otra dependiente del mismo grupo, y es ocupada por éstas. Este inmueble no podrá ser calificado como de inversión, en los estados financieros consolidados que incluyen a ambas empresas, dado que se trata de un inmueble ocupado por el dueño, desde la perspectiva del grupo en su conjunto. Sin embargo, desde la perspectiva individual de la empresa que lo tiene, el inmueble es de inversión si cumple con la definición del párrafo 4. Por lo tanto, el arrendador tratará el inmueble como de inversión en sus estados financieros individuales.

**RECONOCIMIENTO**

15. ***Los inmuebles de inversión deben reconocerse como un activo cuando, y sólo cuando:***
  - (a) ***sea probable que los beneficios económicos futuros que están asociados con los inmuebles de inversión fluyan hacia la empresa; y***
  - (b) ***el coste de los inmuebles de inversión pueda ser valorado de forma fiable.***
16. Para la determinación de si una partida satisface el primer criterio para su reconocimiento, la empresa necesita evaluar el grado de certidumbre del flujo de beneficios económicos futuros a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial. El segundo criterio para su reconocimiento es generalmente satisfecho con facilidad, dado que la transacción de compra hace evidente su coste.

## VALORACIÓN INICIAL

17. ***Un inmueble de inversión debe valorarse inicialmente según su coste. Los costes asociados a la transacción deben incluirse en la valoración inicial.***
18. El coste de adquisición de un inmueble de inversión comprende su precio de compra y cualquier desembolso directamente atribuible. Los desembolsos directamente atribuibles incluyen, por ejemplo, honorarios profesionales por servicios legales, impuestos por traspaso de propiedades y otros costes asociados a la transacción.
19. El coste de un inmueble de inversión autoconstruido, es su coste en la fecha en que la construcción o desarrollo estén terminados. Hasta esa fecha, la empresa aplicará la NIC 16, Inmovilizado Material. A partir de esa fecha el inmueble se convierte en inmueble de inversión y le será de aplicación lo dispuesto en esta Norma (véanse los párrafos 51(e) y 59 siguientes).
20. El coste de un inmueble de inversión no se incrementa por los costes de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner el inmueble en condiciones de uso), pérdidas iniciales de explotación en las que se incurre antes de que el inmueble de inversión alcance el nivel esperado de ocupación, o cuantías anormales de desperdicios, de mano de obra u otros recursos incurridos en la construcción o desarrollo del inmueble.
21. Si el pago por un inmueble de inversión se difiere, su coste es el equivalente al precio de contado. La diferencia entre esta cuantía y el total de pagos se reconocerá como un gasto por interés durante el ejercicio del crédito.

## DESEMBOLSOS POSTERIORES

22. ***Un desembolso posterior relacionado con un inmueble de inversión que ha sido reconocido, debe agregarse al importe en libros del mismo cuando sea probable que algún beneficio económico futuro, adicional al rendimiento estándar originalmente evaluado para el inmueble existente, fluya hacia la empresa. Todos los demás desembolsos posteriores deben reconocerse como un gasto del ejercicio en el que se incurre.***
23. El tratamiento contable apropiado para desembolsos incurridos con posterioridad a la adquisición de un inmueble de inversión, depende de las circunstancias que fueron tenidas en cuenta en el reconocimiento y valoración iniciales de la inversión en cuestión. Por ejemplo, cuando el importe en libros de un inmueble de inversión ya incluye una pérdida por beneficios económicos futuros, los desembolsos posteriores para restituir los beneficios económicos futuros esperados del activo serán capitalizables. Este también es el caso cuando el precio de adquisición de un activo refleja la obligación de la empresa de incurrir en desembolsos que son necesarios, en el futuro, para poner el activo en condiciones de trabajo. Un ejemplo de esto podría ser la adquisición de un edificio que requiere restauración. En tales circunstancias, el desembolso posterior se añadirá al importe en libros.

## VALORACIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO INICIAL

24. ***La empresa debe elegir como política contable, ya sea el modelo del valor razonable descrito en los párrafos 27 a 49 o bien el modelo del coste descrito en el párrafo 50, debiendo aplicar esta política a todos sus inmuebles de inversión.***
25. La NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, indica que un cambio voluntario en una política contable debe ser efectuado únicamente si el cambio proporciona una presentación más apropiada de los sucesos y transacciones, en los estados financieros de la empresa. Es altamente improbable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo del coste proporcione una presentación más apropiada.
26. Esta Norma exige a todas las empresas determinar el valor razonable de sus inmuebles de inversión para propósitos de valoración (modelo del valor razonable) o revelación (modelo del coste). Se recomienda a las empresas, pero no se les obliga, a determinar el valor razonable de sus inmuebles de inversión a partir de una tasación practicada por un experto independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y en el tipo de inmueble de inversión que está siendo valorado.

## NIC 40

*Modelo del valor razonable*

27. ***Después del reconocimiento inicial, una empresa que elija el modelo del valor razonable, debe valorar todos sus inmuebles de inversión según su valor razonable, salvo en los casos excepcionales descritos en el párrafo 47.***
28. ***Las ganancias o pérdidas que surjan de un cambio en el valor razonable de un inmueble de inversión deben ser incluidos en la ganancia o pérdida neta del ejercicio en que surjan.***
29. El valor razonable de un inmueble de inversión es generalmente su valor de mercado. El valor razonable se valora como el precio más probable que se puede obtener en el mercado en la fecha del balance, de acuerdo con la definición de valor razonable. Es el mejor precio que razonablemente se pueda obtener por parte del vendedor y el precio más ventajoso que sea razonablemente posible para el comprador. Esta forma de estimación excluye, de forma específica, un precio sobre o subestimado por causa de acuerdos o circunstancias especiales, como una financiación atípica, acuerdos de venta con arrendamiento posterior, contrapartidas especiales o concesiones garantizadas por cualquiera de las partes relacionadas con la venta.
30. La empresa habrá de determinar el valor razonable sin ninguna deducción por costes asociados a la transacción en que la misma pueda incurrir por causa de la venta u otra forma de enajenación o abandono.
31. ***El valor razonable de un inmueble de inversión debe reflejar el estado y condiciones reales del mercado en la fecha del balance, y no en una fecha anterior o posterior.***
32. El valor razonable estimado es específico para una fecha dada. Debido a que las condiciones del mercado pueden cambiar, el valor estimado podría ser incorrecto o inapropiado para otra fecha. La definición de valor razonable también asume un intercambio y un cierre simultáneos del contrato de venta, sin ninguna variación en el precio que pudiera haberse producido en una transacción libre, entre partes experimentadas e interesadas, si el intercambio y cierre no fueran simultáneos.
33. El valor razonable de un inmueble de inversión refleja, entre otras cosas, el ingreso por rentas que se podría obtener de arrendamientos en las condiciones actuales, así como los supuestos razonables y defendibles que representan la visión del mercado que partes experimentadas e interesadas pudieran asumir acerca del ingreso que, por arrendamientos futuros, se pudiera conseguir a la luz de las condiciones actuales del mercado.
34. La definición de valor razonable se refiere a «partes interesadas y debidamente informadas». En este contexto «debidamente informadas» significa que ambos, tanto el vendedor interesado como el comprador interesado, están razonablemente bien informados acerca de la naturaleza y características del inmueble de inversión, su uso real y potencial, así como el estado y condiciones del mercado en la fecha del balance.
35. Un comprador interesado está motivado, pero no obligado, a comprar. Este comprador no está ni obsesionado ni dispuesto a comprar a cualquier precio. Este comprador es aquél que está dispuesto a comprar de acuerdo con las condiciones y expectativas actuales del mercado, y no de un mercado hipotético o imaginario, cuya existencia no pueda ser demostrada o anticipada. Este comprador no pagará un precio superior al del mercado. El propietario actual de un inmueble de inversión está incluido entre aquellos que forman parte del mercado.
36. Un vendedor interesado es aquel que no está obsesionado ni forzado a vender a cualquier precio, ni dispuesto a esperar por un precio que no sea considerado razonable en el mercado actual. El vendedor interesado está motivado a vender el inmueble de inversión de acuerdo con las condiciones del mercado, al mejor precio posible en un mercado abierto, después de una promoción apropiada, cualquiera que fuera este precio. Las circunstancias particulares del dueño del inmueble de inversión no tienen nada que ver en estas consideraciones, debido a que el vendedor interesado es un propietario hipotético.
37. La expresión «después de una promoción apropiada», significa que el inmueble de inversión será promovido en el mercado de la manera más adecuada, con objeto de enajenarlo al mejor precio posible. El ejercicio de promoción puede variar de acuerdo con las condiciones del mercado, pero debe ser suficiente para facilitar que el inmueble de inversión sea tenido en cuenta por un número adecuado de compradores potenciales. Se asume que el ejercicio de promoción debe ocurrir antes de la fecha del balance.



## NIC 40

38. La definición de valor razonable se refiere a una transacción libre. Una transacción libre es una transacción entre partes que no tienen una relación particular o especial, tal que pueda originar que el precio de la transacción no sea representativo del mercado. Se presume que la transacción se realiza entre partes no vinculadas que actúan de forma independiente.
39. La mejor evidencia de un valor razonable se da normalmente por los precios actuales en un mercado activo para inmuebles similares en la misma localidad y condiciones, y sujetas a contratos de arrendamiento u otros, que sean similares. La empresa debe hacerse cargo de identificar cualquier diferencia en la naturaleza, localización o condición del inmueble o en los términos contractuales de los contratos de arrendamiento y otros similares relacionados con el inmueble.
40. Ante la ausencia de precios corrientes actuales en un mercado activo, del tipo descrito en el párrafo 39, una empresa considerará información de diferentes fuentes, incluyendo:
- (a) precios actuales en un mercado activo para inmuebles de diferente naturaleza, condiciones o localización (o sujetas a contratos de arrendamiento u otros que sean diferentes), ajustados para reflejar dichas diferencias;
  - (b) precios recientes en mercados menos activos, con ajustes para reflejar cualquier cambio en las condiciones económicas desde la fecha en que ocurrieron las transacciones a los precios indicados; y
  - (c) proyecciones de flujos de efectivo descontados basadas en estimaciones fiables de flujos futuros de efectivo, apoyadas por los términos que se den en cualquier arrendamiento u otro contrato existente y (cuando sea posible) por evidencia externa, tales como rentas actuales de mercado para inmuebles similares en la misma localidad y condiciones, y utilizando tipos de descuento que reflejen la evaluación actual del mercado sobre la incertidumbre en la cuantía y oportunidad de los flujos de efectivo.
41. En algunos casos, las diversas fuentes señaladas en el párrafo precedente pueden sugerir diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un inmueble de inversión. La empresa habrá de considerar las razones de estas diferencias, con objeto de obtener la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango estrecho de estimaciones.
42. En casos excepcionales, cuando una empresa adquiere por primera vez un inmueble de inversión (o cuando un inmueble existente se convierte por primera vez en inmueble de inversión, después de terminarse la construcción o desarrollo, o después de un cambio en su uso) existe clara evidencia de que la variación en el rango de las estimaciones de valor razonable será muy grande y las probabilidades de los distintos resultados posibles serán muy difíciles de evaluar, de tal forma que la utilidad de una sola estimación del valor razonable se invalida. Esto puede indicar que el valor razonable del inmueble no podrá ser determinado con fiabilidad de una manera continua (véase el párrafo 47).
43. El valor razonable difiere del valor de uso tal como se define en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. El valor razonable refleja el conocimiento y estimaciones de los partícipes en el mercado, así como factores que son relevantes para los partícipes en el mercado en general. En contraste, el valor de uso refleja el conocimiento y la estimación procedentes de la empresa, así como factores específicos de la entidad que pueden no ser aplicables a otras empresas en general. Por ejemplo, el valor razonable no refleja:
- (a) el valor adicional derivado de la creación de una cartera de inmuebles en diferentes localidades;
  - (b) la sinergia entre los inmuebles de inversión y otros activos;
  - (c) los derechos o restricciones legales que son sólo aplicables al propietario actual; y
  - (d) los beneficios o gravámenes fiscales que son sólo aplicables al propietario actual.

**NIC 40**

44. Al determinar el valor razonable de un inmueble de inversión, la empresa debe evitar duplicar activos y pasivos que son reconocidos en el balance como activos y pasivos separados. Por ejemplo:
- (a) equipos, tales como ascensores o aire acondicionado, que son frecuentemente parte integrante de un edificio, y están generalmente incluidos en el inmueble de inversión, en lugar de ser reconocidos en forma separada como Inmovilizado Material;
  - (b) si una oficina se alquila amueblada, el valor razonable de la oficina generalmente incluye el valor razonable del mobiliario, debido a que el ingreso por arrendamiento deriva de la oficina amueblada. Cuando el mobiliario es incluido en el valor razonable del inmueble de inversión, la empresa no debe reconocer dicho mobiliario como un activo separado; y
  - (c) el valor razonable de un inmueble de inversión excluye ingresos por rentas anticipadas o a cobrar de arrendamientos operativos, ya que la empresa reconoce éstos como pasivos o activos separados.
45. El valor razonable de un inmueble de inversión no reflejará desembolsos futuros que vayan a mejorar el inmueble, ni tampoco los beneficios futuros relacionados con estos desembolsos futuros.
46. En algunos casos, la empresa espera que el valor actual de sus pagos relativos a un inmueble de inversión (distintos de los pagos relativos a los pasivos financieros reconocidos) excederá al valor actual de los flujos de efectivo por recibir. La empresa aplicará la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, para determinar si debe reconocer un pasivo y cómo debe proceder a su valoración.

**Imposibilidad de determinar el valor razonable de forma fiable**

47. *Existe una presunción refutable de que las empresas serán capaces de determinar, de forma fiable y continuamente, el valor razonable de un inmueble de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando una empresa adquiere por primera vez un inmueble de inversión (o cuando un inmueble existente se convierte por primera vez en inmueble de inversión después de terminarse la construcción o desarrollo, o después de un cambio en su uso) existe clara evidencia de que la empresa no podrá determinar, de forma fiable y continuamente, el valor razonable del inmueble de inversión. Esto surge, cuando y sólo cuando, no son frecuentes las transacciones similares en el mercado, y no se puede disponer de otras formas de estimar el valor razonable (por ejemplo, las basadas en proyecciones de flujos de caja descontados). En dichos casos, la empresa debe valorar el inmueble de inversión aplicando el tratamiento preferente previsto en la NIC 16, Inmovilizado Material. Debe asumirse que el valor residual del inmueble de inversión es cero. La empresa debe continuar aplicando la NIC 16 hasta la enajenación o abandono del inmueble de inversión.*
48. En los casos excepcionales en que la empresa queda obligada, por la razón señalada en el párrafo anterior, a valorar un inmueble de inversión aplicando el tratamiento preferente de la NIC 16, la empresa valorará todas sus otros inmuebles de inversión según valor razonable.
49. *Si una empresa ha valorado previamente un inmueble de inversión según su valor razonable, debe continuar valorándolo a valor razonable hasta su enajenación o abandono (o hasta que el inmueble sea ocupado por el propietario, o la empresa comience la transformación del mismo para su venta en el curso ordinario de su actividad) aún si las transacciones comparables en el mercado se hicieran infrecuentes, o bien los precios de mercado perdieran disponibilidad.*

**Modelo del coste**

50. *Después del reconocimiento inicial, una empresa que escoge el modelo del coste, debe valorar todos sus inmuebles de inversión aplicando el tratamiento preferente de la NIC 16, Inmovilizado Material, esto es, al coste menos su depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de activos acumulada.*

## TRANSFERENCIAS

51. ***Debe procederse a realizar transferencias a, o de, inmuebles de inversión cuando, y sólo cuando, exista un cambio en su uso, puesto en evidencia por:***
- (a) ***el inicio de la ocupación por parte del propietario, en el caso de una transferencia de un inmueble de inversión a una instalación ocupada por el dueño;***
  - (b) ***el inicio de un desarrollo con intención de venta, en el caso de una transferencia de un inmueble de inversión a existencias;***
  - (c) ***el fin de la ocupación por parte del dueño, en el caso de la transferencia de una instalación ocupada por el propietario a un inmueble de inversión;***
  - (d) ***el inicio de una operación de arrendamiento a un tercero, en el caso de una transferencia de existencias a inmuebles de inversión; o***
  - (e) ***el fin de la construcción o desarrollo, en el caso de una transferencia de un inmueble en curso de construcción o desarrollo (cubierta por la NIC 16, Inmovilizado Material) a inmuebles de inversión.***
52. El párrafo 51 (b) anterior, requiere a una empresa transferir un inmueble de inversión a existencias cuando, y sólo cuando, exista un cambio en su uso, puesto en evidencia por el inicio de un desarrollo con intención de venta. Cuando la empresa decida disponer de un inmueble de inversión sin hacer un desarrollo específico, continuará calificando al inmueble como un inmueble de inversión hasta que sea dado de baja (eliminado del balance) y no lo tratará como si fuera una existencia. De forma similar, si una empresa reinicia el desarrollo de un inmueble de inversión, para continuar manteniéndolo en el futuro como inmueble de inversión, éste permanecerá como inmueble de inversión y no se reclasificará como instalación ocupada por el dueño durante su nueva etapa de desarrollo.
53. Los párrafos 54 a 59 tratan temas de reconocimiento y valoración que son aplicables cuando la empresa aplica el modelo del valor razonable para los inmuebles de inversión. Cuando la empresa utiliza el modelo del coste, las transferencias entre inmuebles de inversión, instalaciones ocupadas por el dueño y las existencias, no varían el importe en libros ni el coste de dichos inmuebles a efectos de valoración o revelación.
54. ***Para la transferencia de inmuebles de inversión, contabilizados según su valor razonable, a inmuebles ocupados por el dueño o a existencias, el coste del inmueble a efectos de contabilizaciones posteriores, ya se utilice la NIC 16 o la NIC 2, debe ser el valor razonable en la fecha del cambio de uso.***
55. ***Si un inmueble ocupado por el dueño se convierte en un inmueble de inversión, que será contabilizado según su valor razonable, la empresa debe aplicar la NIC 16 hasta la fecha del cambio de uso. La empresa debe tratar cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros del inmueble, en virtud de la NIC 16, y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revalorización aplicando lo dispuesto en la NIC 16.***
56. Hasta la fecha en la que los inmuebles ocupados por el dueño se conviertan en inmuebles de inversión, contabilizado según su valor razonable, la empresa continuará amortizando el inmueble y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de activos que haya ocurrido. La empresa tratará cualquier diferencia en esa fecha, entre el importe en libros del inmueble, en virtud de la NIC 16, y su valor razonable, de la misma forma que una revalorización en la NIC 16. En otras palabras:
- (a) cualquier disminución en el importe en libros del inmueble, será reconocida en la ganancia o pérdida neta del ejercicio. Sin embargo, y en la medida en que el importe esté incluido en las reservas por revalorización de ese inmueble, la disminución será cargada contra el saldo de dichas reservas; y

## NIC 40

- (b) cualquier aumento resultante en el importe en libros será tratado como sigue:
- (i) en la medida en que tal aumento revierta una pérdida por deterioro de activos, previamente reconocida para ese inmueble, el aumento será reconocido en la ganancia o pérdida neta del ejercicio. El importe reconocido en la ganancia o pérdida del ejercicio no excederá al importe necesario para restaurar el importe en libros que se hubiera determinado (neto de depreciación) si no se hubiera reconocido la pérdida por deterioro de activos; y
  - (ii) cualquier remanente del aumento, sobre la reversión anterior, habrá de ser abonado directamente a las reservas por revalorización, dentro del patrimonio neto. En el caso de una enajenación o abandono posterior del inmueble de inversión, las reservas por revalorización incluidas en el patrimonio neto pueden ser transferidas a las reservas por ganancias acumuladas. Esta transferencia de las reservas por revalorización a las reservas por ganancias acumuladas no se hará a través de la cuenta de resultados.
57. ***Tras la transferencia de un elemento desde las existencias a los inmuebles de inversión, donde será registrado según su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable del inmueble a esa fecha y su importe en libros anterior, debe ser reconocida en la cuenta de resultados del ejercicio.***
58. El tratamiento de transferencias de existencias a inmuebles de inversión que serán registradas según su valor razonable habrá de ser coherente con el tratamiento de las ventas de existencias.
59. ***Cuando una empresa termine la construcción o desarrollo de un inmueble de inversión autoconstruido y que será registrada según su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable del inmueble a esa fecha y su importe en libros anterior, debe ser reconocida como ganancia o pérdida del ejercicio.***

## ENAJENACIONES O ABANDONOS

60. ***Un inmueble de inversión debe ser dado de baja (eliminado del balance) cuando se enajene o cuando el inmueble de inversión quede permanentemente retirado de uso y no se esperen beneficios económicos futuros de su enajenación o abandono.***
61. La enajenación de un inmueble de inversión puede ocurrir por su venta o por incorporarse a un arrendamiento financiero. Para determinar la fecha de enajenación de un inmueble de inversión, la empresa aplicará los criterios de la NIC 18, Ingresos Ordinarios, para reconocer el ingreso en la venta de los bienes, y considerará las guías correspondientes del Apéndice de la NIC 18. La NIC 17, Arrendamientos, será de aplicación en el caso de una enajenación que revista la forma de arrendamiento financiero o venta con arrendamiento posterior.
62. ***Las ganancias o pérdidas resultantes del retiro o enajenación de un inmueble de inversión, deben ser determinadas como la diferencia entre los ingresos netos por la enajenación o abandono y el importe en libros del activo, y deben ser reconocidas como ingreso o gasto en la cuenta de resultados (a menos que la NIC 17, Arrendamientos, exija otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).***
63. La contraprestación a cobrar, derivada de la enajenación o abandono de un inmueble de inversión, será reconocida inicialmente según su valor razonable. En particular, si el pago por un inmueble de inversión se difiere, la contraprestación recibida será reconocida inicialmente según su precio al contado. La diferencia entre la cuantía nominal de la contraprestación y el equivalente al precio de contado, será reconocida como un ingreso por intereses según lo establecido en la NIC 18, en función del tiempo transcurrido y tomando en consideración el tipo efectivo de rendimiento de la cuenta a cobrar.
64. La empresa aplicará la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes u otras Normas Internacionales de Contabilidad, que considere apropiadas a cualquier pasivo que permanezca después de enajenar o abandonar un inmueble de inversión.

## INFORMACIÓN A REVELAR

## Modelo del valor razonable y modelo del coste

65. Las revelaciones presentadas a continuación son de aplicación en adición a las mencionadas en la NIC 17, Arrendamientos. De acuerdo con la NIC 17, el dueño de los inmuebles de inversión incluirá las revelaciones correspondientes al arrendador respecto a los arrendamientos operativos. De acuerdo con la misma NIC 17, una empresa que tenga inmuebles de inversión sometidos a arrendamiento financiero, incluirá las revelaciones al respecto correspondientes al arrendatario acerca del arrendamiento financiero, así como las revelaciones correspondientes al arrendador, referidas a cualquier arrendamiento operativo que haya otorgado la empresa.
66. **Una empresa debe revelar:**
- (a) **cuando la clasificación resulte difícil (véase el párrafo 12), los criterios desarrollados por la empresa para distinguir los inmuebles de inversión de los inmuebles ocupados por el dueño y de los inmuebles que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio;**
  - (b) **los métodos e hipótesis importantes aplicados en la determinación del valor razonable de inmuebles de inversión, incluyendo una declaración que indique si la determinación del valor razonable fue hecha a partir de evidencias del mercado o se tuvieron en cuenta otros factores (que deben ser revelados por la empresa) en virtud de la naturaleza de los inmuebles y la falta de datos comparables de mercado;**
  - (c) **la medida en que el valor razonable de los inmuebles de inversión (tal como han sido valorados o revelados en los estados financieros) está basado en una tasación hecha por un perito que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y categoría de los inmuebles de inversión objeto de la valoración; por otra parte, en caso de que no hubiera habido tal valoración, este hecho se debe también revelar;**
  - (d) **las cifras incluidas en la cuenta de resultados por:**
    - (i) **ingresos derivados de rentas provenientes de los inmuebles de inversión;**
    - (ii) **gastos directos de explotación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) relacionados con los inmuebles de inversión que generaron ingresos por rentas durante el ejercicio; y**
    - (iii) **los gastos directos de explotación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) relacionados con los inmuebles de inversión que no generaron ingresos en concepto de rentas durante el ejercicio;**
  - (e) **la existencia e importe de las restricciones en la realización de los inmuebles de inversión o en la remisión de las ganancias y los recursos obtenidos en su enajenación o abandono; y**
  - (f) **las obligaciones contractuales importantes para la adquisición, construcción o desarrollo de inmuebles de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras.**

## Modelo del valor razonable

67. **Además de las revelaciones exigidas por el párrafo 66, la empresa que aplique el modelo del valor razonable descrito en los párrafos 27-49, también debe presentar una conciliación del importe en libros de los inmuebles de inversión al inicio y al final del ejercicio, que incluya lo siguiente (no se requiere información comparativa):**
- (a) **adiciones, revelando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieren a desembolsos posteriores capitalizados;**
  - (b) **adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de negocios;**
  - (c) **enajenaciones o abandonos;**

## NIC 40

- (d) *ganancias o pérdidas netas por ajustes a valor razonable;*
  - (e) *diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera;*
  - (f) *traspasos de inmuebles de inversión hacia y de existencias o de inmuebles ocupados por el dueño; y*
  - (g) *otros movimientos.*
68. *En el caso excepcional en que una empresa valore sus inmuebles de inversión aplicando el tratamiento preferente de la NIC 16, Inmovilizado Material (debido a la falta de un valor razonable fiable, véase el párrafo 47), la conciliación requerida según el párrafo anterior debe revelar los importes correspondientes a dichos inmuebles de inversión por separado de los importes relacionados con otros inmuebles de inversión. Además, la empresa debe revelar:*
- (a) *una descripción de los inmuebles de inversión;*
  - (b) *una explicación del motivo por el cual el valor razonable no puede determinarse de forma fiable;*
  - (c) *si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es probable que se encuentre el valor razonable; y*
  - (d) *cuando disponga de inmuebles de inversión no registrados en libros por su valor razonable:*
    - (i) *el hecho de que la empresa haya enajenado inmuebles de inversión no registrados en libros según su valor razonable;*
    - (ii) *el importe en libros de esos inmuebles de inversión en el momento de su venta; y*
    - (iii) *el importe de la ganancia o pérdida reconocida.*

## Modelo del coste

69. *Además de la revelación requerida por el párrafo 66, la empresa que aplique el modelo del coste, siguiendo el párrafo 50, también debe revelar:*
- (a) *los métodos de amortización utilizados;*
  - (b) *las vidas útiles o los tipos de amortización utilizados;*
  - (c) *el valor bruto en libros y la depreciación acumulada (incrementado por las pérdidas acumuladas por deterioro de activos) al inicio y al final del ejercicio;*
  - (d) *una conciliación del importe en libros de los inmuebles de inversión al inicio y al final del ejercicio, que incluya lo siguiente (no se requiere información comparativa):*
    - (i) *adiciones, presentando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieran a desembolsos posteriores capitalizados;*
    - (ii) *adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones de negocios;*
    - (iii) *enajenaciones o abandonos;*
    - (iv) *depreciación;*
    - (v) *el importe de la pérdida reconocida por deterioro de activos, y el importe de las pérdidas por deterioro de activos que hayan revertido durante el ejercicio según la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos;*

- (vi) *las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera;*
  - (vii) *traspasos de inmuebles de inversión hacia y de existencias o de inmuebles ocupadas por el dueño; y*
  - (viii) *otros movimientos; y*
- (e) *el valor razonable de los inmuebles de inversión, si bien, en los casos excepcionales descritos en el párrafo 47, cuando la entidad no pueda determinar el valor razonable de los inmuebles de inversión de manera fiable, la empresa debe dar las siguientes informaciones:*
- (i) *una descripción de los inmuebles de inversión;*
  - (ii) *una explicación del motivo por el cual el valor razonable no ha podido ser determinado de manera fiable; y*
  - (iii) *si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es posible que se encuentre el valor razonable.*

#### DISPOSICIONES TRANSITORIAS

##### Modelo del valor razonable

70. *En virtud del modelo del valor razonable, la empresa debe revelar el efecto de adoptar esta Norma en la fecha de vigencia (o antes) como un ajuste al saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas del ejercicio en que la Norma es adoptada por primera vez. Además:*
- (a) *Si la empresa ya ha revelado públicamente (en sus estados financieros o de otra manera) el valor razonable de sus inmuebles de inversión en ejercicios anteriores (determinado sobre una base que satisfaga la definición de valor razonable que aparece en el párrafo 4 y las orientaciones establecidas en los párrafos 29 a 46), se recomienda, pero no se obliga a:*
    - (i) *ajustar el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas para el ejercicio económico más antiguo que se presente, en el que se reveló públicamente el valor razonable por primera vez; y*
    - (ii) *reestructurar la información comparativa para esos ejercicios; y*
  - (b) *si la empresa no ha revelado públicamente con anterioridad la información descrita en (a), la empresa no debe reestructurar la información comparativa y debe revelar este hecho.*
71. Esta Norma requiere un tratamiento distinto según se aplique el tratamiento preferente o el tratamiento alternativo permitido, para cambios en las políticas contables según la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en Políticas Contables. La NIC 8 requiere que la información comparativa sea reestructurada (tratamiento preferente) o que se incluya información adicional proforma sobre una base reestructurada (tratamiento alternativo), a menos que resulte imposible de hacer.
72. Cuando la empresa adopte esta Norma por primera vez, el ajuste al saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas incluirá la reclasificación de cualquier importe registrado como reservas por revalorización de inmuebles de inversión.

##### Modelo del coste

73. La NIC 8 se aplica a cualquier cambio en las políticas contables que ocurre cuando una empresa adopta esta Norma por primera vez y opta por usar el modelo del coste. El efecto del cambio de políticas contables incluye la reclasificación de cualquier importe registrado como reservas por revalorización de inmuebles de inversión.

**NIC 41**

## FECHA DE VIGENCIA

74. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una empresa aplica esta Norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de enero de 2001, debe revelar este hecho.***
75. Esta Norma reemplaza a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, respecto a los inmuebles de inversión.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 (NIC 41)****Agricultura**

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada, por el Consejo del IASC, en diciembre de 2000, y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2003.

## INTRODUCCIÓN

1. La NIC 41 establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad. La actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos) ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.
2. La NIC 41 establece, entre otras cosas, el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. También exige la valoración de estos activos biológicos, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial tras la obtención de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable al proceder a su reconocimiento inicial. Sin embargo, la NIC 41 no se ocupa del procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha; por ejemplo no trata del procesamiento de las uvas para obtener vino, ni el de la lana para obtener hilo.
3. Se presume que el valor razonable de los activos biológicos puede determinarse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser rechazada, en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, siempre que para los mismos se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, la NIC 41 exige que la empresa valore estos activos biológicos según su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos pueda valorarse con fiabilidad, la empresa debe valorarlos según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. En todos los casos, en el punto de cosecha o recolección, la empresa debe valorar los productos agrícolas según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.
4. La NIC 41 exige que los cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, de los activos biológicos, sean incluidos como parte de la ganancia o pérdida neta del ejercicio en que tales cambios tienen lugar. En la actividad agrícola, el cambio en los atributos físicos de un animal o una planta vivos aumenta o disminuye directamente los beneficios económicos para la empresa. En el modelo de contabilidad de costes históricos basado en las transacciones realizadas, una empresa que tenga una plantación forestal puede no contabilizar renta alguna hasta la primera cosecha o recolección y posterior venta del producto, tal vez 30 años después del momento de la plantación. Al contrario, el modelo contable que reconoce y valora el crecimiento biológico utilizando valores razonables corrientes, informa de los cambios del valor razonable a lo largo del ejercicio que transcurre desde la plantación hasta la recolección.



## NIC 41

5. La NIC 41 no establece principios nuevos para los terrenos relacionados con la actividad agrícola. En lugar de ello, la empresa habrá de seguir lo dispuesto en la NIC 16, Inmovilizado Material, o la NIC 40, Inmuebles de Inversión, dependiendo de qué norma sea más adecuada según las circunstancias. La NIC 16 exige que los terrenos sean valorados o bien según su coste menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, o bien por su importe revalorizado. La NIC 40 exige que los terrenos, que sean inmuebles de inversión, sean valorados según su valor razonable, o según su coste menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Los activos biológicos que estén físicamente adheridos al terreno (por ejemplo, los árboles en una plantación forestal) se valoran, separados del terreno, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.
6. La NIC 41 exige que las subvenciones oficiales incondicionales de las Administraciones Públicas relacionadas con un activo biológico, valorado según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, sean reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles. Si la subvención oficial es condicional, lo que incluye las situaciones en las que las Administraciones Públicas exigen que la empresa no realice determinadas actividades agrícolas, la empresa debe reconocer la subvención como ingreso cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones fijadas por las Administraciones Públicas. Si la subvención oficial se relaciona con activos biológicos valorados según su coste menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, se aplicará la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas.
7. La NIC 41 tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación con anterioridad a esa fecha.
8. En la NIC 41 no se establecen disposiciones transitorias. Los efectos de la adopción de la NIC 41 se contabilizarán de acuerdo con la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.
9. El Apéndice A ofrece ejemplos ilustrativos de la aplicación de la NIC 41. El Apéndice B, Fundamento de las Conclusiones, resume las razones del Consejo para adoptar las exigencias establecidas en la NIC 41.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-4
Definiciones	5-9
Agricultura — Definiciones relacionadas	5-7
Definiciones generales	8-9
Reconocimiento y valoración	10-33
Ganancias y pérdidas	26-29
Imposibilidad de determinar de forma fiable el valor razonable	30-33
Subvenciones oficiales	34-38
Presentación e información a revelar	39-57
Presentación	39
Información a revelar	40-57
General	40-53
Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad	54-56

**NIC 41**

Subvenciones oficiales	57
Fecha de vigencia y transición	58-59

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

**ALCANCE**

1. ***Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:***
  - (a) ***activos biológicos;***
  - (b) ***productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y***
  - (c) ***subvenciones oficiales comprendidas en los párrafos 34 y 35.***
2. Esta Norma no es de aplicación a:
  - (a) los terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 16, Inmovilizado Material, así como la NIC 40, Inmuebles de Inversión); y
  - (b) los activos inmateriales relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 38, Activos Inmateriales).
3. Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la empresa, pero sólo en el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces será de aplicación la NIC 2, Existencias, u otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos obtenidos. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola empleada en esta Norma.
4. La tabla siguiente suministra ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Troncos cortados	Madera
Plantas	Algodón Caña cortada	Hilo de algodón, vestidos Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

## DEFINICIONES

*Agricultura — Definiciones relacionadas*

5. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.**

**Producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.**

**Un activo biológico es un animal vivo o una planta.**

**La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.**

**Un grupo de activos biológicos es una agrupación de animales vivos o de plantas que sean similares.**

**La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.**

6. La actividad agrícola abarca una gama de actividades diversas: por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:
- (a) Capacidad de cambio. Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas;
  - (b) Gestión del cambio. La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales); y
  - (c) Valoración del cambio. Tanto el cambio cualitativo (por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como el cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica, es objeto de valoración y control como una función rutinaria de la gerencia.
7. La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:
- (a) cambios en los activos, a través de (i) crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta); (ii) degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien (iii) procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); o bien
  - (b) obtención de productos agrícolas, tal como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

*Definiciones generales*

8. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:**

- (a) **los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;**
- (b) **se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y**
- (c) **los precios están disponibles para el público.**

**Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.**

## NIC 41

*Valor razonable es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción libre.*

*Subvenciones oficiales son las definidas en la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas.*

9. El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia de ello, por ejemplo, el valor razonable del ganado vacuno en una granja es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el coste del transporte y otros costes de llevar las reses a ese mercado.

## RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

10. ***La empresa debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:***
- (a) ***la empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados;***
  - (b) ***es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo; y***
  - (c) ***el valor razonable o el coste del activo puedan ser valorados de forma fiable.***
11. En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición, el nacimiento o el destete. Los beneficios futuros se evalúan, normalmente, por la valoración de los atributos físicos significativos.
12. ***Un activo biológico debe ser valorado, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.***
13. ***Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa deben ser valorados, en el punto de cosecha o recolección, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. Tal valoración es el coste en esa fecha, cuando se aplique la NIC 2, Existencias, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación.***
14. Los costes en el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaen sobre las transferencias. En los costes en el punto de venta se excluyen los transportes y otros costes necesarios para llevar los activos al mercado.
15. La determinación del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad. La empresa seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.
16. A menudo, las empresas realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que este tipo de valor pretende reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico ni de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato del tipo descrito. En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. La citada NIC 37 será de aplicación para los contratos onerosos.
17. Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si la empresa tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la empresa tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.

## NIC 41

18. Si no existiera un mercado activo, la empresa utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
- (a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance;
  - (b) los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y
  - (c) las referencias del sector, tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado en función de la superficie en fanegas o hectáreas; o de la producción en términos de envases estándar para exportación u otra unidad de capacidad; o el valor del ganado expresado en kilogramo de carne.
19. En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en la lista del párrafo 18 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. La empresa tendrá que considerar las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.
20. En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios, determinados por el mercado, para un activo biológico en su condición actual. En tales casos, la empresa utilizará, para determinar el valor razonable, el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a un tipo antes de impuestos definido por el mercado.
21. El objetivo del cálculo del valor actual de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable del activo biológico en su ubicación y condición actuales. La empresa considerará esto al determinar tanto los flujos de efectivo estimados, como el tipo de descuento adecuado que vaya a utilizar. La condición actual de un activo biológico excluye cualquier incremento en el valor por causa de su transformación biológica adicional, así como por actividades futuras de la empresa, tales como las relacionadas con la mejora de la transformación biológica futura, con la cosecha o recolección, o con la venta.
22. La empresa no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costes de replantar los árboles en una plantación forestal después de la tala de los mismos).
23. Al acordar el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores debidamente informados que quieran realizarla, consideran la posibilidad de variación de los flujos de efectivo. De ello se desprende que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. De acuerdo con esto, la empresa incorpora las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, sobre los tipos de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar el tipo de descuento, la empresa aplicará hipótesis coherentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se tengan en cuenta por duplicado o se ignoren.
24. Los costes pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:
- (a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron en los primeros costes (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes de la fecha del balance); o
  - (b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).
25. Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Al determinar el valor razonable de los activos biológicos, la empresa puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

## NIC 41

## Ganancias y pérdidas

26. **Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, así como las surgidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de su venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del ejercicio contable en que aparezcan.**
27. Puede aparecer una pérdida, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo a causa de la necesidad de deducir los costes estimados en el punto de venta, al determinar el importe del valor razonable menos estos costes para el activo en cuestión. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro.
28. **Las ganancias o pérdidas surgidas por el reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se contabiliza según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del ejercicio en el que éstas aparezcan.**
29. Puede aparecer una ganancia o una pérdida, tras el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.

## Imposibilidad de determinar de forma fiable el valor razonable

30. **Se presume que el valor razonable de cualquier activo biológico puede determinarse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser valorados según su coste menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda determinar con fiabilidad, la empresa debe proceder a valorarlos según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.**
31. La presunción del párrafo 30 sólo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. La empresa que hubiera valorado previamente el activo biológico según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la enajenación.
32. En todos los casos, la empresa valorará el producto agrícola, en el punto de cosecha o recolección, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede determinarse siempre de forma fiable.
33. Al determinar el coste, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, la empresa aplicará la NIC 2, Existencias, la NIC 16, Inmovilizado Material, y la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

## SUBVENCIONES OFICIALES

34. **Las subvenciones oficiales incondicionales, relacionadas con un activo biológico que se valora según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.**
35. **Si la subvención oficial, relacionada con un activo biológico que se valora según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la empresa no emprenda determinadas actividades agrícolas, la empresa debe reconocer la subvención oficial cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.**
36. Los términos y las condiciones de las subvenciones oficiales pueden ser muy variadas. Por ejemplo, una determinada subvención oficial puede exigir a la empresa trabajar la tierra en una ubicación determinada por espacio de cinco años, de forma que tenga que devolver toda la subvención recibida si trabaja la tierra por un ejercicio inferior a cinco años. En este caso, la subvención oficial no se reconocerá como ingreso hasta que hayan pasado los cinco años. No obstante, si la subvención oficial permitiera retener parte de la subvención a medida que transcurriese el tiempo, la empresa reconocería como ingreso la subvención oficial en proporción al tiempo transcurrido.

37. Si la subvención oficial se relaciona con un activo biológico, que se valora según su coste menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), resulta de aplicación la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas.
38. Esta Norma exige un tratamiento diferente del previsto en la NIC 20 si la subvención oficial se relaciona con un activo biológico valorado según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, o bien si la subvención exige que la empresa no realice una actividad agrícola específica. La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones oficiales relacionadas con los activos biológicos que se valoren según su coste menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

#### PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

##### Presentación

39. **La empresa debe presentar el importe en libros de sus activos biológicos por separado, en el balance.**

##### Información a revelar

##### General

40. **La empresa debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el ejercicio corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta de los activos biológicos.**
41. **La empresa debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.**
42. La revelación exigida en el párrafo 41 puede ser en forma de una descripción narrativa o cuantitativa.
43. Se aconseja a las empresas presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo, cuando ello resulte adecuado, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar. Por ejemplo, la empresa puede revelar el importe en libros de los activos biológicos consumibles y de los que se tienen para producir frutos, por grupo de activos. La empresa puede, además, dividir esos importes en libros entre los activos maduros y los que están por madurar. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. La empresa revelará las bases que haya empleado para hacer tales distinciones.
44. Son activos biológicos consumibles los que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activos biológicos consumibles las cabezas de ganado de las que se obtiene la carne, o las que se tienen para vender, así como el pescado en las piscifactorías, los cultivos, tales como el maíz o el trigo, y los árboles que se tienen en crecimiento para producir madera. Son activos biológicos para producir frutos todos los que sean distintos a los de tipo consumible; por ejemplo el ganado para la producción de leche, las cepas de vid, los árboles frutales y los árboles de los que se cortan ramas para leña, mientras que el tronco permanece. Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se regeneran a sí mismos.
45. Los activos biológicos pueden ser clasificados como maduros o por madurar. Los activos biológicos maduros son aquéllos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de sostener producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).
46. **Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, la empresa debe describir:**
- (a) **la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológicos; y**

## NIC 41

- (b) **las valoraciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de:**
  - (i) **cada grupo de activos biológicos al final del ejercicio; y**
  - (ii) **la producción agrícola del ejercicio.**
- 47. **La empresa debe revelar los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.**
- 48. **La empresa debe revelar el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el ejercicio, determinando el mismo en el punto de recolección.**
- 49. **La empresa debe revelar:**
  - (a) **la existencia y el importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas;**
  - (b) **la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos; y**
  - (c) **las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.**
- 50. **La empresa debe presentar una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente. No se exige dar información comparativa. La conciliación debe incluir:**
  - (a) **la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta;**
  - (b) **los incrementos debidos a compras;**
  - (c) **los decrementos debidos a ventas;**
  - (d) **los decrementos debidos a la cosecha o recolección;**
  - (e) **los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;**
  - (f) **las diferencias de cambio netas que procedan de la conversión de estados financieros de una entidad extranjera, y**
  - (g) **otros cambios.**
- 51. El valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, para los activos biológicos, puede variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado. La revelación por separado de los cambios físicos y de los cambios en los precios, es útil en la evaluación del rendimiento del ejercicio corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. En tales casos, se aconseja a la empresa que revele, por grupos o de otra manera, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, que se ha incluido en la ganancia o la pérdida neta del ejercicio y que es debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, cuando la actividad consiste en el engorde de pollos o el cultivo de cereales).
- 52. La transformación biológica produce una variedad de cambios de tipo físico —crecimiento, degradación, producción y procreación—, cada uno de los cuales es observable y valorable. Cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos futuros. El cambio en el valor razonable de un activo biológico debido a la cosecha o recolección, es también un cambio de tipo físico.
- 53. La actividad agrícola está, a menudo, expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. En el caso de que ocurra un suceso que, por causa de su magnitud, naturaleza o incidencia, sea relevante para entender el rendimiento de la empresa durante el ejercicio, la naturaleza y cuantía de las partidas de ingresos y gastos, que se relacionen con el mismo, serán reveladas según lo establecido en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. Entre los ejemplos de estos sucesos están la declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.



Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad

54. *Si la empresa valora, al final del ejercicio, los activos biológicos a su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar en relación con tales activos biológicos:*
- (a) *una descripción de los activos biológicos;*
  - (b) *una explicación de la razón por la cual no puede determinarse con fiabilidad el valor razonable;*
  - (c) *si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;*
  - (d) *el método de depreciación utilizado;*
  - (e) *las vidas útiles o los tipos de amortización utilizados; y*
  - (f) *el valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del ejercicio.*
55. *Si la empresa, durante el ejercicio corriente, valora los activos biológicos según su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la enajenación de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:*
- (a) *pérdidas por deterioro del valor;*
  - (b) *reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y*
  - (c) *depreciación.*
56. *Si, durante el ejercicio corriente, la empresa ha podido determinar con fiabilidad el valor razonable de activos biológicos que, con anterioridad, había valorado según su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar, en relación con tales elementos:*
- (a) *una descripción de los activos biológicos;*
  - (b) *una explicación de las razones por las que el valor razonable se ha vuelto determinable con fiabilidad; y*
  - (c) *el efecto del cambio.*

#### Subvenciones oficiales

57. *La empresa debe revelar la siguiente información, relacionada con la actividad agrícola cubierta por esta Norma:*
- (a) *la naturaleza y alcance de las subvenciones oficiales reconocidas en los estados financieros;*
  - (b) *las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones oficiales; y*
  - (c) *los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones oficiales.*

#### FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

58. *Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una empresa aplica esta Norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de enero de 2003, debe revelar este hecho.*
59. En esta Norma no se establecen disposiciones transitorias. La adopción de esta Norma se contabilizará de acuerdo con la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

## SIC-1/SIC-2

## COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-1

**Uniformidad — diferentes fórmulas para el cálculo del coste de las existencias**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, la de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 2, Existencias.

*Problema*

1. En los párrafos 21 y 23 de la NIC 2 se permite la utilización de diferentes fórmulas (FIFO, coste promedio ponderado o LIFO) para la valoración del coste de las existencias de productos o artículos que son intercambiables o bien que han sido producidos y están segregados para ser utilizados en proyectos específicos.
2. El problema consiste en determinar si la empresa puede utilizar fórmulas de cálculo de coste distintas para diferentes clases de existencias.

*Acuerdo*

3. La empresa debe utilizar la misma fórmula de coste para todas las existencias que tengan naturaleza y uso similares dentro de la empresa. Para el caso de existencias con diferente naturaleza o uso (por ejemplo, cuando ciertas mercancías utilizadas en un segmento determinado, son del mismo tipo que las usadas por otro segmento dentro de la empresa), puede estar justificada la utilización de fórmulas de coste diferentes. El hecho de que las existencias se encuentren geográficamente localizadas en sitios distintos (donde la normativa fiscal es o pueda ser distinta), no es suficiente para justificar la utilización de fórmulas de coste diferentes.

Fecha del acuerdo: julio de 1997.

Fecha de vigencia: Para ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999, si bien se aconseja la aplicación anterior a esa fecha. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

## COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-2

**Uniformidad — capitalización de los costes por intereses**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 23, Costes por Intereses.

*Problema*

1. Los párrafos 7 y 11 de la NIC 23 permiten escoger entre:
  - (a) el reconocimiento de todos los costes por intereses como un gasto del ejercicio en el que se incurren (tratamiento preferente); o bien

- (b) la capitalización de los costes por intereses que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan ciertas condiciones, como parte del coste de tales activos (tratamiento alternativo permitido).
2. El problema consiste en saber si la empresa que haya escogido una determinada política para capitalizar los costes por intereses, debe aplicar ese mismo principio para todos los activos que cumplan las condiciones exigidas, o si, por el contrario, puede decidir la capitalización con ciertos activos que cumplan las condiciones, y la no capitalización con otros que también las cumplan.

#### *Acuerdo*

3. Cuando una empresa adopte el tratamiento alternativo permitido, esa forma de contabilización debe ser aplicada uniformemente, para todos los costes por intereses que sean imputables directamente a la adquisición, construcción o producción de todos los activos que cumplan las condiciones exigidas. Si se dan las condiciones establecidas en el párrafo 11 de la NIC 23, la empresa debe continuar capitalizando tales costes por intereses, incluso si por causa de ello el importe en libros del activo en cuestión fuera superior a su importe recuperable. No obstante, en el párrafo 19 de la NIC 23 se explica que, en tal circunstancia, el importe en libros del activo deberá ser rebajado para reconocer el deterioro del valor correspondiente.

Fecha del acuerdo: julio de 1997.

Fecha de vigencia: Para ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1998, si bien se aconseja la aplicación anterior a esa fecha. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 30 de la NIC 23. Por lo tanto, la empresa que utilice el tratamiento alternativo permitido puede decidir no capitalizar la totalidad de los costes por intereses en los que haya incurrido antes de la fecha de entrada en vigor de esta Interpretación.

## COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-3

### **Eliminación de pérdidas y ganancias no realizadas en transacciones con asociadas**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas.

#### *Problema*

1. Aunque el párrafo 16 de la NIC 28 remite a los procedimientos de consolidación establecidos en la NIC 27, no ofrece directrices específicas para la eliminación de pérdidas y ganancias no realizadas procedentes de transacciones, ya sean «ascendentes» o «descendentes», que hayan tenido lugar entre una dominante, o sus dependientes consolidadas, y las empresas asociadas del grupo. Son transacciones «ascendentes», por ejemplo, las ventas de activos de la empresa asociada a la dominante o a sus dependientes consolidadas, mientras que son transacciones «descendentes», por ejemplo, las ventas de activos procedentes de la dominante o de sus dependientes consolidadas, a la empresa asociada.
2. El problema consiste en determinar en qué medida la dominante debe eliminar las pérdidas y ganancias que se derivan de transacciones que ella o sus dependientes hayan realizado con empresas asociadas que se contabilicen según el método de la participación.

#### *Acuerdo*

3. Cuando se contabiliza la empresa asociada utilizando el método de la participación, las pérdidas y ganancias no realizadas que se derivan de transacciones «ascendentes» o «descendentes» con la dominante, o con sus dependientes consolidadas, deben ser eliminadas solamente en proporción a la participación que corresponda al grupo en la empresa asociada.

**SIC-6**

4. Las pérdidas no realizadas no deben eliminarse en el caso de que las transacciones correspondientes arrojen evidencia de una pérdida de valor preexistente en los activos transferidos.

Fecha del acuerdo: julio de 1997.

Fecha de vigencia: Para ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1998, si bien se aconseja la aplicación anterior a esa fecha. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-6****Costes de modificación de los programas informáticos existentes**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC.

*Problema*

1. Ciertas empresas pueden necesitar incurrir en costes de cuantía considerable para modificar los sistemas de aplicaciones informáticas existentes. Por ejemplo, puede incurrirse en tales costes para permitirles operar normalmente después del cambio de milenio (lo que a menudo se llaman «costes de los programas informáticos por el efecto 2000») o después de la adopción de una nueva unidad de cuenta (es el caso, por ejemplo, del «cambio al euro»).
2. Los problemas planteados son:
  - (a) si tales costes pueden ser objeto de capitalización; y, en caso contrario,
  - (b) si tales costes deben ser reconocidos como un gasto del ejercicio.
3. Esta Interpretación no se ocupa de: (a) los costes de modificar programas informáticos que han sido elaborados para su venta; (b) las compras de programas que sustituyan a otros; (c) las mejoras de los sistemas («puestas al día») por encima de lo que sería necesario para permitirles continuar funcionando como se había previsto en un principio que lo hicieran; ni de (d) el reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor relacionadas con los programas informáticos existentes.

*Acuerdo*

4. Los costes en los que se haya incurrido para recuperar o mantener los beneficios económicos futuros, que la empresa pudiera esperar del nivel originalmente evaluado de rendimiento para los sistemas de programas informáticos, deben ser reconocidos como un gasto del ejercicio cuando, y sólo cuando, los trabajos de recuperación o mantenimiento se hayan llevado a cabo (por ejemplo, para permitirles funcionar como inicialmente se esperaba que lo hicieran, tras el cambio de milenio o la introducción del euro).

*Información a revelar*

5. La necesidad de realizar modificaciones importantes en los programas informáticos puede dar lugar a que se presenten incertidumbres. De acuerdo con el párrafo 8 de la NIC 1 (revisada en 1997), se aconseja a las empresas informar fuera de los estados financieros principales, acerca de las principales incertidumbres a las que se enfrentan por esta causa (por ejemplo, dando una descripción de las actividades y desembolsos, tanto planeados para ejercicios futuros como ya realizados, relacionados con las modificaciones significativas de los programas informáticos).

Fecha del acuerdo: octubre de 1997.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor a partir del 1 de junio de 1998. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-7****Introducción del euro**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera.

*Problema*

1. Desde el 1 de enero de 1999, con el comienzo efectivo de la Unión Económica y Monetaria (UEM), el euro será una moneda autónoma y los tipos de conversión entre el euro y las monedas de los países participantes quedarán irrevocablemente fijados, es decir que a partir de esa fecha quedará eliminado el riesgo de posteriores diferencias de cambio entre esas monedas.
2. El problema planteado es la aplicación de la NIC 21 al cambio de las monedas de los Estados Miembros de la Unión Europea participantes en el euro («el cambio»).

*Acuerdo*

3. Los requisitos de la NIC 21, relativos a la conversión de negocios y de estados financieros de entidades en el extranjero, deben ser estrictamente aplicados en el caso del cambio al euro. El mismo razonamiento se aplicará tras la fijación irrevocable de los tipos de cambio del resto de los países que se vayan incorporando a la UEM en posteriores etapas.
4. Esto significa, particularmente, que:
  - (a) Los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, procedentes de transacciones, se deben continuar convirtiendo a la moneda en la que se presentan los estados financieros, utilizando los tipos de cambio de cierre. Las diferencias de cambio resultantes deben ser reconocidas inmediatamente como gastos o ingresos en la cuenta de resultados, salvo en el caso de que la empresa deba continuar aplicando sus políticas contables anteriores, para el supuesto especial de las diferencias de cambio relacionadas con contratos en moneda extranjera, que se utilicen con el objeto de reducir el riesgo de cambio procedentes de transacciones o compromisos futuros (coberturas anticipadas).
  - (b) Las diferencias de conversión acumuladas relacionadas con el proceso de conversión de estados financieros de entidades extranjeras, que no forman parte integrante de las actividades llevadas a cabo por la dominante, deben continuar siendo clasificadas como patrimonio neto, y sólo deben ser reconocidas como ingreso o gastos al enajenar la inversión neta en la entidad extranjera correspondientes.
  - (c) Y por último, que las diferencias de cambio producidas por la conversión de pasivos exigibles, expresados en monedas de los países participantes, no deben ser incluidas en el importe en libros de los activos relacionados con ellos.

Fecha del acuerdo: octubre de 1997.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor a partir del 1 de junio de 1998. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-8****Aplicación, por primera vez, de las NIC como base de contabilización**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 1, Presentación de Estados Financieros.

**SIC-8***Problema*

1. Una empresa quiere, por primera vez, calificar sus estados financieros como conformes, en su conjunto, con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Antes de esta situación ha podido, por ejemplo, confeccionar sus estados financieros utilizando sólo normas de carácter nacional (principios contables nacionales) como base fundamental de su contabilización. También puede haber confeccionado sus estados financieros utilizando en parte principios contables nacionales y en parte los derivados de las NIC, en cuyo caso podría considerarse que los principios contables nacionales son los fundamentales para calificar su contabilidad. Ni la NIC 1 (revisada en 1997) ni la NIC 8 proporcionan directrices explícitas sobre cómo tratar contablemente la transición de los principios contables nacionales a las NIC, consideradas como base fundamental de la contabilidad de la empresa.
2. Los problemas planteados, con referencia al ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIC en su totalidad, como base fundamental de la contabilidad de una empresa, son los siguientes:
  - (a) cómo deben elaborarse y presentarse los estados financieros de la empresa en el ejercicio en cuestión; y
  - (b) cómo deben aplicarse las disposiciones transitorias establecidas en las NIC y en las Interpretaciones de las mismas, a los saldos de las cuentas que existían con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de tales Normas e Interpretaciones.

*Acuerdo*

3. En el ejercicio en que se apliquen las NIC en su totalidad, como base fundamental de la contabilización de una empresa, los estados financieros de la misma deben elaborarse y presentarse como si siempre se hubiesen confeccionado de acuerdo con las Normas e Interpretaciones en vigor para ese ejercicio. Por tanto, las citadas Normas e Interpretaciones, en vigor para ese ejercicio, deben ser aplicadas de forma retroactiva, salvo cuando:
  - (a) alguna Norma o Interpretación en particular exija o permita un tratamiento transitorio diferente; o bien
  - (b) el importe de los ajustes a practicar, relativos a ejercicios anteriores, no pueda ser razonablemente determinado.
4. Toda la información comparativa que se presente también debe ser elaborada y presentada de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.
5. Cualquier tipo de ajuste en las partidas del balance, que se derive de la transición a las NIC, debe ser tratado como una modificación en el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas, correspondientes al ejercicio más antiguo cuyas cifras se presenten siguiendo lo establecido en las NIC.
6. Cuando se apliquen por primera vez las NIC en su totalidad, como base fundamental de la contabilidad de una empresa, ésta deberá aplicar las disposiciones transitorias de las diferentes Normas e Interpretaciones, pero sólo para los ejercicios que se encuentren dentro de las fechas indicadas en éstas.

*Información a revelar*

7. En el ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIC en su totalidad, como base fundamental de la contabilidad, la empresa debe revelar en sus estados financieros:
  - (a) el hecho de que los ajustes de los saldos iniciales de las reservas por ganancias acumuladas no han podido ser razonablemente determinados, cuando se de esta circunstancia particular;
  - (b) el hecho de que ha sido imposible ofrecer información comparativa, cuando se de esta circunstancia particular; y
  - (c) por las políticas seleccionadas, con referencia a todas las NIC que permitan escoger entre tratamientos alternativos durante el período transitorio.
8. Se aconseja a las empresas informar del hecho de que las NIC han sido aplicadas en su totalidad, por primera vez, respetando en todo caso las exigencias marcadas por el párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997).

Fecha del acuerdo: enero de 1998.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 1 de agosto de 1998.

## COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-9

**Combinaciones de negocios — clasificación como adquisiciones o como unificación de intereses**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios<sup>(1)</sup>.

*Problema*

1. Con el fin de clarificar las operaciones de combinaciones de negocios, la NIC 22 (revisada en 1998), en adelante mencionada como la NIC 22 contiene tanto un conjunto de definiciones, en el párrafo 8, como las directrices adicionales con las características de las adquisiciones, en los párrafos 10 a 12, y de las unificaciones de intereses, en los párrafos 13 a 16. En el texto de la NIC 22 queda claro que es posible identificar a una empresa adquirente en prácticamente todos los casos y, por tanto, es de esperar que las unificaciones de intereses se presenten sólo en circunstancias excepcionales. Sin embargo, la Norma no ofrece unas directrices explícitas sobre la interacción entre las definiciones y las dos secciones donde se exponen las características de las adquisiciones y las unificaciones de intereses.
2. Los problemas planteados son los siguientes:
  - (a) cómo han de ser aplicadas las definiciones y las directrices adicionales contenidas en la NIC 22; y
  - (b) si una determinada combinación de negocios puede no ser clasificada ni como adquisición ni como unificación de intereses, según la NIC 22.
3. Esta Interpretación no es de aplicación a las transacciones entre empresas bajo control común por parte de otra.

*Acuerdo*

4. Toda combinación de negocios debe ser contabilizada como una adquisición, a menos que no pueda identificarse a una de las empresas como adquirente. Es posible identificar a una adquirente en prácticamente todos los casos de combinaciones de negocios o lo que es igual, es posible afirmar que los accionistas de uno de los negocios combinados obtienen el control sobre el negocio combinado.
5. La clasificación de una combinación de negocios, debe estar basada en una evaluación general de todos los hechos y circunstancias que rodeen a la operación en particular. Las directrices contenidas en la NIC 22 ofrecen ejemplos de factores importantes a considerar, no un conjunto comprensivo de las condiciones a cumplir. Las características singulares de un negocio combinado, tales como el poder de voto o la relación entre los valores razonables de las empresas que se combinan, no deben ser evaluadas de forma aislada, cuando se quiera determinar cómo debe contabilizarse una determinada operación de combinación de negocios.
6. Los apartados (a), (b) y (c) del párrafo 15 de la NIC 22, describen las características esenciales de toda unificación de intereses. La empresa debe clasificar a la combinación de negocios como una adquisición, salvo que se presenten todas y cada una de las tres características citadas. Incluso en el caso de que se presenten las tres, la empresa procederá a clasificar la operación como unificación de intereses sólo si puede demostrar que, además, no es posible identificar a una de las empresas como adquirente.
7. Todas las combinaciones de negocios tratadas por la NIC 22 son, o bien una «adquisición», o bien una «unificación de intereses».

Fecha del acuerdo: enero de 1998.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para las combinaciones de negocios cuyo reconocimiento contable inicial corresponda a ejercicios que comiencen a partir del 1 de agosto de 1998.

<sup>(1)</sup> La NIC 22 (revisada en 1993) fue derogada por la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios, en vigor desde el 1 de julio de 1999. Las referencias cruzadas del texto de la Interpretación se han puesto al día para que concuerden con la NIC 22 (revisada en 1998).

**SIC-10/SIC-11****COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-10****Ayudas públicas — sin relación específica con actividades de explotación**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas.

*Problema*

1. En algunos países, las ayudas públicas pueden estar dirigidas al apoyo genérico, o bien al sostenimiento a largo plazo de las actividades de una cierta empresa, o bien de las empresas que pertenezcan a un sector o una región en particular. En estos casos, las condiciones necesarias para recibir tales ayudas pueden no estar relacionadas, de forma específica, con las actividades de explotación llevadas a cabo por la empresa. Son ejemplos de tales tipos de ayudas las transferencias de recursos, por parte de las Administraciones Públicas, hacia empresas que:
  - (a) operan en un sector industrial determinado;
  - (b) continúan su actividad tras haber sido privatizadas; o bien
  - (c) comienzan o continúan desarrollando su actividad en áreas menos desarrolladas del país.
2. El problema que se plantea es si tales ayudas públicas son «subvenciones oficiales», en función del alcance dado a estos términos en la NIC 20, y por tanto deben ser contabilizadas de acuerdo con lo establecido en esta Norma.

*Acuerdo*

3. Las ayudas públicas a las empresas cumplen la definición de subvenciones oficiales, dada en la NIC, incluso si no existen, para recibir las mismas, condiciones específicamente relacionadas con las actividades de explotación de la empresa, distintas de los requisitos de operar en cierta región o dentro de un determinado sector industrial. Tales ayudas no deben, por tanto, ser abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto.

Fecha del acuerdo: enero de 1998.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 1 de agosto de 1998. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-11****Variaciones de cambio en moneda extranjera — capitalización de pérdidas derivadas de devaluaciones muy importantes**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera.



*Problema*

1. La empresa tiene deudas expresadas en una moneda extranjera que proceden de la adquisición de activos. Después de la adquisición de tales elementos, la moneda en la que se presentan los estados financieros ha sufrido una devaluación o depreciación muy importante. Como consecuencia de la misma, se han producido pérdidas significativas, al valorar la deuda utilizando los tipos de cambio de cierre, según lo establecido en el párrafo 11 de la NIC 21. El tratamiento alternativo permitido por el párrafo 21 de la citada NIC 21 exige que se apliquen ciertas condiciones para que la empresa pueda incluir tales pérdidas en el importe en libros de los activos con los que tengan relación.
2. Los problemas que se plantean son los siguientes:
  - (a) a qué periodo deben quedar referidas las condiciones de que la deuda «no haya podido ser liquidada» y de que «no haya existido posibilidad práctica de emprender acciones de cobertura»; y
  - (b) cuándo cabe calificar de «reciente» a la compra del activo correspondiente.

*Acuerdo*

3. Las diferencias negativas o pérdidas de cambio en las deudas en moneda extranjera deben incluirse en el importe en libros de los activos con los que se relacionan sólo si tales pasivos no han podido ser liquidados o cancelados, y si no ha existido posibilidad práctica de emprender acciones de cobertura con anterioridad al momento de la devaluación o depreciación de la moneda en la que se expresan los estados financieros. El importe en libros ajustado tras esta modificación no debe exceder al importe recuperable del activo correspondiente.
4. Para poder incluir la diferencia negativa de cambio de la deuda en divisas, debe quedar demostrado que la empresa no ha podido disponer de las divisas necesarias para cancelar la deuda, así como que ha sido imposible emprender acciones de cobertura para el riesgo de tipo de cambio (por ejemplo, utilizando instrumentos financieros derivados tales como los contratos a plazo, las opciones u otros medios similares). Estas dos condiciones se cumplen sólo en raras ocasiones, por ejemplo, cuando de forma simultánea se produce escasez de la divisa por restricciones de control de cambios impuestas por un gobierno o el banco central del país, y además no se dispone de instrumentos de cobertura.
5. Una vez que se han cumplido las condiciones para la capitalización de las diferencias negativas, y se han incluido en el activo las pérdidas de cambio, la empresa podrá capitalizar las posteriores pérdidas producidas por devaluaciones muy importantes o depreciaciones de la misma divisa, sólo si se continúan cumpliendo las condiciones necesarias para la capitalización.
6. La compra de un activo será «reciente» si se ha producido en los doce meses anteriores a la devaluación o depreciación, calificada como muy importante, de la moneda en la que se presentan los estados financieros.

Fecha del acuerdo: enero de 1998.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 1 de agosto de 1998. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-12****Consolidación — entidades con cometido especial**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes.

**SIC-12***Problema*

1. Una empresa puede haber sido creada para alcanzar un objetivo concreto y perfectamente definido de antemano (por ejemplo, para llevar a cabo un arrendamiento financiero, actividades de investigación y desarrollo o la titulación de un activo financiero). Estas Empresas con Cometido Especial (ECE) pueden tener la forma jurídica de sociedades de capital o asociaciones entre empresas, consorcios o ser una figura sin forma jurídica de sociedad. Las ECE se crean, a menudo, sujetas a condiciones legales que imponen límites estrictos, y a veces permanentes, a los poderes que sus órganos de gobierno, consejeros o directivos poseen sobre las actividades de la entidad. Con frecuencia, tales condiciones establecen que la política que guía las actividades llevadas a cabo por la ECE no puede ser modificada más que, en su caso, por los creadores o patrocinadores de las mismas (es decir, operan en un régimen que se podría denominar «autopilotado»).
2. Con frecuencia, el patrocinador (o la empresa en nombre de la cual se ha creado la ECE), transfiere activos a la misma, obtiene el derecho de uso de los activos poseídos o ejecuta servicios para aquélla, mientras que otros terceros implicados en la operación («suministradores de capital»), pueden suministrar la financiación de la ECE. La empresa que realiza transacciones con la ECE (que será normalmente su creador o patrocinador) puede controlar sustancialmente a esta entidad.
3. Las modalidades de participación en la ECE pueden, por ejemplo, ser en forma de un instrumento de deuda, de un instrumento de capital, de un derecho de participación, de una participación en los excedentes o de un arrendamiento. Algunos tipos de participación pueden dar al poseedor, simplemente, un tipo de rendimiento fijo o establecido de antemano, mientras que otros le proporcionan derechos o acceso a otros beneficios económicos futuros en las actividades de la ECE. En la mayoría de los casos, el creador o patrocinador de la ECE (o la empresa en nombre de la cual ha sido creada) retiene para sí una parte importante de la participación en los beneficios de todo tipo que puedan producir las actividades de la empresa, incluso en el caso de que posea una parte pequeña o incluso no posea capital de la ECE.
4. La NIC 27 exige la consolidación de las entidades que controla la empresa que presenta sus estados financieros. Sin embargo, la citada Norma no proporciona ninguna directriz sobre la consolidación de las ECE.
5. El problema, pues, se centra en determinar bajo qué circunstancias la empresa debe proceder a consolidar una ECE.
6. Esta Interpretación no se aplica a los planes de retribuciones post-empleo de los trabajadores de las empresas, ni tampoco a los planes de retribuciones en forma de instrumentos de capital.
7. Una transferencia de activos de la empresa principal a la ECE puede cumplir los requisitos para ser considerada como una venta realizada por aquélla. Incluso en el caso de que se calificase como venta, las reglas establecidas en la NIC 27 y en esta Interpretación, pueden suponer que la empresa debe consolidar la ECE. Esta Interpretación no contempla las circunstancias en las que se ha de aplicar el tratamiento de venta a la operación descrita, ni tampoco sobre la eliminación de las consecuencias de tal transferencia de activos al hacer la consolidación.

*Acuerdo*

8. Las ECE deben ser consolidadas cuando la relación esencial entre la empresa que consolida y éstas indique que están siendo objeto de control por parte de la misma.
9. En el contexto de una ECE, el control puede surgir ya sea por la predeterminación de las actividades a llevar a cabo por la ECE (que opera en un régimen «autopilotado»), ya sea por otros medios. El párrafo 12 de la NIC 27, indica ciertas circunstancias de las cuales se deriva control, incluso en ciertos casos en los que la empresa posee la mitad o menos de los derechos de voto de la otra empresa. De forma similar, el control puede existir incluso en casos donde la empresa posee pocas, o no tiene ninguna acción de la ECE. La aplicación del concepto de control exige, en cada caso, el ejercicio de una dosis de juicio en el contexto de todos los factores relevantes.
10. Además de las situaciones descritas en el mencionado párrafo 12 de la NIC 27, las siguientes circunstancias son ejemplos que pueden indicar la existencia de una relación en la que la empresa controla una ECE y, en consecuencia, debe proceder a consolidarla (en el Apéndice de esta Interpretación se proporcionan guías adicionales):
  - (a) las actividades de la ECE han sido llevadas a cabo, de forma sustancial, en nombre de la empresa que presenta sus estados financieros consolidados, y de acuerdo con sus necesidades, de forma que obtiene beneficios u otras ventajas de las actividades de la ECE;
  - (b) la empresa que consolida tiene, de forma sustancial, los poderes de decisión necesarios para obtener la mayoría de los beneficios u otras ventajas de las actividades de la ECE o, mediante el establecimiento de un mecanismo de «autopilotaje», ha delegado tales poderes de toma de decisiones;

- (c) la empresa tiene, de forma sustancial, los derechos para obtener la mayoría de los beneficios y ventajas de la ECE y, por tanto, puede estar expuesta a todos los riesgos que inciden sobre las actividades de la ECE; o
  - (d) la empresa retiene para sí, de forma sustancial, la mayoría de los riesgos inherentes a la propiedad o residuales relativos a la ECE o a sus activos, con el fin de obtener los beneficios y las demás ventajas de sus actividades.
11. La predeterminación de las actividades a llevar a cabo por una ECE por parte de la empresa que consolida (el patrocinador o un tercero que se beneficia de la actividad de ésta), no forma parte del tipo de restricciones a las que se refiere el párrafo 13 (b) de la NIC 27.

Fecha del acuerdo: junio de 1998.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999, si bien se aconseja su aplicación con anterioridad a esta fecha. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

## COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-13

### Entidades controladas conjuntamente — aportaciones no monetarias de los partícipes

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 31 (revisada en 1998), Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos.

#### Problema

1. El párrafo 39 de la NIC 31 (revisada en 1998) se refiere a las ventas y a las aportaciones de capital hechas por uno de los partícipes al negocio conjunto en los siguientes términos: «Cuando un partícipe aporte o venda activos al negocio conjunto, debe reconocer su parte de cualquier ganancia o pérdida derivada de la transacción atendiendo al fondo económico de la misma». Además, el párrafo 19 de la NIC 31 (revisada en 1998) establece que «una entidad controlada conjuntamente es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación entre empresas u otra entidad similar, en cuya propiedad cada partícipe tiene una parte». En la citada Norma no se dan directrices explícitas sobre el reconocimiento de las pérdidas o ganancias derivadas de las aportaciones de activos no monetarios, a título de capital, a las Entidades Controladas Conjuntamente (ECC).
2. Las aportaciones a una ECC son transferencias de activos procedentes de los partícipes en el negocio conjunto, quienes reciben a cambio instrumentos de capital de la entidad. Tales aportaciones pueden ser de formas diferentes, y pueden ser realizadas por los partícipes de forma simultánea, ya sea en el momento de la creación de la ECC o con posterioridad. La contraprestación recibida por el partícipe a cambio de su aportación puede incluir también en efectivo, u otro tipo de pago, que no dependa de los flujos futuros de efectivo de la ECC («contraprestación adicional»).
3. Los problemas a tratar son los siguientes:
  - (a) cuándo debe procederse a reconocer, en la cuenta de resultados del partícipe, la parte de pérdidas y ganancias derivadas de una aportación de activos no monetarios al capital de la ECC;
  - (b) cómo debe el partícipe contabilizar las contraprestaciones adicionales; y
  - (c) cómo debe proceder el partícipe a presentar, en sus estados financieros consolidados, las pérdidas o ganancias no realizadas por este tipo de operaciones.

**SIC-14**

4. Esta Interpretación trata sobre el tratamiento contable aplicable por el partícipe, en las aportaciones no monetarias a una ECC que se contabilizan según el método de la participación o el método de la consolidación proporcional.

*Acuerdo*

5. Al aplicar el párrafo 19 de la NIC 31 (revisada en 1998), a la contabilización de las aportaciones no monetarias que haya realizado al capital de una ECC, el partícipe debe reconocer, en la cuenta de resultados del ejercicio en que se produzca la operación, la proporción correspondiente a las pérdidas y ganancias atribuibles al capital poseído por los demás partícipes, salvo cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:
- (a) no han sido transferidos a la ECC los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los activos no monetarios aportados;
  - (b) la ganancia o pérdida relativa a los bienes aportados no puede ser valorada de forma fiable; o bien
  - (c) los activos no monetarios aportados son similares a los que proceden del resto de los partícipes, lo cual quiere decir que tienen una naturaleza y uso similares dentro de la misma línea de actividad, y además poseen un valor razonable parecido; en todo caso, las aportaciones pasarán la prueba de similitud sólo si todos sus componentes significativos son similares a los activos aportados por el resto de los partícipes.

En el caso de que sea de aplicación cualquiera de los supuestos (a) a (c) anteriores, la pérdida o ganancia se consideraría no realizada, y no podría reconocerse, por tanto, en la cuenta de resultados, a menos que fuera de aplicación lo establecido en el párrafo 6, que figura a continuación.

6. Si, además de recibir instrumentos de capital de la ECC, el partícipe obtiene activos monetarios o no monetarios, que sean diferentes a los que ha aportado, debe proceder a reconocer la proporción apropiada de las ganancias o pérdidas derivadas de la operación.
7. Las ganancias o pérdidas no realizadas, derivadas de aportaciones de activos no monetarios a las ECC, deben ser eliminadas del valor de los activos respectivos cuando se aplique el método de consolidación proporcional, o bien del valor de la inversión financiera si se contabiliza según el método de la participación. Tales pérdidas o ganancias pendientes de realización no deben ser presentadas como resultados diferidos en el balance del partícipe.

Fecha del acuerdo: junio de 1998.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999, si bien se aconseja su aplicación con anterioridad a esta fecha. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-14****Inmovilizado material — indemnizaciones por deterioro del valor de las partidas**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 16 (revisada en 1998), Inmovilizado Material.

*Problema*

1. Las empresas pueden recibir compensaciones de terceros, ya sea en forma de dinero o bien no monetarias, por causa del deterioro de valor experimentado por los componentes del inmovilizado material. Con frecuencia, las compensaciones de tipo monetario recibidas deben ser utilizadas, por razones económicas imperativas, para restaurar los elementos deteriorados o para comprar o construir activos nuevos que reemplacen a los elementos perdidos o abandonados. En la NIC 16 (revisada en 1998) no se ofrecen directrices explícitas sobre cómo tratar contablemente estas compensaciones dinerarias o no dinerarias.
2. Entre los ejemplos de compensaciones, como las que se han citado, están las siguientes:
  - (a) las indemnizaciones pagadas por parte de las compañías de seguros, para compensar los deterioros de valor de elementos componentes del inmovilizado material debidos, por ejemplo, a un desastre natural, a un robo o al maltrato de los mismos;
  - (b) las indemnizaciones procedentes de las Administraciones Públicas y debidas a expropiaciones de elementos que componen el inmovilizado material, como por ejemplo en el caso de terrenos que van a ser dedicados a usos públicos;
  - (c) compensaciones relacionadas con la transformación involuntaria de elementos componentes del inmovilizado material, por ejemplo en el caso de reubicación de medios de producción desde un área urbana a otra no urbana, de acuerdo con la política territorial nacional; o bien
  - (d) reposición física, por un tercero, de la totalidad o de una parte de un activo deteriorado o de un elemento que ha sufrido pérdidas.
3. Los problemas planteados se centran en cómo debe la empresa contabilizar:
  - (a) las pérdidas o deterioros sufridos en los elementos componentes del inmovilizado material;
  - (b) las compensaciones de terceros relacionadas con tales pérdidas o deterioros; y
  - (c) la restauración, compra o construcción posterior de activos para sustituir a los perdidos o abandonados.

*Acuerdo*

4. Tanto los deterioros o pérdidas de valor de los elementos componentes del inmovilizado material, como las reclamaciones relacionadas con ellos o las compensaciones que terceras personas hayan pagado por su causa, así como también la compra o construcción siguiente de activos que los reemplacen, son sucesos económicos independientes, y como tales deben ser tratados desde el punto de vista contable. Los sucesos económicos deberán ser tratados contablemente de la siguiente forma:
  - (a) las pérdidas por deterioro en el valor de los elementos que componen el inmovilizado material, deben ser reconocidas según establece la NIC 36, mientras que la venta o baja en cuentas de elementos del inmovilizado material deben reconocerse según lo establecido en la NIC 16 (revisada en 1998);
  - (b) las compensaciones, monetarias o no monetarias, recibidas de terceros por causa de la pérdida, deterioro o abandono de elementos del Inmovilizado material, deben incluirse en la cuenta de resultados cuando proceda su reconocimiento; y
  - (c) el coste de adquirir, construir o restaurar los activos que reemplacen a los que han sufrido pérdidas, o bien que han sido recibidos como compensación, debe ser determinado según establece la NIC 16 (revisada en 1998).

*Información a revelar*

5. Las compensaciones, ya sean monetarias o no monetarias, reconocidas por causa de la pérdida de valor o deterioro de elementos componentes del inmovilizado material, deben ser reveladas por separado en los estados financieros de la empresa.

Fecha del acuerdo: junio de 1998.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999, si bien se aconseja su aplicación con anterioridad a esta fecha. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

## SIC-15/SIC-18

## COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-15

**Arrendamientos operativos — incentivos**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 17 (revisada en 1997), Arrendamientos.

*Problema*

1. Al proceder a negociar un nuevo contrato, o bien a la renovación de un arrendamiento operativo ya existente, el arrendador puede ofrecer determinados incentivos al arrendatario para que acepte el acuerdo. Ejemplos de tales incentivos son un pago inicial hecho por el arrendador al arrendatario o bien el reembolso o asunción, por parte del arrendador, de determinados costes que vaya a tener el arrendatario (tales como los de reubicación, mejoras en los bienes objeto de arrendamiento o los asociados con los compromisos anteriores sobre los activos arrendados que se sustituyen). Alternativamente, los incentivos pueden consistir en que las cuotas de arrendamiento de los ejercicios iniciales sean de importes muy reducidos, o incluso que no existan.
2. El problema consiste en determinar cómo se han de reconocer los incentivos derivados de un arrendamiento operativo en los estados financieros, tanto del arrendador como del arrendatario.

*Acuerdo*

3. Todos los incentivos derivados del acuerdo de renovación o constitución de un nuevo arrendamiento operativo, deben ser reconocidos como parte integrante del precio neto acordado por el uso del activo arrendado, con independencia de la naturaleza del incentivo o del calendario de los pagos a realizar.
4. El arrendador debe proceder a reconocer el coste agregado de los incentivos que ha concedido como una reducción de los ingresos por cuotas, a lo largo del periodo del arrendamiento, utilizando un sistema de reparto lineal, a menos que cualquier otro procedimiento de reparto sistemático sea más representativo del patrón temporal según el cual van a ir disminuyendo los beneficios económicos procedentes del activo arrendado.
5. El arrendatario debe reconocer el ingreso agregado de los incentivos que ha recibido como una reducción de los gastos por cuotas, a lo largo del periodo del arrendamiento, utilizando un sistema de reparto lineal, a menos que cualquier otro procedimiento de reparto sistemático sea más representativo del patrón temporal según el cual van a ir apareciendo los beneficios económicos procedentes del activo arrendado.
6. Los costes incurridos por el arrendatario, incluyendo los que se relacionen con arrendamientos mantenidos anteriormente (por ejemplo los que procedan de la cancelación, del traslado o de las mejoras de los bienes arrendados), deben ser contabilizados por éste de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad que resulten aplicables a dichos costes, entre los que se habrán de incluir aquéllos que vayan a ser objeto de reembolso mediante el incentivo que se acuerde con el nuevo arrendador.

Fecha del acuerdo: junio de 1998.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para contratos de arrendamiento que comiencen a partir del 1 de julio de 1999.

## COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-18

**Uniformidad — métodos alternativos**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros.

*Problema*

1. Ciertas Normas del IASC conceden explícitamente a la empresa, al preparar sus estados financieros, la posibilidad de escoger entre políticas contables alternativas. En algunas de las Normas que contienen esa posibilidad explícita de elección, se indica también la manera en que debe ser ejercida. Por ejemplo, el párrafo 104 de la NIC 39 indica que la empresa debe escoger entre dos políticas posibles para el reconocimiento de los cambios en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, y que debe aplicar la política elegida a todos los activos financieros que haya clasificado como disponibles para la venta. En otras Normas, sin embargo, no se dice nada respecto a la manera de ejercer la elección.
2. El problema consiste en cómo debe ser ejercitada tal elección, en el contexto de las Normas IASC que permiten explícitamente escoger una política contable, pero no dicen nada respecto de la forma de ejercerla. La cuestión fundamental es saber si, una vez que se ha hecho la elección de la política a seguir, tal política debe aplicarse de manera uniforme para todas las partidas que se contabilicen en el marco de los requisitos específicos que permitan esa elección.

*Acuerdo*

3. En el caso de que una determinada Norma Internacional de Contabilidad, o una Interpretación de la misma, permitan aplicar más de una política contable, la empresa debe escoger y aplicar de manera uniforme una de esas políticas posibles, salvo que la Norma o Interpretación permitan establecer categorías de partidas (transacciones, eventos, saldos, importes, etc.), para las cuales puedan ser apropiadas la elección entre políticas contables alternativas. Si la Norma exige o permite el establecimiento de categorías de partidas, debe procederse a seleccionar y aplicar uniformemente la política contable más apropiada para cada una de ellas (se ofrecen guías adicionales en los Apéndices A y B de esta Interpretación).
4. Una vez seleccionada inicialmente la política contable más apropiada, en función de los requisitos establecidos en el párrafo 3, los cambios de política contable sólo pueden ser hechos de acuerdo con las condiciones fijadas en el párrafo 42 de la NIC 8, y deben aplicarse a todas las partidas, o a todas las categorías de partidas, en la manera indicada en el citado párrafo 3.

Fecha del acuerdo: mayo de 1999.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para los ejercicios que comiencen a partir del 30 de julio de 2000, si bien se aconseja su aplicación con anterioridad a esa fecha. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-19****Moneda de los estados financieros — valoración y presentación de los estados financieros según las NIC 21 y 29**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencias: NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera (revisada en 1993) y NIC 29, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias (reordenada en 1994)<sup>(1)</sup>.

*Problema*

1. El párrafo 4 de la NIC 21 establece que mientras dicha Norma no especifique en qué moneda debe una empresa presentar sus estados financieros, ésta usará normalmente la moneda del país en el que esté domiciliada. Mientras la NIC 21 define la expresión «moneda de los estados financieros» como la moneda utilizada para presentar los estados financieros, la moneda de los estados financieros empleada por una empresa tiene también implicaciones relevantes para la valoración contable en los estados financieros.

<sup>(1)</sup> Véase también la SIC-30: Moneda en la que se informa — Conversión de la Moneda de Valoración a la Moneda de Presentación.

**SIC-19**

2. El párrafo 7 de la NIC 21 define a la moneda extranjera como cualquier moneda distinta de la moneda de los estados financieros. Por tanto, la selección de la moneda de los estados financieros establece que cualquier otra moneda será tratada como moneda extranjera. Los procedimientos para la contabilización de las transacciones en moneda extranjera y para la conversión de estados financieros en moneda extranjera están especificados en la NIC 21. El párrafo 36 de la NIC 21 señala las consecuencias adicionales derivadas de la elección de una determinada moneda de los estados financieros para una entidad extranjera que presenta su información en una moneda de una economía hiperinflacionaria. Los estados financieros de dicha entidad extranjera serán reexpresados, según la NIC 29, antes de convertirlos a la moneda de los estados financieros de la empresa que los presenta. El párrafo 8 de la NIC 29 también exige la reexpresión cuando la empresa presente sus propios estados financieros utilizando la moneda de una economía hiperinflacionaria como moneda de los estados financieros.
3. Los problemas son:
  - (a) cómo determina la empresa la moneda en que va a valorar las partidas de sus estados financieros (la «moneda de valoración»);
  - (b) si la empresa puede emplear una moneda distinta de la moneda de valoración en la presentación de sus estados financieros (la «moneda de presentación»); y
  - (c) en el caso de que la moneda de presentación sea diferente de la moneda de valoración, cómo se convertirán los estados financieros de la moneda de valoración a la de presentación.
4. El párrafo 5 de la NIC 21 establece que la reexpresión de los estados financieros, en una moneda distinta de la moneda en que se presentan de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad, hecha para conveniencia de los usuarios acostumbrados a ésta, no está prevista en la NIC 21. En consecuencia, tales reexpresiones no se tratan en la presente Interpretación.

*Acuerdo*

5. La moneda de valoración debe suministrar información acerca de la empresa, que sea útil y refleje el fondo económico de los hechos subyacentes y de las circunstancias relevantes de dicha empresa. Si una determinada moneda ha sido empleada de forma significativa, o ha tenido un impacto significativo, en la empresa, dicha moneda puede ser adecuada como moneda de valoración (el Apéndice A de esta Interpretación contiene directrices adicionales). Todas las transacciones en moneda distinta de la moneda de valoración deberán ser tratadas como transacciones en moneda extranjera al aplicar la NIC 21.
6. Una vez que se ha elegido la moneda de valoración, ésta no debe ser modificada a menos que exista un cambio en los hechos subyacentes y en las circunstancias relevantes de la empresa, de acuerdo con el párrafo 5 de esta Interpretación.
7. Si la moneda de valoración, determinada de acuerdo con el párrafo 5 de esta Interpretación, es la moneda de una economía hiperinflacionaria, entonces:
  - (a) los estados financieros propios de la empresa deberán reexpresarse de acuerdo con la NIC 29; y
  - (b) cuando la empresa sea una entidad extranjera, según se define en la NIC 21, y esté incluida en los estados financieros de otra, sus estados financieros deberán reexpresarse de acuerdo con la NIC 29, antes de ser convertidos a la moneda de los estados financieros de la segunda.
8. Si se elige como moneda adecuada de valoración, según el párrafo 5 de esta Interpretación, a la moneda de un país que no tiene una economía hiperinflacionaria, la empresa no estará obligada a reexpresar sus estados financieros según la NIC 29.
9. Aunque una empresa presentará, normalmente, sus estados financieros en la misma moneda que haya elegido como moneda de valoración, según el párrafo 5 de esta Interpretación, puede también decidir presentar sus estados financieros en una moneda diferente. El método de conversión de los estados financieros de la empresa que los presenta, de la moneda de valoración a otra moneda diferente, no está especificado en las Normas Internacionales de Contabilidad. Sin embargo, para que los estados financieros presenten razonablemente la posición financiera, el resultado y los flujos de efectivo, el método de conversión aplicado por la empresa no deberá generar información que sea incoherente con la valoración de las partidas en los estados financieros que resulta de usar la moneda elegida de acuerdo con el párrafo 5 de esta Interpretación. En el caso de que una empresa tenga entidades extranjeras y presente estados financieros consolidados, la moneda a emplear en la presentación de los estados financieros coincidirá, normalmente, con la moneda de valoración de la dominante, sin embargo a menudo diferirá de las monedas de valoración usadas por cada una de las entidades extranjeras. (El Apéndice B ilustra la aplicación de esta Interpretación a los estados financieros consolidados.)



*Información a revelar*

10. Deberá revelarse la siguiente información:

- (a) cuando la moneda de valoración sea diferente de la moneda del país en el que la empresa está domiciliada, la razón para el uso de una moneda diferente;
- (b) la razón de cualquier cambio en la moneda de valoración o de presentación; y
- (c) cuando los estados financieros se presenten en una moneda diferente de la moneda de valoración de la empresa, la razón para usar una moneda de presentación diferente, y una descripción del método usado en el proceso de conversión.

En estados financieros consolidados, las referencias a la moneda de valoración desde el punto de vista de estos requerimientos informativos deben ser a la moneda de valoración de la dependiente.

Fecha del acuerdo: febrero de 2000.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2001. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-20****Método de la participación — reconocimiento de pérdidas**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 28 (revisada en 1998), Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas.

*Problema*

1. En ocasiones, un inversor puede mantener diferentes formas de participación financiera en una empresa asociada o en un negocio conjunto, que se contabiliza según el método de la participación. Por ejemplo, el inversor puede mantener participaciones financieras tales como acciones ordinarias o preferentes, préstamos, anticipos, títulos de deuda, opciones para adquirir acciones ordinarias, o cuentas a cobrar de carácter comercial.
2. El párrafo 22 de la NIC 28 establece que, al aplicar el método de la participación, una vez que la parte de las pérdidas de la asociada, correspondientes a un inversor, iguale o exceda al importe en libros de la inversión, el inversor normalmente deja de incluir su participación en las pérdidas futuras en su cuenta de resultados. Sin embargo, se contabilizarán pérdidas adicionales en la medida en que el inversor haya incurrido en obligaciones o hecho pagos en nombre de la asociada, para satisfacer deudas de la asociada que el inversor hubiera garantizado o se hubiera comprometido de cualquier otra forma.
3. Al aplicar el método de la participación, los problemas que se presentan son:
  - (a) qué inversiones financieras están incluidas en el «importe en libros de una inversión», al que hace referencia el párrafo 22 de la NIC 28; y
  - (b) si el reconocimiento de su parte proporcional de las pérdidas de la empresa asociada, o de la entidad controlada conjuntamente (participada), que superen el importe en libros de la inversión, debe continuar cuando la empresa tiene otras inversiones financieras en la participada que no están incluidas en el importe en libros de la inversión.

**SIC-21**

4. Esta Interpretación está relacionada con la aplicación del método de la participación según la NIC 28. En función del tratamiento alternativo permitido en el párrafo 32 de la NIC 31, la empresa aplicará el método de la participación para informar de su participación en la entidad controlada conjuntamente y, en ese caso, también aplicará esta Interpretación.

*Acuerdo*

5. Las participaciones financieras pueden adquirir diferentes formas; por ejemplo, algunas inversiones pueden ser en forma de acciones ordinarias o de acciones preferentes. Para el propósito de aplicar el párrafo 22 de la NIC 28, el importe en libros de la inversión debe incluir sólo el importe en libros de los instrumentos que proporcionan derechos ilimitados de participación en las ganancias o pérdidas, así como una participación en el patrimonio residual de la participada.
6. Si la participación del inversor en las pérdidas excediera del importe en libros de la inversión, este importe en libros se reducirá a cero y se interrumpirá el reconocimiento de pérdidas posteriores, a menos que el inversor haya asumido obligaciones con la participada, o para satisfacer obligaciones de la participada que él mismo haya garantizado o se hubiera comprometido de cualquier otra forma, hayan sido o no cubiertas por fondos. En la medida en que el inversor haya asumido tales obligaciones, continuará reconociendo su participación en las pérdidas de la participada.
7. Las participaciones financieras en una participada, que no estén incluidas en el importe en libros de la inversión, establecido según el párrafo 5 de esta Interpretación, serán tratadas de acuerdo con las otras Normas Internacionales de Contabilidad que sean de aplicación; por ejemplo la NIC 39, y antes de que entre en vigor, la NIC 25 (reordenada en 1994).
8. La existencia de pérdidas continuadas en la participada deberá ser considerada evidencia objetiva de que las participaciones financieras en esa participada, es decir, tanto las inversiones financieras incluidas en el importe en libros de la inversión, establecido según el párrafo 5 de esta Interpretación, como otras inversiones financieras, pueden haber sufrido un deterioro de su valor. La pérdida por deterioro del importe en libros de una inversión financiera, que esté incluida en el importe en libros de un activo, se determinará tomando como base el importe en libros después de todos los ajustes por pérdidas derivados de la aplicación del método de la participación.
9. Si el inversor ha garantizado, o está comprometido por cualquier otro medio con obligaciones de la participada, o se ha obligado a satisfacer obligaciones de aquella, además de continuar reconociendo su participación en las pérdidas de la participada, deberá determinar si resulta necesario reconocer una provisión de acuerdo con la NIC 37. (Antes de que fuera de aplicación la NIC 37, el reconocimiento de la provisión se evaluaba en función de lo establecido en la NIC 10, reordenada en 1994).

*Información a revelar*

10. Si un inversor interrumpe el reconocimiento de su parte de las pérdidas de la participada, deberá revelar en las notas a los estados financieros el importe de su participación no reconocida en estas pérdidas, incluyendo tanto las correspondientes al ejercicio como las acumuladas.

Fecha del acuerdo: agosto de 1999.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 15 de julio de 2000. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-21****Impuesto sobre las ganancias — recuperación de activos no depreciables revalorizados**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

El Borrador de Interpretación SIC-D21, Impuesto sobre las Ganancias — Diversas Cuestiones, fue emitido para comentarios en septiembre de 1999. Ese Borrador de Interpretación comprendía tanto el tema al que va dirigido la presente Interpretación, como el contenido en la Interpretación SIC-25, Impuesto sobre las Ganancias — Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas.

Referencia: NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias (revisada en 1996).

#### *Problema*

1. Según el párrafo 51 de la NIC 12, la valoración de activos y pasivos por impuestos diferidos deberá reflejar las consecuencias fiscales derivadas de la forma en la que la empresa espera, en la fecha del balance, recuperar o pagar el importe en libros de aquellos activos y pasivos que hacen surgir diferencias temporarias.
2. El párrafo 20 de la NIC 12 establece que la revalorización de un activo no siempre afectará a la ganancia fiscal (o a la pérdida impositiva) en el ejercicio en que haya tenido lugar y que la base fiscal del activo puede no ajustarse a consecuencia de la revalorización. Si la recuperación futura del importe en libros va a ser gravada, cualquier diferencia entre el importe en libros del activo revalorizado y su base fiscal es una diferencia temporaria, y dará lugar a un activo o un pasivo por impuestos diferidos.
3. El problema consiste en cómo interpretar la expresión «recuperación» en relación con un activo que no se deprecia (activo no depreciable) y ha sido revalorizado según el párrafo 29 de la NIC 16 (revisada en 1998).
4. Esta Interpretación también se aplica a los inmuebles de inversión que se contabilizan según sus importes revalorizados según el párrafo 23(b) de la NIC 25, pero que podrían ser consideradas no depreciables si se aplicase la NIC 16.

#### *Acuerdo*

5. El activo o pasivo por impuestos diferidos que surge de la revalorización de un activo no depreciable, según el párrafo 29 de la NIC 16, deberá valorarse en función de las consecuencias fiscales derivadas de la recuperación del importe en libros de ese activo a través de la venta, independientemente de las bases de valoración del importe en libros del activo. Por lo tanto, si la norma fiscal especificara un tipo fiscal aplicable al importe tributable derivado de la venta de un activo, que fuese diferente del tipo fiscal aplicable al importe gravable que se derivaría del uso del activo, será aquel tipo el que se aplique en la valoración del activo o pasivo por impuestos diferidos asociado con el activo no depreciable.

Fecha del acuerdo: agosto de 1999.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 15 de julio de 2000. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

### COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-22

#### **Combinaciones de negocios — ajustes posteriores de los valores razonables y del fondo de comercio informados inicialmente**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 22 (revisada en 1998) — Combinaciones de Negocios.

**SIC-22***Problema*

1. En la contabilización inicial de una combinación de negocios, un comprador puede no tener disponible toda la evidencia necesaria para identificar y para estimar de forma fiable el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, o los activos y pasivos identificables pueden no satisfacer todavía los criterios para su reconocimiento. Esto puede ser debido entre otras razones, a la complejidad del negocio adquirido, o a la necesidad de elaborar y revelar información financiera a tiempo.
2. El párrafo 71 de la NIC 22 (revisada en 1998) indica que al contabilizar la adquisición de una empresa, activos y pasivos identificables, que, habiendo sido adquiridos, no satisfagan los criterios, ... para su reconocimiento como tales por separado en el momento de la adquisición, deben ser reconocidos tan pronto como cumplan los citados criterios. El importe en libros por el que se hayan registrado los activos y pasivos identificables adquiridos debe ser ajustado cuando, después de la compra, se disponga de evidencia adicional para reestimar los importes asignados a tales activos y pasivos. El importe asignado al fondo de comercio o fondo de comercio negativo debe también ser ajustado, si fuera necesario, en la medida que:
  - (a) El citado ajuste no incremente el importe en libros del fondo de comercio por encima de su importe recuperable, según está definido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos; y además
  - (b) Se proceda a realizar tal ajuste al finalizar el primer ejercicio anual que haya comenzado tras la adquisición (salvo por lo que se refiere al reconocimiento de un pasivo identificable, según lo contemplado en el párrafo 31, en cuyo caso se aplicará el marco temporal recogido en el apartado (c) del susodicho párrafo);De otra manera, los ajustes a los activos y pasivos identificables deben reconocerse como ingresos o gastos del ejercicio.
3. Los problemas que se plantean son, al realizar ajustes en las circunstancias limitadas descritas en el párrafo 71 de la NIC 22:
  - (a) si un ajuste en los valores razonables iniciales de los activos y pasivos identificables adquiridos debería incluir los efectos de la amortización y otros cambios, que podrían haber resultado si los valores razonables ajustados hubieran sido aplicados a partir de la fecha de adquisición;
  - (b) si un ajuste asociado al fondo de comercio o fondo de comercio negativo debería incluir el efecto de la amortización del importe ajustado atribuido al fondo de comercio o al fondo de comercio negativo desde la fecha de adquisición; y
  - (c) cómo deberán presentarse los ajustes sobre activos y pasivos identificables adquiridos, así como sobre el fondo de comercio o fondo de comercio negativo.
4. Esta Interpretación no es aplicable a las siguientes partidas, porque son tratadas específicamente en distintas Normas Internacionales de Contabilidad:
  - (a) activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos según la NIC 12 (revisada en 1996), párrafos 66 a 68; y
  - (b) la reversión de provisiones dotadas inicialmente para la terminación o reducción de las actividades de la empresa adquirida, NIC 22 (revisada en 1998), párrafos 75 y 76.

*Acuerdo*

5. Todo ajuste al importe en libros de los activos y pasivos identificables adquiridos, contabilizada en las limitadas circunstancias descritas en el párrafo 71 de la NIC 22, deberá ser calculado como si los valores razonables ajustados hubieran sido aplicados desde la fecha de adquisición. Como resultado, el ajuste deberá incluir tanto el efecto del cambio de los valores razonables inicialmente atribuidos, como el efecto de la depreciación y otros cambios que hubieran resultado si los valores razonables ajustados hubieran sido aplicados desde la fecha de adquisición.
6. Si el ajuste de activos y pasivos identificables se realiza al término del primer ejercicio que comience tras la adquisición, el importe en libros del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, también deberá ser ajustado, cuando sea necesario, al importe que se habría determinado si el valor razonable ajustado hubiera estado disponible en la fecha de adquisición. Como resultado, la amortización del fondo de comercio o el reconocimiento del fondo de comercio negativo también deberá ser ajustado desde la fecha de adquisición. Sin embargo, el ajuste al importe en libros del fondo de comercio deberá realizarse solo en la medida que no aumente el importe en libros del fondo de comercio por encima de su importe recuperable.

7. Los ajustes sobre la amortización, las cargas por deterioro y otros importes, determinados según los párrafos 5 y 6 de esta Interpretación, deben ser incluidos como ganancia o pérdida neta en la respectiva clasificación de ingresos o gastos presentados en la cuenta de resultados. Sólo las partidas surgidas con posterioridad a la fecha de adquisición, en las que se exige o se permite que sean abonadas o cargadas directamente al patrimonio neto, según se establece en otras Normas, serán registradas en el patrimonio; esta Interpretación no modifica el tratamiento previsto en tales Normas.

#### *Información a revelar*

8. Deberán revelarse y explicarse, en los estados financieros del ejercicio en que tengan lugar, los ajustes efectuados sobre los importes en libros de activos o pasivos identificables, o sobre el fondo de comercio o el fondo de comercio negativo. Deberá también revelarse el importe de cualquier ajuste que esté asociado a ejercicios anteriores, a efectos de comparación.

Fecha del acuerdo: octubre de 1999.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para los ajustes realizados en ejercicios que finalicen en o después del 15 de julio de 2000.

### COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-23

#### **Inmovilizado material — costes de revisiones o reparaciones generales**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 16, Inmovilizado Material (revisada en 1998).

#### *Problema*

1. El párrafo 23 de la NIC 16 (revisada en 1998) exige, para las partidas del inmovilizado material, la capitalización de los desembolsos realizados posteriormente, cuando produzcan una mejora en el estado del activo y le permiten operar por encima del rendimiento normal originalmente establecido. Cualquier otro tipo de desembolso posterior, como son los desembolsos por reparación o mantenimiento que restablecen, o mantienen, los beneficios económicos futuros que la empresa puede esperar del rendimiento normal originalmente establecido para el activo, deberá reconocerse como un gasto del ejercicio en el que ha sido incurrido.
2. El párrafo 27 de la NIC 16 indica que los principales componentes de algunas partidas del inmovilizado material, pueden necesitar ser sustituidos en períodos regulares. Estos componentes se contabilizan como activos separados porque tienen vidas útiles diferentes de las partidas del inmovilizado material con los que se relacionan.
3. Cuando una empresa compra un activo de inmovilizado material, incurre en todos los costes necesarios para su puesta en condiciones de funcionamiento. Esta empresa puede necesitar, en el futuro, llevar a cabo una revisión o una reparación general del activo en períodos regulares, a lo largo de la duración de su vida útil, para permitir el uso continuado de este activo. Un ejemplo puede ser la compra de un avión, que precise una revisión o una reparación general cada tres años.
4. El problema se presenta cuando la empresa incurre en el coste de reparaciones o revisiones generales de la partida del inmovilizado material, que tiene lugar en períodos regulares a lo largo de la vida útil del activo para permitir que la empresa continúe usando este activo. La empresa debería capitalizar estos costes como un componente del activo o tratarlos como un gasto del ejercicio.

**SIC-24***Acuerdo*

5. El coste de una revisión o una reparación general realizadas en una partida del inmovilizado material, que tiene lugar en períodos regulares a lo largo de la vida útil de un activo y se hacen para permitir la continuación en el uso del mismo, debe ser reconocido como un gasto del ejercicio en el que haya sido incurrido, excepto cuando:
  - (a) en consonancia con el párrafo 12 de la NIC 16, la empresa haya identificado, como componente separado del activo, el importe que corresponda a la reparación o a la revisión general, y ya haya procedido a depreciar ese componente para reflejar el consumo de beneficios, que son restituidos o restaurados por la posterior revisión o reparación general (ya se contabilice el activo según su coste histórico o valor revalorizado);
  - (b) sea probable que beneficios económicos futuros asociados con el activo fluyan a la empresa; y
  - (c) el coste de la revisión o reparación general pueda ser valorado de manera fiable.

Si se satisfacen estos criterios, el coste deberá ser capitalizado y tratado como parte integrante del activo.

Fecha del acuerdo: octubre de 1999.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 15 de julio de 2000. La aplicación del tratamiento de componentes descrito en esta Interpretación es un cambio en el método de amortización, y será tratado como un cambio en las estimaciones contables, de acuerdo con el párrafo 52 de la NIC 16. Como consecuencia, se habrá de ajustar el cargo por depreciación para el ejercicio actual y para los ejercicios futuros.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-24****Ganancias por acción — instrumentos financieros y otros contratos que pueden ser cancelados en acciones**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia NIC 33, Ganancias por Acción.

*Problema*

1. Existen varios tipos de instrumentos financieros u otros contratos que pueden ser cancelados, por la empresa que presenta los estados financieros, ya sea mediante el pago con activos financieros o mediante la entrega de acciones ordinarias de esta empresa al tenedor. En algunos casos, la forma de efectuar la cancelación es elegida por el emisor del instrumento financiero, mientras que en otros, la forma de reembolso es elegida por el tenedor del mismo. Un ejemplo de este tipo de instrumento es una obligación contractual, de la empresa que presenta los estados financieros, que puede ser cancelada mediante el pago en efectivo o mediante la emisión de acciones ordinarias de esta empresa.
2. El problema es si estos instrumentos financieros u otros contratos, que pueden ser cancelados mediante el pago de activos financieros o mediante la emisión de acciones ordinarias de la empresa que presenta los estados financieros, ya sea a elección del emisor o del tenedor, son acciones ordinarias potenciales de las contempladas en la NIC 33.
3. Esta Interpretación trata sobre los contratos que incluyen, entre sus condiciones, tales métodos alternativos de cancelación.

*Acuerdo*

4. Todos los instrumentos financieros u otros contratos que puedan producir la emisión de acciones ordinarias de la empresa que presenta los estados financieros, a favor del tenedor de los mismos, tanto si la decisión corresponde al emisor o al tenedor, son acciones ordinarias potenciales de la empresa.

Fecha del acuerdo: febrero de 2000.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 1 de diciembre de 2000. La información comparativa presentada y revelada en los estados financieros elaborados según los párrafos 47 a 52 de la NIC 33, deberá ser reexpresada teniendo en cuenta el efecto derivado de la aplicación de esta Interpretación.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-25****Impuesto sobre las ganancias — cambios en la situación fiscal de la empresa o de sus accionistas**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

El Borrador de Interpretación SIC-D21, Impuesto sobre las Ganancias — Diversas Cuestiones, fue emitido para comentarios en septiembre de 1999. Este Borrador de Interpretación incluía tanto el tema contemplado en esta Interpretación, como el contenido en la Interpretación — SIC 21, Impuesto sobre las Ganancias — Recuperación de Activos no Depreciables Revalorizados.

Referencia NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias (revisada en 1996).

*Problema*

1. Un cambio en la situación fiscal de la empresa o de sus accionistas puede tener consecuencias para la empresa que supongan un aumento o disminución de sus activos o pasivos por impuestos diferidos. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando los instrumentos de capital de la empresa cotizan públicamente o al reestructurarse su patrimonio neto. También puede ocurrir si un accionista mayoritario se traslada a un país extranjero. Como resultado de lo anterior, la empresa puede soportar una imposición diferente lo que supone, por ejemplo, que pueda ganar o perder incentivos fiscales o estar sujeta a tipos fiscales diferentes en el futuro.
2. Un cambio en la situación fiscal de la empresa o de sus accionistas puede tener un efecto inmediato en los pasivos o activos corrientes por impuestos. El cambio también puede incrementar o disminuir los activos o pasivos por impuestos diferidos reconocidos por la empresa, dependiendo del efecto que el cambio fiscal tenga en las consecuencias fiscales que surjan de la recuperación o cancelación del importe en libros de los activos y pasivos de la empresa.
3. El problema consiste en cómo debe contabilizar la empresa las consecuencias fiscales de un cambio en su situación fiscal o en la de sus accionistas.

*Acuerdo*

4. Un cambio en la situación fiscal de la empresa o de sus accionistas no da lugar a incrementos o disminuciones en los importes contabilizados directamente en el patrimonio neto. Las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de un cambio en la situación fiscal deben ser incluidas en la ganancia o pérdida neta del ejercicio a menos que esas consecuencias relacionadas con transacciones y hechos den resultado, en el mismo o distintos ejercicios, a un cargo o abono en el importe del patrimonio neto reconocido. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a cambios en el importe del patrimonio neto reconocido, ya sea en el mismo o en diferente ejercicio (no incluidas en la ganancia o pérdida neta), deben ser cargadas o abonadas directamente al patrimonio.

**SIC-27**

Fecha del acuerdo: agosto de 1999.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor el 15 de julio de 2000. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-27****Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencias: NIC 1, Presentación de Estados Financieros (revisada en 1997), NIC 17, Arrendamientos (revisada en 1997), NIC 18, Ingresos (revisada en 1993).

*Problema*

1. Una Empresa puede realizar una transacción o una serie de transacciones estructuradas (un acuerdo), con un tercer no vinculado (un Inversor), que adopten la forma legal de arrendamiento. Por ejemplo, la Empresa puede arrendar activos a un Inversor y a continuación subarrendarlos, o, enajenar los activos y arrendarlos posteriormente. La forma de cada acuerdo, así como sus plazos y condiciones, pueden variar significativamente. En el ejemplo de arrendamiento inicial y con subarrendamiento posterior, puede que el acuerdo haya sido diseñado para conseguir una ventaja fiscal para el Inversor, que la comparte con la Empresa en forma de una cuota, y no sea para transmitir el derecho de uso de un activo.
2. Cuando el acuerdo con un Inversor conlleva la forma legal de arrendamiento, los problemas son:
  - (a) cómo determinar si una serie de transacciones están interrelacionadas y deben ser registradas, como una única transacción;
  - (b) si el acuerdo satisface la definición de un arrendamiento según la NIC 17; y, en caso contrario:
    - (i) si las cuentas de inversión y de las obligaciones de pago por arrendamiento que pudieran existir representan activos y pasivos de la Empresa (considérese, por ejemplo, el caso descrito en el párrafo 2 (a) del Apéndice A);
    - (ii) cómo debe la Empresa registrar otras obligaciones derivadas del acuerdo; y
    - (iii) cómo debe registrar la Empresa una eventual cuota recibida de un Inversor.

*Acuerdo*

3. Una serie de transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento están ligadas, y deberán ser registradas como una única transacción, cuando el efecto económico de las mismas no pueda ser comprendido sin referencia al conjunto de transacciones como un todo. Se da este caso, por ejemplo, cuando la serie de transacciones están muy interrelacionadas, se negocian como una única transacción, y tienen lugar de forma simultánea o como una secuencia continua. (El Apéndice A proporciona ejemplos de la aplicación de esta Interpretación).



4. La contabilidad deberá reflejar el fondo económico del acuerdo. Deben evaluarse todos los aspectos e implicaciones del acuerdo para determinar su esencia, ponderando aquellos aspectos e implicaciones que tengan un efecto económico.
5. La NIC 17 se aplica cuando la esencia de un acuerdo incluye la transmisión del derecho de uso de un activo durante un periodo de tiempo acordado. Los indicadores que individualmente demuestran que un acuerdo puede, en esencia, no conllevar un arrendamiento según la NIC 17, incluyen (el Apéndice B proporciona ejemplos de esta Interpretación):
  - (a) la Empresa mantiene todos los riesgos y ventajas asociadas a la propiedad del activo subyacente, y disfruta esencialmente de los mismos derechos de uso que mantenía antes del acuerdo;
  - (b) la razón fundamental para el acuerdo es alcanzar un determinado resultado fiscal y no, transmitir el derecho de uso de un activo; y
  - (c) en las condiciones del acuerdo se incluye una opción cuyos términos hacen casi seguro su ejercicio (por ejemplo, una opción de venta que es ejercitable a un precio suficientemente más alto que el valor razonable esperado cuando se vaya a ejercitar).
6. Las definiciones y directrices que figuran en los párrafos 49 a 64 del Marco Conceptual deberán aplicarse en la determinación de si, en esencia, una determinada cuenta de inversión independiente y las obligaciones de pago por el arrendamiento representan activos y pasivos respectivamente para la Empresa. Los indicadores que, conjuntamente, demuestran que en esencia la cuenta de inversión independiente y las obligaciones de pago por arrendamiento no satisfacen las definiciones de un activo y un pasivo respectivamente, y por tanto no deben ser reconocidos por la empresa incluyen:
  - (a) la Empresa no es capaz de controlar la inversión para conseguir sus propios objetivos y no está obligada a satisfacer los pagos por el arrendamiento. Esto ocurre cuando, por ejemplo, se coloca un importe anticipado en una cuenta de inversión para proteger al Inversor, de forma que sólo puede ser usada para pagarle, el Inversor acuerda que las obligaciones de pago por arrendamiento serán abonadas con fondos de la cuenta de inversión, y la Empresa no tiene capacidad para retener los pagos al Inversor desde esta cuenta de inversión;
  - (b) la Empresa sólo tiene un riesgo remoto de reembolsar el importe completo de una cuota recibida de un Inversor y posiblemente pagar algún importe adicional, o, cuando una cuota no ha sido recibida, sólo un riesgo remoto de pagar un importe en concepto de otras obligaciones (por ejemplo, una garantía). Existe sólo un riesgo remoto de pago cuando, por ejemplo, los términos del acuerdo requieren que se invierta un determinado importe anticipado en activos libres de riesgo, de los que se espera que generen suficientes flujos de efectivo para satisfacer las obligaciones de pago por arrendamiento; y
  - (c) además de los flujos de efectivo iniciales al comienzo del acuerdo, los únicos flujos de efectivo esperados según el mismo son los pagos por arrendamiento que se satisfacen exclusivamente con fondos de la cuenta de inversión, establecida con los flujos de caja iniciales.
7. El resto de las obligaciones de un acuerdo de arrendamiento, incluyendo cualquier garantía suministrada y las obligaciones asumidas en caso de una finalización anticipada, deban ser registradas según la NIC 37 o la NIC 39, dependiendo de las condiciones existentes en el mismo.
8. Los criterios del párrafo 20 de la NIC 18 deberán aplicarse a los hechos y circunstancias de cada acuerdo, con el fin de determinar cuándo se reconoce una cuota que la Empresa pueda recibir como ingreso. Deberán considerarse factores tales como si hay una implicación continua en forma de obligaciones futuras significativas de rendimiento que sean necesarias para obtener la cuota, si hay riesgos que se han retenido, los términos de cualquier acuerdo de garantía y el riesgo de reembolso de la cuota. Entre los indicadores que de forma individual demuestran que el reconocimiento de la cuota completa como un ingreso es inadecuado cuando se recibe, si se ha recibido al comienzo del acuerdo, se incluyen los siguientes:
  - (a) existencia de obligaciones, ya sea de realizar, o de abstenerse de ciertas actividades importantes que son condiciones para obtener la cuota recibida, y por tanto, la ejecución de un acuerdo legalmente obligado no es el acto más relevante requerido por el acuerdo;
  - (b) se imponen limitaciones al uso del activo subyacente que tienen el efecto práctico de restringir y cambiar significativamente la capacidad de uso del activo para la Empresa (por ejemplo, reducir, vender o dar en prenda como garantía subsidiaria);

**SIC-28**

- (c) la posibilidad de pagar algún importe de la cuota y posiblemente pagar algún importe adicional no es remota. Esto sucede cuando, por ejemplo,
  - (i) el activo subyacente no es un activo especializado que sea necesario para la empresa para llevar a cabo sus negocios, y por ello existe una posibilidad de que la empresa pueda pagar un importe para finalizar pronto el acuerdo; o
  - (ii) la empresa es requerida según los términos del acuerdo, o tiene discreción total o parcial, para invertir un importe prepagado en activos llevando más de un importe insignificante de riesgo (por ejemplo, moneda, tipo de interés o riesgo de crédito). En esta circunstancia, el riesgo del valor de la inversión siendo insuficiente para satisfacer las obligaciones de pago por arrendamiento no es remoto, y por ello existe una posibilidad de que la empresa pueda ser requerida para que pague algún importe.

9. La cuota deberá ser presentada en la cuenta de resultados basada en su fondo económico y su naturaleza.

*Información a revelar*

10. Todos los aspectos de un acuerdo que considerando el fondo económico no implican un arrendamiento según la NIC 17 deberán ser considerados al determinar la información a revelar adecuada que es necesaria para comprender el acuerdo y el tratamiento contable adoptado. Una empresa deberá revelar lo siguiente en cada ejercicio en el que exista un acuerdo:
- (a) una descripción del acuerdo que incluya:
    - (i) el activo subyacente y cualquier restricción a su uso;
    - (ii) la vida y otros términos relevantes del acuerdo;
    - (iii) las transacciones que están enlazadas conjuntamente, incluyendo cualquier opción; y
  - (b) el tratamiento contable aplicado a cualquier cuota recibida, el importe reconocido como ingreso del ejercicio, y la partida de la cuenta de resultados en la que es incluido.
11. De acuerdo con el párrafo 10 de esta Interpretación, la información a revelar requerida deberá ser suministrada individualmente para cada acuerdo o de forma agregada para cada clase de acuerdo. Una clase es un grupo de acuerdo con activos subyacentes de naturaleza similar (por ejemplo, plantas generadoras de energía).

Fecha del acuerdo: febrero de 2000.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor a partir del 31 de diciembre de 2001. Los cambios en las políticas contables deberán ser registrados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-28****Combinación de negocios — fecha de intercambio y valor razonable de los instrumentos de capital**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 22, Combinaciones de Negocios (revisada en 1998).

*Problema*

1. Una empresa puede emitir sus propios instrumentos de capital en pago de una combinación de negocios contabilizada como una adquisición según la NIC 22. El párrafo 21 de la NIC 22 exige que toda adquisición se contabilice según su coste y que los instrumentos de capital emitidos por la adquirente sean valorados según su valor razonable en la fecha de intercambio.
2. Si los instrumentos de capital emitidos como contraprestación de una adquisición cotizan en un mercado, y su precio de mercado en la fecha del intercambio no se considera un indicador fiable del valor razonable, el párrafo 24 de la NIC 22 indica que deberán considerarse los movimientos del precio durante un periodo razonable, antes y después del anuncio de las condiciones de la adquisición.
3. Los problemas son:
  - (a) cuál es «la fecha de intercambio» para determinar el valor razonable de los instrumentos de capital emitidos como contraprestación de la adquisición;
  - (b) cuándo es adecuado considerar otras evidencias, así como métodos de valoración adicionales al precio publicado en la fecha de intercambio de un instrumento de capital cotizado; y
  - (c) qué información deberá ser revelada cuando no se haya utilizado el precio de cotización de un instrumento de capital como valor razonable del mismo, y qué información deberá revelarse cuando un instrumento de capital no tenga un precio público.
4. El párrafo 65 de la NIC 22 exige que en la fecha de adquisición, cuando el acuerdo que da lugar a la adquisición prevea un ajuste posterior, que dependa de uno o más sucesos futuros contingentes, el importe del ajuste debe ser incluido en el coste de la adquisición, siempre que tal ajuste sea probable y su importe pueda ser determinado con fiabilidad. El párrafo 68 de la NIC 22 requiere que sea ajustado el coste de una adquisición cuando con posterioridad a la adquisición se resuelva cualquier contingencia que afecte al importe de la contraprestación pactada. Consiguientemente, esta Interpretación no se aplica a los instrumentos de capital emitidos como ajustes a la contraprestación de adquisición, que dependan de uno o más eventos futuros, a menos que dichos ajustes sean probables y los importes puedan ser determinados con fiabilidad en la fecha de la adquisición.

*Acuerdo*

5. Cuando se realiza una adquisición en una sola transacción de intercambio (es decir, no por fases), la «fecha de intercambio» es la fecha de adquisición; esto es, la fecha en la que la empresa adquirente adquiere el control sobre los activos netos y las operaciones de la adquirida. Cuando una adquisición se realiza en etapas (es decir, mediante compras sucesivas), el valor razonable de los instrumentos de capital emitidos como contraprestación de la adquisición en cada etapa, deberá determinarse en la fecha en la que se reconoce cada inversión individual en los estados financieros de la adquirente.
6. El precio público en la fecha de intercambio, de un instrumento de capital que cotiza, suministra la mejor evidencia del valor razonable del instrumento y deberá ser empleado excepto en raras circunstancias. Deberán considerarse también otros métodos de valoración y otras evidencias, sólo en las raras circunstancias en las que pueda demostrarse que el precio publicado en esa fecha no es un indicador fiable, y que la evidencia adicional y los otros métodos de valoración proporcionan una valoración más fiable del valor razonable de los instrumentos de capital. El precio público en la fecha de intercambio no es un indicador fiable sólo en el caso de que se haya visto afectado por una fluctuación excesiva del precio o por un estrechamiento del mercado.

*Información a revelar*

7. Cuando existe en la fecha de intercambio un precio público de un instrumento de capital emitido como contraprestación de adquisición, pero no ha sido empleado como valor razonable de los instrumentos, la empresa deberá revelar:
  - (a) ese hecho;
  - (b) las razones por las que el precio publicado no es el valor razonable de los instrumentos de capital;

**SIC-29**

- (c) el método y las hipótesis relevantes aplicadas en la determinación del valor razonable; y
  - (d) el importe acumulado de la diferencia entre el precio público y el importe determinado como valor razonable de los instrumentos de capital.
8. Cuando un instrumento de capital emitido como contraprestación de la adquisición no tiene un precio público en la fecha de intercambio, la empresa deberá revelar ese hecho y el método y las hipótesis relevantes aplicadas en la determinación del valor razonable.

Fecha del acuerdo: febrero de 2001.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para las adquisiciones reconocidas contablemente a partir del 31 de diciembre de 2001.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-29****Información a revelar — acuerdos de concesión de servicios**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 1, Presentación de Estados Financieros (revisada en 1997).

*Problema*

1. Una empresa (el Operador de la concesión o concesionario) puede celebrar un acuerdo con otra empresa (el Suministrador de la concesión o concedente) para proporcionar servicios que dan acceso público a determinados recursos económicos y sociales. El concedente puede ser una empresa perteneciente al sector público o privado, incluyendo en este último caso a los organismos públicos. Ejemplos de acuerdos de concesión de servicios son el tratamiento de aguas e instalaciones de suministro, las autopistas, los aparcamientos, los túneles, los puentes, los aeropuertos y las redes de telecomunicaciones. Ejemplos de acuerdos que no constituyen concesión de servicios son las empresas que subcontratan en el exterior parte de sus servicios internos (por ejemplo, una cafetería para los empleados, mantenimiento de edificios, así como funciones de contabilidad y de tecnología de la información).
2. Un acuerdo de concesión de servicios implica, por lo general, la transmisión del concedente al concesionario de la misma, durante el periodo que dura ésta:
  - (a) del derecho a proporcionar servicios que dan acceso público a importantes recursos económicos y sociales, y
  - (b) en algunos casos, el derecho a usar ciertos activos materiales, inmateriales o financieros especificados.

A cambio de lo anterior, el concesionario:

- (a) se compromete a proporcionar los servicios de acuerdo con ciertos plazos y condiciones durante el periodo de concesión, y
  - (b) en su caso, se compromete a devolver al término del periodo de concesión los derechos que ha recibido al comienzo de la misma o que ha adquirido durante su duración.
3. La característica común a todos los acuerdos de concesión de servicios es que el concesionario recibe un derecho y asume, simultáneamente, la obligación de proporcionar servicios públicos.

4. El problema es qué información debe ser revelada en las notas a los estados financieros del concesionario y del concedente.
5. Ciertos detalles y revelaciones asociados con algunos acuerdos de concesión de servicios han sido ya tratados en Normas Internacionales de Contabilidad existentes (por ejemplo, la NIC 16 se aplica a las adquisiciones de elementos del inmovilizado material, la NIC 17 se aplica a los arrendamientos de activos y la NIC 38 se aplica a las adquisiciones de activos inmateriales). Sin embargo, un acuerdo de concesión de servicios puede implicar la existencia de contratos pendientes de ejecutar que no han sido tratados en las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que los contratos sean onerosos, en cuyo caso será de aplicación la NIC 37. Por lo tanto, esta Interpretación aborda revelaciones adicionales sobre los acuerdos de concesión de servicios.

#### *Acuerdo*

6. Todos los aspectos de un acuerdo de concesión de servicios deberán ser considerados a la hora de determinar las revelaciones apropiadas en las notas a los estados financieros. El concesionario y el concedente deberán revelar lo siguiente en cada ejercicio:
  - (a) una descripción del acuerdo;
  - (b) los términos relevantes del acuerdo que puedan afectar al importe, calendario y certidumbre de los flujos de efectivo futuros (por ejemplo, el periodo de la concesión, fechas de revisión de precios y las bases sobre las que se revisan los precios o se renegocian las condiciones);
  - (c) la naturaleza y alcance (esto es, la cantidad, periodo de tiempo o importe, según lo que resulte adecuado) de:
    - (i) los derechos a usar determinados activos;
    - (ii) las obligaciones de proporcionar o los derechos de recibir la prestación de servicios;
    - (iii) las obligaciones de adquirir o construir elementos del inmovilizado material;
    - (iv) las obligaciones de entregar o los derechos a recibir determinados activos al término del periodo de concesión;
    - (v) las opciones de renovación y de rescisión, y
    - (vi) otros derechos y obligaciones (por ejemplo, reparaciones importantes); y
  - (d) cambios en el acuerdo que hayan ocurrido durante el ejercicio.
7. Las informaciones a revelar exigidas, de acuerdo con el párrafo 6 anterior, deberán ser suministradas individualizadamente para cada acuerdo de concesión de servicios o bien de manera agregada para cada clase de acuerdos de concesión. Una clase es un grupo de acuerdos de concesión de servicios que llevan aparejados servicios de naturaleza similar (por ejemplo, cobro de peajes, telecomunicaciones y servicios de tratamiento de aguas).

Fecha del acuerdo: mayo de 2001.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación estará en vigor a partir del 31 de diciembre de 2001.

### COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-30

#### **Moneda en la que se informa — conversión de la moneda de valoración a la moneda de presentación**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera (revisada en 1993); NIC 29, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias (reordenada en 1994).

**SIC-30***Problema*

1. La SIC-19, Moneda de los Estados Financieros — Medición y Presentación de los Estados Financieros según las NIC 21 y 29, aborda el problema de cómo una empresa convierte sus estados financieros de una moneda empleada para la medición de partidas en sus estados financieros (moneda de medición) a otra moneda a efectos de presentación (moneda de presentación). La SIC-19 no especifica el método de conversión a aplicar, pero exige que el método de conversión empleado no conduzca a una forma de presentación que resulte incoherente con la medición de partidas en los estados financieros.
2. El párrafo 15 de la SIC-19 profundiza en estos requisitos mediante el ejemplo de una empresa rusa que emplea el rublo ruso como moneda de valoración y convierte sus estados financieros a otra moneda (por ejemplo, euros) para la presentación. Establece que el método aplicado para convertir del rublo ruso a euros no deberá, por ejemplo, tener el efecto de sustituir los euros por el rublo ruso como moneda de medición.
3. El párrafo 5 de la NIC 21 establece que la Norma no aborda la reexpresión de los estados financieros de una empresa desde su moneda de presentación a otra moneda que se acomode a lo que están acostumbrados los usuarios o por otros propósitos similares.
4. Los problemas son:
  - (a) cómo deben ser convertidas las partidas de los estados financieros de la moneda de valoración a la moneda de presentación cuando los estados financieros se presentan en una moneda distinta de la moneda de medida, determinada según la SIC-19; y
  - (b) qué información debe ser revelada:
    - (i) cuando los estados financieros son presentados en una moneda distinta de la moneda de valoración determinada según la SIC-19; o
    - (ii) cuando se revela información adicional no exigida por parte de las Normas Internacionales de Contabilidad, y esta revelación se hace en una moneda distinta de la moneda empleada en la presentación de los estados financieros, por ser conveniente para ciertos usuarios.
5. Esta Interpretación debe ser leída y aplicada conjuntamente con las exigencias de la SIC-19. El término «estados financieros» comprende los estados financieros consolidados según se establece en el párrafo 4 de la NIC 27.

*Acuerdo*

6. Cuando los estados financieros se presentan en una moneda distinta a la moneda de valoración determinada según la SIC-19, y la moneda de valoración no es la de una economía hiperinflacionaria, los requisitos del párrafo 9 de la SIC-19, deberán ser aplicados como sigue:
  - (a) los activos y pasivos para todos los balances presentados (esto es, incluyendo cifras comparativas) deberán ser convertidos al tipo de cambio de cierre existente en la fecha de cada balance presentado;
  - (b) las partidas de ingresos y gastos para todos los ejercicios presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas) deberán ser convertidas a los tipos de cambio existentes en las fechas en las que se celebraron las transacciones o a unos tipos que se acerquen a los tipos de cambio reales;
  - (c) las partidas del patrimonio neto distintas de la ganancia o la pérdida neta del ejercicio que se incluye en el saldo de las pérdidas o reservas por ganancias acumuladas, deberán ser convertida al tipo de cambio de cierre existente en la fecha de cada balance presentado; y
  - (d) todas las diferencias de cambio derivadas de la conversión, de acuerdo con los apartados (a) a (c) del párrafo 6 de esta Interpretación, deberán ser reconocidas directamente en el patrimonio.
7. Cuando los estados financieros se presentan en una moneda distinta de la moneda de medida determinada según la SIC-19, y esta moneda de medida es la de una economía hiperinflacionaria, los requisitos del párrafo 9 de la SIC-19 deberán ser aplicados como sigue:
  - (a) las partidas de activo, pasivo y de patrimonio neto para todos los balances presentados (esto es, incluyendo cifras comparativas) deberán ser convertidos al tipo de cambio de cierre existente en la fecha del balance más reciente presentado; y
  - (b) las partidas de ingresos y gastos para todos los ejercicios presentados (esto es, incluyendo cifras comparativas) deberán ser convertidas al tipo de cambio de cierre del ejercicio más reciente presentado.

*Información a revelar*

8. Cuando los estados financieros se presentan en una moneda distinta de la moneda de medida determinada según la SIC-19, la empresa debe poner de manifiesto el hecho de que la moneda de medida refleja el fondo económico de los eventos y circunstancias subyacentes de la empresa, además de revelar la información requerida por el párrafo 10 de la SIC-19.
9. Cuando los estados financieros se presentan en una moneda distinta de la moneda de medida determinada según la SIC-19, y la moneda de medida es la moneda de una economía hiperinflacionaria, la empresa debe revelar los tipos de cambio de cierre entre la moneda de medida y la moneda de presentación existente en la fecha de cada balance presentado, además de las revelaciones exigidas por el párrafo 39 de la NIC 29.
10. Cuando se revele en los estados financieros información adicional, no requerida por las Normas Internacionales de Contabilidad, en una moneda distinta de la moneda empleada en la presentación de los estados financieros, por ser conveniente para ciertos usuarios, la empresa deberá,
  - (a) identificar claramente la información como información complementaria, para distinguirla de la información exigida por las Normas Internacionales de Contabilidad y convertida de acuerdo con los párrafos 6 ó 7 de esta Interpretación (el que resulte aplicable);
  - (b) revelar la moneda de medida empleada para preparar los estados financieros y el método de conversión empleado para determinar la información complementaria presentada;
  - (c) revelar el hecho de que la moneda de medida refleja el fondo económico de los eventos y circunstancias subyacentes de la empresa y que la información complementaria se revela en otra moneda sólo para propósitos de comodidad, y
  - (d) revelar la moneda en la que la información suplementaria es presentada.

Las declaraciones requeridas en los párrafos 8 y 10(c) se exigen en los estados financieros consolidados en todas las circunstancias, excepto cuando las monedas de medida de las empresas del grupo y la moneda de presentación, y en su caso la moneda en que se presente la información adicional, sean las mismas. A efectos de las exigencias de revelación de los párrafos 9 y 10(b) en los estados financieros consolidados, las referencias a la moneda de medida serán a la moneda de medida de la dominante.

Fecha del acuerdo: mayo de 2001.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2002. Los cambios en las políticas contables deberán ser registrados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-31****Ingresos ordinarios — permutas que comprenden servicios de publicidad**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 18, Ingresos Ordinarios (revisada en 1993).

*Problema*

1. Una empresa (Vendedor) puede realizar una permuta para proporcionar servicios publicitarios a cambio de recibir otros servicios publicitarios de su cliente (Cliente). La publicidad puede ser mostrada en Internet o en carteles publicitarios, emitida en televisión o radio, publicada en revistas o periódicos, o presentada a través de otros medios.

**SIC-32**

2. En algunos casos, no se intercambian ni efectivo ni otras contrapartidas entre las empresas participantes. En otros casos, se pueden intercambiar importes iguales o aproximadamente iguales de efectivo o de otro tipo de contrapartidas.
3. Según la NIC 18, Ingresos Ordinarios, el Vendedor que proporciona servicios publicitarios, en el curso de sus actividades ordinarias, reconocerá los ingresos ordinarios de la permuta que comprende servicios publicitarios cuando, entre otros criterios, los servicios intercambiados sean diferentes (párrafo 12 de la NIC 18) y el importe de los ingresos ordinarios pueda ser valorado de forma fiable (párrafo 20 (a) de la NIC 18). Esta Interpretación solo se aplica a una permuta de servicios publicitarios diferentes. Un intercambio de servicios publicitarios similares no es una transacción que genere ingresos ordinarios según la NIC 18.
4. El problema planteado es bajo qué circunstancias puede un Vendedor valorar de forma fiable los ingresos ordinarios por el valor razonable de los servicios publicitarios recibidos o proporcionados, dentro de una permuta.

*Acuerdo*

5. Los ingresos ordinarios por una permuta de servicios publicitarios no pueden ser valorados de forma fiable al valor razonable de los servicios publicitarios recibidos. Sin embargo, el Vendedor puede valorar de forma fiable los ingresos ordinarios por el valor razonable de los servicios publicitarios proporcionados en la permuta, por referencia únicamente a transacciones que no sean de intercambio, que:
  - (a) conlleven publicidad similar a la publicidad de la permuta;
  - (b) sucedan frecuentemente;
  - (c) representen un número importante de transacciones e importe cuando se las compara con todas las transacciones que proporcionan publicidad que sea similar a la que está asociada a la permuta;
  - (d) se cancelen en efectivo u otra forma de contrapartida (por ejemplo, títulos cotizados, activos no monetarios, y otros servicios) que tenga un valor razonable que se pueda valorar de forma fiable; y
  - (e) no conlleven la misma contraparte que la permuta.

Fecha del acuerdo: mayo de 2001.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 31 de diciembre de 2001. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-32****Activos inmateriales — costes de sitios web**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 38, Activos Inmateriales.

*Problema*

1. Una empresa puede incurrir en desembolsos internos para el desarrollo y mantenimiento de su sitio web, ya sea para acceso interno o externo. Un sitio web diseñado para el acceso externo puede ser usado para diferentes propósitos, tales como la promoción y el anuncio de los productos y servicios de la empresa, la prestación de servicios electrónicos o la venta de productos y servicios. Un sitio web diseñado para el acceso interno puede ser usado para contener información sobre las políticas de la compañía y los detalles de clientes, así como buscar información relevante.



2. Las fases para el desarrollo de un sitio web pueden describirse como sigue:
  - (a) Planificación — incluye estudios de viabilidad, definición de objetivos y especificaciones, evaluación de alternativas y selección de preferencias.
  - (b) Desarrollo de la aplicación y la infraestructura — incluye la obtención de un nombre de dominio, adquisición y desarrollo de equipos de soporte físico y aplicaciones informáticas, instalación de aplicaciones desarrolladas y pruebas de fiabilidad.
  - (c) Desarrollo del diseño gráfico — incluye el diseño de la apariencia de las páginas web.
  - (d) Desarrollo del contenido — incluye la creación, adquisición, preparación y carga de la información de carácter gráfico o de texto en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo. Esta información puede, o bien ser almacenada en bases de datos independientes, que se integran en (o puede accederse a ellas desde) el sitio web, o bien ser codificada directamente en las páginas web.
3. Una vez que el desarrollo del sitio web se ha completado, comienza la fase operativa. Durante esta fase, la empresa mantiene y mejora las aplicaciones, la infraestructura, el diseño gráfico y el contenido del sitio web.
4. Al proceder a contabilizar los desembolsos internos para desarrollar y explotar un sitio web propiedad de la empresa para su acceso interno o externo, los problemas que se plantean son:
  - (a) si el sitio web es un activo inmaterial generado internamente, que está sujeto a los requerimientos de la NIC 38; y
  - (b) cuál es el tratamiento contable adecuado de tales desembolsos.
5. Esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y explotación del equipo de soporte físico (p. e. servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según se dispone en la NIC 16, Inmovilizado Material (revisada en 1998). Adicionalmente, cuando la empresa incurra en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la empresa, se reconocerán los desembolsos como gastos cuando se reciban los servicios, según el párrafo 7 de la NIC 8 y el Marco Conceptual.
6. La NIC 38 no será de aplicación a los activos inmateriales mantenidos por una empresa para su venta en el curso habitual del negocio (véase la NIC 2, Existencias, y la NIC 11, Contratos de Construcción) ni a los arrendamientos que caen dentro del ámbito de la NIC 17, Arrendamientos (revisada en 1997). Consecuentemente, esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para desarrollar o explotar un sitio web (o los programas de aplicaciones de un sitio web) destinado a ser vendido a otra empresa. Cuando un sitio web es arrendado a través de un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará esta Interpretación. Cuando un sitio web es arrendado a través de un arrendamiento financiero, el arrendatario aplicará esta Interpretación después del reconocimiento inicial del activo arrendado.

#### *Acuerdo*

7. El sitio web, propiedad de una empresa, que surge del desarrollo y está disponible para acceso interno o externo, es un activo inmaterial generado internamente que está sujeto a los requerimientos de la NIC 38.
8. Un sitio web desarrollado debe ser reconocido como un activo inmaterial si, y sólo si, además de satisfacer los requisitos generales descritos en el párrafo 19 de la NIC 38 para el reconocimiento y valoración inicial, la empresa es capaz de satisfacer las exigencias contenidas en el párrafo 45 de la NIC 38. En particular, la empresa ha de ser capaz de satisfacer el requisito consistente en demostrar cómo puede el sitio web en cuestión generar beneficios económicos futuros probables, de acuerdo con el párrafo 45(d) de la NIC 38, lo que sucederá, por ejemplo, si es capaz de generar ingresos ordinarios, entre los que se incluyen los ingresos ordinarios directos procedentes de la generación de pedidos. La empresa no será capaz de demostrar la generación de beneficios económicos futuros probables, en el caso de que el sitio web se haya desarrollado sólo, o fundamentalmente, para promocionar y anunciar sus propios productos y servicios y, consecuentemente, todos los desembolsos realizados para el desarrollo de dicho sitio web deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos.

**SIC-33**

9. Todo desembolso interno para desarrollar y explotar el sitio web propio de la empresa deberá ser contabilizado de acuerdo con la NIC 38. Deberá evaluarse tanto la naturaleza de cada una de las actividades por las que se incurre el desembolso (por ejemplo, formación de los empleados y mantenimiento del sitio web), como la fase de desarrollo o postdesarrollo en que se encuentre el sitio web, con el fin de determinar el tratamiento contable adecuado (el Apéndice A de esta Interpretación ofrece guía adicional). Por ejemplo:
- (a) La fase de Planificación es de naturaleza similar a la fase de investigación, según se contempla en los párrafos 42 a 44 de la NIC 38. Los desembolsos incurridos en esta fase deberán ser reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos.
  - (b) La fase de Desarrollo de la Infraestructura y de la Aplicación, la fase de Diseño Gráfico y la fase de Desarrollo del Contenido, son de naturaleza similar a la fase de desarrollo, según se contempla en los párrafos 45 a 52 de la NIC 38 en la medida que tal contenido sea desarrollado para propósitos distintos de la promoción y el anuncio de los productos y servicios propios de la empresa. Los desembolsos incurridos en estas fases deben ser incluidos en el coste del sitio web que se reconoce como un activo inmaterial, de acuerdo con el párrafo 8 de esta Interpretación cuando el desembolso pueda ser directamente asignado, o distribuido utilizando criterios razonables y coherentes, a la actividad de preparación del sitio web para el uso al que va destinado. Por ejemplo, los desembolsos realizados para comprar o crear contenido (distinto de los contenidos que anuncian y promocionan los productos y servicios de la propia empresa) específicamente para el sitio web, o los desembolsos que permiten el uso del contenido del sitio web (por ejemplo, el coste de adquirir una licencia para reproducir), deben ser incluidos en el coste de desarrollo cuando se cumpla la anterior condición. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 59 de la NIC 38, los desembolsos relativos a una partida inmaterial, que inicialmente fue reconocida como un gasto en estados financieros previos, no deben ser reconocidos como parte del coste de ningún activo inmaterial en una fecha posterior (por ejemplo, cuando los costes del derecho de autor han sido completamente amortizados, y el contenido es suministrado posteriormente a través del sitio web).
  - (c) Los desembolsos realizados en la fase de Desarrollo del Contenido, en la medida que tal contenido sea desarrollado para anunciar y promover los productos y servicios de la propia empresa (por ejemplo, fotografías digitales de productos), deben ser reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos, de acuerdo con el párrafo 57(c) de la NIC 38. Por ejemplo, al contabilizar los desembolsos realizados por los servicios profesionales consistentes en tomar las fotografías digitales de los productos de una empresa y mejorar su exhibición, los desembolsos deben ser reconocidos como gastos a medida que se van recibiendo los servicios profesionales, no cuando las fotografías digitales se difunden a través del sitio web.
  - (d) La fase de Operación comienza una vez que el desarrollo del sitio web está completo. Los desembolsos acometidos en esta fase deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que satisfagan los criterios del párrafo 60 de la NIC 38.
10. Con posterioridad al reconocimiento inicial, un sitio web que se ha reconocido como un activo inmaterial según el párrafo 8 de esta Interpretación, debe ser valorado mediante la aplicación de los requisitos contenidos en los párrafos 63 a 78 de la NIC 38. La mejor estimación de la vida útil de un sitio web debe ser un corto intervalo de tiempo.

Fecha de acuerdo: mayo de 2001.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor a partir del 25 de marzo de 2002. Los efectos de la adopción de esta Interpretación deberán ser contabilizados según las disposiciones transitorias contenidas en los párrafos 118 a 121 de la NIC 38. Por tanto, cuando un sitio web no satisfaga los criterios de reconocimiento como un activo inmaterial, que fue reconocido previamente como un activo, la partida deberá ser dada de baja en la fecha en la que esta Interpretación entre en vigor. Cuando exista un sitio web y los desembolsos para su desarrollo satisfagan los criterios de reconocimiento de un activo inmaterial, que no fue reconocido previamente como un activo, tampoco procederá reconocer el activo inmaterial en la fecha en que esta Interpretación entre en vigor. Sin embargo, cuando exista la partida correspondiente a un sitio web y los desembolsos para su desarrollo satisfagan los criterios de reconocimiento como activo inmaterial, y se diera el caso de haber sido reconocido previamente como un activo y valorado según su coste, se considerará que el importe inicialmente reconocido ha sido determinado de forma adecuada.

**COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIÓN SIC-33****Consolidación y método de la participación — derechos de voto potenciales y distribución de participaciones en la propiedad**

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes (reordenada en 1994); NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas (revisada en 2000) y NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración (revisada en 2000).

#### *Problema*

1. La empresa puede poseer certificados de opción para suscribir acciones (warrants), opciones de compra de acciones, instrumentos de pasivo o de capital convertibles en acciones ordinarias, u otros instrumentos similares que tienen el potencial, si se ejercitan o convierten, de dar a la empresa capacidad de voto o reducir la capacidad de voto de terceros sobre las políticas financieras y de explotación de otra empresa (derechos de voto potenciales).
2. Los problemas son:
  - (a) Al evaluar si una empresa controla o influye significativamente en otra empresa de acuerdo con la NIC 27 y la NIC 28, respectivamente,
    - (i) si, adicionalmente a los factores descritos en el párrafo 12 de la NIC 27 y en los párrafos 4 y 5 de la NIC 28, deberán tenerse en consideración la existencia y efecto de los derechos de voto potenciales; y
    - (ii) de ser así, si también deben ser evaluados cualesquiera otros aspectos y circunstancias asociados a tales derechos de voto potenciales.
  - (b) Si la proporción atribuida a la dominante y a los intereses minoritarios, al elaborar los estados financieros consolidados según la NIC 27, y la proporción atribuida a un inversor que contabiliza sus inversiones en una asociada mediante el método de la participación según la NIC 28, debe ser determinada según la participación poseída en el momento presente o según la participación que se poseería en caso de que los derechos de voto potenciales fueran ejercitados o convertidos.
  - (c) El tratamiento contable adecuado para los derechos de voto potenciales hasta que sean ejercitados o expiren.

#### *Acuerdo*

3. Al evaluar si la empresa controla (según se define en el párrafo 6 de la NIC 27) o influye significativamente (según se define en el párrafo 3 de la NIC 28) en otra empresa, debe considerarse, adicionalmente a los factores descritos en el párrafo 12 de la NIC 27 y en los párrafos 4 y 5 de la NIC 28, la existencia y efecto de los derechos de voto potenciales que sean ejercitables en el momento presente (es decir, actualmente) o que sean actualmente convertibles. Todos los derechos de voto potenciales deberán tenerse en consideración, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por otras empresas. Los derechos de voto potenciales no son ejercitables en el momento presente, o no son convertibles en el momento presente, cuando, por ejemplo, no pueden ser ejercitados o convertidos hasta una fecha futura o hasta que ocurra un evento futuro.
4. Todos los aspectos y circunstancias que afecten a los derechos de voto potenciales, que hayan de ser considerados de acuerdo con el párrafo 3 de esta Interpretación, deberán ser examinados, excepto la intención de la gerencia y la capacidad financiera para ejercitarlos o convertirlos. Otros aspectos que deberán ser considerados incluye los términos para ejercitar los derechos de voto potenciales y las posibles transacciones interrelacionadas con ellos. (El Apéndice A contiene ilustraciones sobre la aplicación de esta Interpretación).
5. La proporción atribuida a la dominante y a los intereses minoritarios en la preparación de los estados financieros consolidados según la NIC 27, así como la proporción atribuida a un inversor que contabilice su inversión según el método de la participación según la NIC 28, deberá ser determinada únicamente a partir de las participaciones actuales. Una empresa tiene, considerando el fondo económico, una participación actual cuando por ejemplo, vende y simultáneamente acuerda recomprar, pero no pierde el control del acceso a los beneficios económicos asociados a tal participación en la propiedad. En esta circunstancia, la proporción atribuida deberá ser determinada teniendo en cuenta el eventual ejercicio de los derechos de voto potenciales y otros derivados que, según el fondo económico, den acceso en el momento presente a los beneficios económicos asociados con la participación en la propiedad. (El Apéndice B contiene ilustraciones sobre la aplicación de esta Interpretación).

**SIC-33**

6. En la aplicación de procedimientos de consolidación y del método de la participación, los instrumentos que contengan derechos de voto potenciales deberán ser contabilizados como parte de la inversión en una dependiente y de la inversión en una asociada, respectivamente, únicamente cuando la proporción de la participación en la propiedad se atribuye teniendo en cuenta el ejercicio eventual de estos derechos de voto potenciales, de acuerdo con el párrafo 5 de esta Interpretación. En cualquier otra circunstancia, los instrumentos que contengan derechos de voto potenciales deberán ser contabilizados de acuerdo con la NIC 39.

Fecha del acuerdo: agosto de 2001.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2002. Los cambios en las políticas contables deberán ser contabilizados de acuerdo con la disposición transitoria contenida en el párrafo 46 de la NIC 8.

---