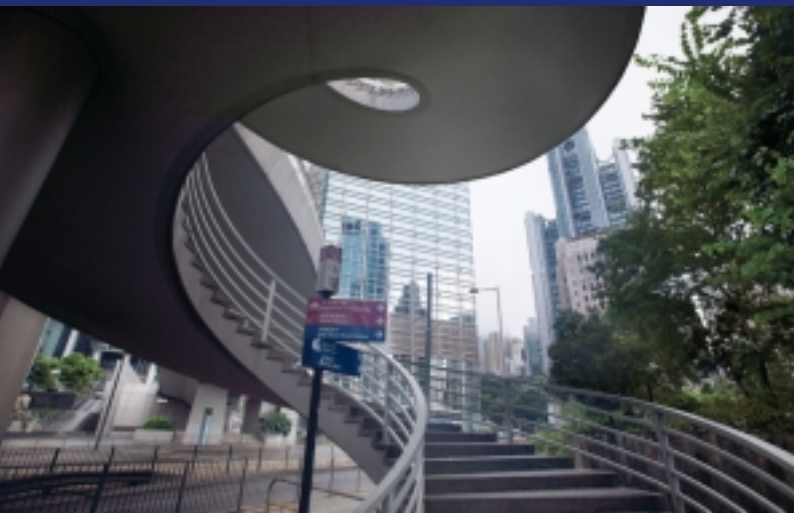


*connectedthinking

Normas Internacionales de Información Financiera

Guía de bolsillo - 2004



ESPIÑEIRA, SHELDON Y ASOCIADOS

Firma miembro de

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

PricewaterhouseCoopers (www.pwc.com) es la organización de servicios profesionales más grande del mundo. Valiéndonos del conocimiento y las destrezas de 125.000 personas de 142 países, creamos relaciones brindando servicios que se basan en la calidad y la integridad.

Otras publicaciones sobre las NIIF

PricewaterhouseCoopers ha redactado las siguientes publicaciones sobre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y prácticas corporativas, las cuales están disponibles en la oficina más cercana de PricewaterhouseCoopers.

Adquisiciones - Contabilidad y transparencia según la NIIF 3

Aplicación de las NIIF - Encontrar la solución correcta (disponible en Comperio NIIF¹)

Adopción de las NIIF - NIIF 1, Adopción por primera vez de las NIIF

Instrumentos financieros conforme a las NIIF

Guía de divulgaciones según las NIIF 2004

Guía de divulgaciones de medición según las NIIF 2004

Guía de bolsillo de las NIIF 2004

Estados financieros consolidados ilustrativos 2004 - Bancos

Estados financieros consolidados ilustrativos 2004 - Seguros

Estados financieros consolidados ilustrativos 2004 - Inmueble de inversión

Estados financieros corporativos consolidados ilustrativos 2004

Estados financieros consolidados ilustrativos 2004 - Fondos de inversión

Estados financieros ilustrativos interinos para entidades que adopten las NIIF por primera vez

Pago mediante acciones y opciones sobre acciones - Guía práctica para aplicar la NIIF 2

Entendiendo la NIC 29 - Información Financiera en economías con hiperinflación

Informaciones de las NIIF - Aclaración de las actividades de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad

Cambio a las Normas Internacionales de Información Financiera

¿Listo para asumir el cambio? Encuesta de preparación de las NIIF 2004

Europa y las NIIF 2005 - Respuestas a sus preguntas

2005 - Listo o no. Encuesta de las NIIF a más de 650 Directores Financieros

Vista Mundial - Gobernabilidad e información corporativa

Comités de Auditoría - Buenas Prácticas para cumplir con las expectativas del mercado

Creación del mercado de capitales europeo - Principios comunes para un mercado de capitales

Información del progreso - Buenas Prácticas para cumplir con las expectativas del mercado⁵

Estas publicaciones y las informaciones más recientes acerca de las NIIF pueden encontrarse en www.pwc.com/ifrs

¹ Comperio NIIF puede comprarse en la página web - www.pwc.com/ifrs

Para comunicarse con PricewaterhouseCoopers

Contacte la oficina local de PricewaterhouseCoopers para discutir cómo podemos ayudarlo a efectuar el cambio a las Normas Internacionales de Información Financiera o para responder a las dudas técnicas. Refiérase a la contraportada interna de esta publicación para conocer más detalles de nuestros productos y servicios relativos a las NIIF.

Normas Internacionales de Información Financiera

Guía de bolsillo

Esta guía de bolsillo ofrece un resumen de los requerimientos de medición y reconocimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera, emitidos e incluidos hasta marzo 2004 (la “plataforma estable”). Esta guía no aborda la mayoría de los requerimientos de divulgación. Sin embargo, en la publicación PricewaterhouseCoopers de las NIIF, Lista de control de Divulgación - 2004, se pueden encontrar lineamientos detallados sobre los requerimientos de divulgación.

La información de esta guía se encuentra distribuida en 12 secciones:

- | | |
|------------------------|---|
| 1. Estructura contable | 7. Resultados |
| 2. Estados financieros | 8. Gastos |
| 3. Monedas | 9. Otros temas de información financiera |
| 4. Activos | 10. Temas específicos a determinadas industrias |
| 5. Pasivos | 11. Combinaciones de negocios |
| 6. Patrimonio | 12. Estados financieros interinos |

En otras publicaciones de PricewaterhouseCoopers se puede encontrar información y lineamientos más detallados sobre estos temas. En las páginas finales se encuentra una lista de todas las publicaciones de las NIIF.

Septiembre

Contenido

1.	Estructura contable	1
1.1.	Normas Internacionales de Información Financiera	1
1.2.	Costo histórico	1
1.3.	Conceptos	1
1.4.	Presentación razonable	2
1.5.	Alternativa para una presentación razonable	2
1.6.	Adopción por primera vez	2
2.	Estados Financieros	3
2.1.	Balance general	3
	• Distinción circulante / no circulante	4
2.2.	Estado de ganancias y pérdidas	4
	• Partidas excepcionales	5
	• Partidas extraordinarias	5
2.3.	Estado de cambios en el patrimonio	6
2.4.	Estado de ingresos y gastos reconocidos	6
2.5.	Estado de flujo de efectivo	6
2.6.	Notas a los estados financieros	7
	• Conformidad con las NIIF	8
	• Políticas contables	8
	• Estimaciones contables y juicios importantes	9
	• Cambios en los estimados contables	9
	• Errores de peso previos al período	9
3.	Monedas	10
3.1.	Moneda funcional	10
	• Transacciones en moneda extranjera	10
3.2.	Hiperinflación	11
3.3.	Moneda de presentación	11
	• Estados financieros consolidados/método patrimonial/consolidación proporcional	12
4.	Activos	13
4.1.	Activos intangibles	13
4.2.	Propiedad, planta y equipo	15
4.3.	Costos de endeudamiento	18
4.4.	Propiedades de inversión	19
4.5.	Equivalentes de efectivo	20
4.6.	Existencias	20
4.7.	Activos financieros	21
	• Reclasificaciones	23
4.8.	Deterioro de activos	23
	• Deterioro de activos financieros	25
4.9.	Activos contingentes	26
5.	Pasivos	27
	• Compromisos	27
5.1.	Impuesto sobre la renta	28
5.2.	Beneficios a los empleados	29

5.3. Pasivos financieros	32
5.4. Provisiones y contingencias	33
• Pérdidas operativas futuras	34
• Contratos onerosos	34
• Provisiones para reestructuración	34
5.5. Pasivos contingentes	35
6. Patrimonio	36
6.1. Costos de emisión de acciones	36
6.2. Acciones de tesorería	36
7. Resultados	37
7.1. Ingresos	37
7.2. Contratos de construcción	38
8. Gastos	39
8.1. Beneficios a los empleados	40
8.2. Pagos basados en acciones	40
8.3. Gastos por intereses	40
9. Otros temas de información financiera	41
9.1. Instrumentos financieros	41
• Derivados	41
• Baja	42
• Compensación de partidas	42
• Contabilidad de cobertura	43
9.2. Ganancia por acción	44
9.3. Partes relacionadas	45
9.4. Información por segmento de negocio	45
9.5. Arrendamientos	46
9.6. Pagos basados en acciones	48
9.7. Activos no circulantes guardados para la venta y operaciones descontinuadas	49
9.8. Sucesos posteriores a la fecha del balance general	50
9.9. subvenciones gubernamentales	51
10. Temas específicos a determinadas industrias	52
10.1. Bancos e instituciones financieras similares	52
10.2. Seguros	52
10.3. Agricultura	54
10.4. Planes de beneficios por jubilación	55
11. Combinaciones de negocios	56
• Transacciones entre partes de un control común	58
11.1. Estados financieros consolidados	58
• Entidades con cometido especial	59
11.2. Empresas afiliadas	60
11.3. Negocios conjuntos	61
12. Estados financieros interinos	63
13. Índice por norma e interpretación	64

1. Estructura contable

1.1 Normas Internacionales de Información Financiera

Los estados financieros preparados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) deben cumplir con todos los requerimientos de las NIIF. El término NIIF incluye todas las NIIF aplicables, las interpretaciones NIIF, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones SIC.

1.2 Costo histórico

El costo histórico es la convención contable principal. Normalmente, las partidas se contabilizan a su costo histórico. Sin embargo, las NIIF permiten la revaluación de activos intangibles, de la propiedad, planta y equipo (PPE, por sus siglas en inglés) y de las propiedades de inversión a sus valores razonables. Las NIIF también requieren que se valúen ciertas categorías de instrumentos financieros y otros activos biológicos a sus valores razonables. Todas las partidas, excepto aquellas que no sean las cargadas al valor razonable a través de los resultados, están sujetas al deterioro.

1.3 Conceptos

Los estados financieros deben estar preparados con base en el acumulado y en el supuesto que la entidad sea una empresa en marcha y continuará en operación en el futuro previsible (que es, por lo menos, pero no se limita a, 12 meses a partir de la fecha del balance general)

Las cuatro principales características cualitativas que hacen que la información, suministrada en los estados financieros sea útil para los usuarios son: que sean comprensibles, pertinentes (conforme sea la naturaleza y la importancia relativa de la información), fiables (lo cual incluye una presentación veraz, la sustancia con preferencia sobre la forma, la neutralidad, la prudencia y la integridad/y uniformidad).

Materialidad

La información es de importancia relativa si una omisión o error en ésta puede influenciar las decisiones económicas de los usuarios, tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende de la cuantía de la partida u error en el contexto de las circunstancias particulares de su omisión o reestructuración.

1. Estructura contable (cont.)

1.4 Presentación razonable

Los estados financieros deben presentar razonablemente la situación financiera de una entidad, su desempeño y los cambios en su situación financiera. Esto se logra por medio de la aplicación de las NIIF relevantes y de sus principales características cualitativas establecidas anteriormente (Sección 1.3)

1.5 Alternativa para una presentación razonable

Las entidades pueden desviarse de las NIIF en extremadamente pocas circunstancias, en las cuales la gerencia concluya que el cumplimiento con un requerimiento de las NIIF sería tan confuso como para constituir un conflicto con el objetivo de los estados financieros. La naturaleza, razones e impacto financiero de la desviación deben ser explicadas en los estados financieros. La alternativa no aplica cuando existe un conflicto entre la legislación comercial de la jurisdicción y las NIIF.

1.6 Adopción por primera vez

La adopción por primera vez requiere una plena aplicación retrospectiva de las NIIF vigentes para la fecha de los primeros estados financieros según las NIIF de la entidad. Existen nueve exenciones y cuatro excepciones para el requerimiento de la aplicación retrospectiva.

Las exenciones versan sobre las combinaciones de negocios; propiedad, planta y equipo y otros activos; beneficios a los empleados; ajustes acumulados por traducción; instrumentos financieros compuestos; activos y pasivos de filiales; afiliadas y negocios conjuntos; designación de un pasivo financiero previamente reconocido; las transacciones para pagos basados en acciones y los contratos de seguros.

Las excepciones versan sobre la baja de activos y pasivos financieros; la contabilidad de cobertura; los estimados y los activos clasificados como guardados para la venta; así como las operaciones descontinuadas.

La información comparativa debe ser preparada y presentada con base en las NIIF. Casi todos los ajustes que surgen de la aplicación por primera vez de las NIIF deben ser ajustados contra las utilidades retenidas de apertura del primer período presentados con base en las NIIF.

2. Estados financieros

El objetivo de los estados financieros es proporcionar información para las decisiones económicas. Los estados financieros deben comprender un balance general, estado de ganancias y pérdidas, estado de los cambios en el patrimonio, estado de flujos de efectivo y notas explicativas (incluyendo las políticas contables).

No existe un formato prescrito modelo para los estados financieros, aunque normalmente se proporcionan ejemplos y lineamientos. Existen divulgaciones mínimas que deben hacerse en el cuerpo principal de los estados financieros, así como en las notas.

Los estados financieros deben divulgar la información correspondiente al período precedente (“comparativos”), a menos que existan otros requerimientos específicos.

2.1 Balance general

El balance general presenta la posición financiera de una entidad en un punto específico de tiempo. La gerencia puede aplicar el juicio en relación con la forma de presentación en muchas áreas, tales como el uso de un formato vertical u horizontal, cómo se deben presentar las subclasificaciones detalladas y qué información se divulga en el cuerpo principal del balance general o en las notas, además de los requerimientos mínimos.

Partidas que se presentarán en el cuerpo principal del balance general

Las siguientes partidas, como mínimo, tienen que presentarse en el cuerpo principal del balance general.

- **Activos** - Propiedad, planta y equipo; propiedad de inversión; activos intangibles, activos financieros, inversiones contabilizadas utilizando el método de participación; activos biológicos, activos por impuestos diferidos; activos por impuestos existencia; cuentas por cobrar comerciales y otras y efectivo y equivalentes del efectivo.
- **Patrimonio** - Capital emitido y reservas atribuibles a los tenedores patrimoniales de la matriz, y el interés minoritario.

2. Estados financieros (cont.)

- **Pasivo** - Pasivos por impuestos diferidos, pasivos por impuestos, pasivos financieros; provisiones; y cuentas por pagar comerciales y otras.

Distinción circulante/ no circulante

Los activos y pasivos circulantes y no circulantes deben ser presentados como clasificaciones separadas en el cuerpo principal del balance general, a menos que la presentación basada en la liquidez ofrezca información confiable y más relevante.

Un activo se clasifica como circulante si: se espera que se realice, venda o consuma en el ciclo operativo normal de la entidad (independientemente de la duración); se guarda primordialmente para ser negociado; se espera realizarlo dentro de 12 meses de la fecha del balance general; o, es efectivo y equivalentes del efectivo (a menos que se apliquen restricciones).

Un pasivo se clasifica como circulante si: se espera que se liquide en el ciclo operativo normal de la entidad; se guarda principalmente con el fin de negociarlo; se espera liquidarlo en un lapso de 12 meses después de la fecha del balance general; o, la entidad no tiene el derecho incondicional para diferir la liquidación del pasivo por lo menos dentro de 12 meses después de la fecha del balance general (aun si el término original fue un período mayor a 12 meses y un refinanciamiento fue convenido después de la fecha del balance general).

2.2 Estado de ganancias y pérdidas

El estado de ganancias y pérdidas presenta el desempeño financiero de una entidad en un período específico de tiempo. La gerencia podría aplicar su juicio en relación con la forma de presentación en muchas áreas (tales como las subclasificaciones detalladas, y excepto por ciertos requerimientos mínimos, qué información divulgar en el cuerpo principal del estado de ganancias y pérdidas o en las notas).

Partidas que se presentan en el cuerpo principal del balance general

Las siguientes partidas, como mínimo, deben presentarse en el cuerpo principal del estado de ganancias y pérdidas: costos de

endeudamiento; participación en las ganancias o pérdidas de afiliadas y negocios conjuntos contabilizados por el método de participación; gasto por impuestos; ganancias o pérdidas neto de impuesto de las operaciones descontinuadas; y ganancias o pérdidas neto de impuesto reconocidas en la medición del valor razonable de activos o conjuntos que constituyen operaciones descontinuadas menos el costo para vendedores; y la ganancia o pérdida del período.

La ganancia o pérdida del período debe ser distribuida en el cuerpo principal del estado de ganancias y pérdidas según monto atribuible al interés minoritario y a los accionistas. Las categorías de partidas o subtítulos adicionales deben presentarse en el cuerpo principal del estado de ganancias y pérdidas cuando esta presentación sea relevante para entender el desempeño financiero de la entidad.

También debe presentarse un análisis de los gastos totales, bien sea en el cuerpo principal de estado de ganancias y pérdidas o en las notas, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o función de los gastos.

Partidas excepcionales

Las NIIF no utilizan el término “partidas excepcionales”, pero requieren una divulgación por separado de las partidas de los ingresos y gastos cuya cuantía, naturaleza o incidencia sea tal que sea necesaria su divulgación por separado para explicar el desempeño de la entidad para ese período. La divulgación puede hacerse en el cuerpo principal del estado de ganancias y pérdidas o en las notas. Estos gastos/ ingresos podrían incluir: costos de reestructuración; ajustes de las existencias o propiedad, planta y equipo (PPE, por sus siglas en inglés); operaciones descontinuadas; finiquitos de litigios; reversiones de provisiones; y ganancias o pérdidas en las disposiciones de PPE e inversiones.

Partidas extraordinarias

Se considera que todas las partidas de ingresos y gastos surgen de las actividades ordinarias de la entidad. Por lo tanto, esta categorización está prohibida.

2. Estados financieros (cont.)

2.3 Estado de cambios en el patrimonio

El estado de cambios en el patrimonio presenta una conciliación de las partidas de patrimonio entre el inicio y el final del período.

Partidas que se presentan en el cuerpo principal del estado de cambios en el patrimonio

Las siguientes partidas deben presentarse en el cuerpo del estado de cambios en el patrimonio:

- Ganancias o pérdidas del período; ingresos o gastos reconocidos directamente en el patrimonio (por ejemplo, una revaluación de las ganancias en la propiedad, planta y equipo (PPE), ganancias/pérdidas en el valor razonable de los títulos valores disponibles para la venta; diferencias que surgen de la traducción de estados financieros de la moneda funcional a la moneda de presentación); y los efectos de los cambios en las políticas contables y las correcciones de errores.
- Los montos de las transacciones con los tenedores de títulos patrimoniales (por ejemplo, emisión de acción y distribución de dividendos); el saldo de cada reserva y las utilidades retenidas al inicio y al final del período y los cambios durante el período.

2.4 Estado de ingresos y gastos reconocidos

Este estado es una alternativa del "Estado de cambios en el patrimonio". Las partidas de la sección 2.3(a) que se mencionaron anteriormente deben presentarse en el cuerpo principal del estado de ingresos y gastos reconocidos; las partidas de la sección 2.3 (b) deben divulgarse en las notas a los estados financieros.

2.5 Estado de flujo de efectivo

El estado de flujo de efectivo presenta la generación y uso del efectivo por categoría (actividades, de inversión y financiamiento) en un período específico de tiempo. Este estado proporciona a los usuarios una base para evaluar la capacidad de la entidad para generar y utilizar el efectivo.

Las actividades de inversión son la adquisición y disposición de activos no circulantes (incluyendo las combinaciones de negocios) y las inversiones

que no son equivalentes del efectivo. Las actividades de financiamiento son los cambios en el patrimonio y los préstamos. Las actividades operativas son las actividades de la entidad que producen ingresos.

Las entidades pueden presentar sus flujos de efectivo operativos utilizando el método directo (recibos/pagos brutos en efectivo por función) o el método indirecto (ajustando las ganancias o pérdidas netas para las transacciones que no sean en efectivo, y las actividades que no sean operativas y, para los cambios en capital de trabajo). Las transacciones que no son en efectivo incluyen el deterioro de las pérdidas/ reversiones; la depreciación, amortización, cambios en el valor razonable; y los cargos por provisiones del estado de ganancias y pérdidas.

Los flujos de efectivo provenientes de las actividades de inversión y financiamiento deben presentarse brutos por separado (por ejemplo, los pagos en efectivo brutos y los recibos en efectivo brutos).

Se debe divulgar por separado los movimientos en los equivalentes del efectivo y de los detalles de las transacciones significativas que no sean en efectivo (tal como la emisión de capital para la adquisición de una filial).

2.6 Notas a los estados financieros

Las notas son una parte integral de los estados financieros. La información presentada en el balance general, los estados de ganancias y pérdidas, el estado de cambios en el patrimonio (o estado de ingresos y gastos reconocidos) y el estado de flujo de efectivo de una entidad debe estar remitida a las notas relevantes cuando sea posible.

Las notas proporcionan información adicional a los montos divulgados en el cuerpo de los estados "primarios". Estas divulgaciones son requeridas por las NIIF. Todas las entidades deben tener, por lo menos, las siguientes divulgaciones dentro de las notas de los estados financieros: una declaración de cumplimiento con las NIIF; las políticas contables; y las estimaciones y los juicios contables importantes. Las entidades también deben divulgar, cuando se apliquen, los cambios en las políticas contables; los errores de peso previos al período y los cambios en los estimados contables.

2. Estados financieros (cont.)

Conformidad con las NIIF

Las entidades deben declarar explícitamente y sin reservas su conformidad con las NIIF. Esta declaración sólo debe hacerse si los estados financieros cumplen con los requerimiento de todas las NIIF.

Políticas contables

La gerencia debe aplicar los lineamientos más relevantes de las NIIF a las transacciones realizadas por la entidad. Cuando las NIIF no incluyan requerimientos específicos, la gerencia debe emplear su juicio al desarrollar y aplicar una política contable que origine información que cumpla con las características cualitativas establecidas en la sección 1.3. Si no existe una norma o lineamiento NIIF, la gerencia debe seguir una política contable establecida por otro cuerpo que fija normas, otra información y prácticas aceptadas por la industria al grado al que éstas no discrepen con los conceptos básicos de las NIIF y de la Estructura.

Algunas normas ofrecen una opción de política contable pero no aclaran cómo debe ejercerse esta opción. La entidad debe escoger y aplicar uniformemente una de las políticas contables disponibles. Las políticas contables deben aplicarse de manera uniforme a las transacciones y los hechos similares.

Cambios en las políticas contables

Los cambios en las políticas contables hechos en la adopción de una nueva norma deben contabilizarse de acuerdo con las disposiciones transitorias incluidas en las respectivas normas. Si no existen disposiciones transitorias específicas, la entidad debe seguir los mismos procedimientos para los "errores de peso previos al período" mencionados a continuación.

Emisión de normas nuevas/ revisadas

Por regla general se publican las normas con amplia anticipación de las fechas para su aplicación. En el período interino, la entidad debe divulgar el hecho de que se emitió una nueva norma pero que todavía no ha entrado en vigencia, junto con información relevante conocida o estimadas razonablemente para evaluar el posible impacto que la aplicación de la norma tendría en los estados financieros de la entidad en el período del reconocimiento inicial.

Cuando se aplique una NIIF antes de la fecha de vigencia, esto debe divulgarse, junto con sus efectos en la información financiera comparativa y actual.

Estimados y juicios contables importantes

La gerencia debe divulgar:

- Los estimados y los supuestos que encierren un riesgo significativo
- Provoquen un ajuste de peso a los montos en libro de los activos y pasivos del próximo período financiero
- Los juicios hechos en la aplicación de las políticas contables que tengan el efecto más significativo en los montos reconocidos en los estados financieros.

Cambios en los estimados contables

Los cambios en las estimaciones contables deben reconocerse de manera prospectiva, incluyendo los efectos en la ganancia o pérdida del período afectado (el período del cambio y los períodos futuros) excepto si el cambio en las estimaciones origina cambios en activos, pasivos o patrimonio. En este caso, se debe reconocer el cambio, ajustando el valor en libro del activo, pasivo o patrimonio relacionado en el período del cambio.

Errores de peso previos al período

Los errores pueden surgir de equivocaciones y descuidos o malas interpretaciones de la información disponible.

Los errores de una importancia relativa previos al período deben ser ajustados de manera retrospectiva (es decir, un ajuste a las ganancias retenidas de apertura y a los comparativos relacionados), a menos que no sea posible determinar los efectos específicos del período o el efecto acumulativo del error. En este caso, la gerencia debe corregir estos errores de manera prospectiva desde la fecha factible más próxima.

El error y el efecto de una corrección en los estados financieros deben divulgarse.

3. Monedas

3.1 Moneda funcional

Todos los componentes de los estados financieros deben medirse en la moneda del ambiente económico principal en el que opera la entidad (su moneda funcional). La moneda funcional debe determinarse considerando la moneda que determina los precios de las transacciones, a diferencia de la moneda en la cual se denominan las transacciones. Todas las transacciones realizadas en monedas que no sean la moneda funcional, deben ser tratadas como transacciones en monedas extranjeras.

Si la moneda funcional de una entidad es la moneda de una economía hiperinflacionaria, se debe reestructurar los estados financieros. (Ver a continuación)

Transacciones en moneda extranjera

Una transacción en moneda extranjera se registra en la moneda funcional utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción (se pueden utilizar tasas promedio si éstas no fluctúan significativamente). En la fecha del balance general, se presentan los saldos monetarios en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de la fecha del balance general. Los saldos no monetarios denominados en una moneda extranjera, y registrados al valor razonable deben presentarse, utilizando la tasa de cambio de la fecha en la que se determinaron los valores.

La diferencias cambiarias se reconocen como ingresos o gastos del período, excepto por aquellas diferencias que surjan en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en una entidad extranjera (sujeto a criterios estrictos referentes a lo que califica como inversión neta), o en una moneda extranjera (tal como un préstamo) contabilizado como una cobertura de una inversión neta de la entidad en una entidad extranjera. Estas diferencias cambiarias se clasifican por separado en el patrimonio hasta la disposición de la inversión neta, en cuyo momento se incluyen en el estado de ganancias y pérdidas como parte del beneficio y pérdida en la disposición.

3.2. Hiperinflación

La gerencia debe ejercer juicio al determinar si una moneda es la moneda de una economía hiperinflacionaria. Existen varios indicadores de una economía con hiperinflación (por ejemplo, la población general prefiere mantener sus riquezas en activos no monetarios o en una moneda relativamente estable y, la tasa de inflación acumulativa en tres años se aproxima o excede el 100%).

Cuando la moneda funcional es una moneda de una economía con hiperinflación, los estados financieros deben ser reestructurados para tomar en cuenta la inflación. Todos los activos y pasivos no monetarios se reestructuran a sus valores corrientes en la fecha del balance general, utilizando un índice de precio adecuado. Los activos y pasivos monetarios no se reestructuran dado que ya están expresados en la unidad monetaria corriente en la fecha del balance general (aunque los montos comparativos se reestructuran utilizando el factor de conversión anualmente). Sin embargo, una entidad poseedora de activos (pasivos) monetarios netos pierde (gana) el poder de compra. Las ganancias o pérdidas netas que surgen de la posesión de estos activos y pasivos monetarios se incluyen en el estado de ganancias y pérdidas del período.

3.3. Moneda de presentación

Una entidad puede decidir presentar sus estados financieros en cualquier moneda o monedas. Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional, la entidad debe traducir sus resultados y posición financiera a la moneda de presentación.

El proceso de traducción depende de que la moneda funcional sea o no la moneda de una economía con hiperinflación. Si la moneda funcional no es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los activos y pasivos se traducen a la tasa actual de las fechas de las transacciones (se permite el uso de tasas promedio si las tasas no fluctúan significativamente). Todas las diferencias de cambio resultantes se reconocen como un componente separado del patrimonio.

3. Monedas (cont.)

Los estados financieros de una entidad extranjera que tenga la moneda de una economía con hiperinflación como moneda funcional se reestructuran primero, tal como se explicó en la sección 3.2. Luego, todos los componentes se traducen a la moneda de presentación a la tasa spot a la fecha del balance general.

Estados financieros consolidados/ método patrimonial/ consolidación proporcional

Cuando se preparan los estados financieros que involucren a más de una entidad, es usual encontrarse con entidades que tienen monedas funcionales diferentes. Los estados financieros de todas las entidades deben traducirse a la moneda de presentación de la entidad que emite el informe, tal como se explicó anteriormente. Las diferencias cambiarias que surgen de la traducción se incluyen en el estado de ganancias y pérdidas en la enajenación de estas entidades.

Ajustes a la plusvalía / valor razonable

Los ajustes a la plusvalía y el valor razonable que surgen de las combinaciones de negocios se consideran componentes de la entidad adquirida y, por lo tanto, se denominan en la moneda funcional de esta entidad. Estos ajustes se convierten a la moneda de presentación de la misma manera que otros activos/ pasivos de la entidad.

4. Activos

Un activo es un recurso controlado por la entidad como un resultado de hechos consumados y del cual se espera que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros.

Reconocimiento

El reconocimiento de un activo depende primero del hecho de que sea probable o no que cualquier beneficio económico asociado a la partida fluya a la entidad o desde ésta y, en segundo lugar, depende de que la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido de manera confiable.

Cuando la entidad efectúe un egreso, este hecho podría ser una evidencia de perseguir beneficios futuros económicos, pero no constituye una prueba concluyente de que se ha obtenido una partida que cumple con la definición de activo.

Igualmente, la ausencia de egresos relacionados (tales como la PPE donada) no impide que una partida cumpla con la definición de activo.

4.1 Activos intangibles

Un activo intangible es un activo no monetario identificable sin sustancia material. El criterio de identificación se cumple cuando el activo intangible se separa (es decir, se puede vender, transferir o se otorga una licencia) o, cuando este activo surge de derechos contractuales u otros derechos legales.

Reconocimiento y medición inicial

Los egresos por concepto de activos intangibles deben reconocerse como un activo cuando cumplan con los criterios de reconocimiento de un activo.

Activos intangibles adquiridos

Los activos intangibles se miden inicialmente al costo. El costo incluye (a) el valor razonable de la consideración otorgada para adquirir el activo y, (b) cualquier costo directamente atribuible a la transacción, tal como los honorarios profesionales o impuestos.

4. Activos (cont.)

Activos intangibles generados internamente

El costo de un activo intangible generado internamente únicamente comprende los gastos incurridos a partir de la fecha en la que el activo cumple por primera vez con los criterios de reconocimiento. Los gastos previamente reconocidos como gastos no deben incluirse en el costo del activo.

Los activos intangibles que surgen en la fase de investigación de un proyecto interno no deben reconocerse. Los activos intangibles que surgen en la fase de desarrollo de un proyecto interno deben reconocerse cuando la entidad pueda demostrar: su factibilidad técnica; su intención para completar el desarrollo, cómo el activo intangible generará beneficios económicos futuros (por ejemplo, la existencia de un mercado para el producto del activo intangible o para el activo intangible en sí), la disponibilidad de recursos para completar el desarrollo y; su capacidad para medir los gastos atribuibles de manera confiable.

Los criterios de reconocimiento son un tanto estrictos. Esto quiere decir que la mayoría de los costos relacionados con las partidas intangibles generadas internamente no se reconocerán para la capitalización y, por lo tanto, deben ser cargados como gastos al incurrirse. Ejemplos de tales costos incluyen los de investigación, de inicio y de publicidad. Los gastos en las marcas generadas internamente, las denominaciones literarias, listas de clientes, títulos publicitarios y plusvalía no deben reconocerse como activos. Los pagos por adelantado por productos o servicios relacionados recibidos pueden reconocerse como activos, independientemente de su tratamiento futuro.

Activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios

Las partidas que cumplen con la definición de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, independientemente de que hayan sido reconocidos previamente en los estados financieros de la entidad adquirida, deben reconocerse por separado únicamente si se puede medir de manera confiable sus valores razonables.

Medición posterior

Los activos intangibles se registran al costo, menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada

(por comparación) o, al monto revaluado - es decir, el valor razonable a la fecha de la revaluación, menos cualquier amortización posterior acumulada y pérdida por deterioro (alternativa permitida). El tratamiento alternativo permitido sólo se puede utilizar cuando se puede determinar el valor razonable por referencia a un mercado activo. El tratamiento alternativo permitido debe ser aplicado a la totalidad de la categoría de activos.

Los bienes intangibles (incluyendo aquellos que son revaluados) se amortizan, a menos que tengan una vida útil indefinida (indefinida no necesariamente significa infinita). La amortización debe realizarse sobre una base sistemática a lo largo de las vidas útiles de los intangibles. Se debe presumir que el valor residual será cero, a menos que exista un compromiso de una tercera parte para comprar el activo o que un mercado activo para el activo. La gerencia debe reevaluar las vidas útiles esperadas de los activos intangibles al final de cada año.

Un activo intangible tiene una vida indefinida cuando, basado en un análisis de todos los factores relevantes, no existe un límite previsible para el período en el cual se espera que el activo genere los flujos de efectivo netos para la entidad.

Los activos intangibles con vidas útiles determinadas se consideran para el deterioro, cuando existe un indicativo de que el bien se ha deteriorado. A los activos intangibles con vidas útiles indefinidas se les debe probar el deterioro anualmente y cuando exista un indicativo de éste.

Los gastos posteriores relacionados con activos intangibles deben ser evaluados de acuerdo con las disposiciones de reconocimiento mencionadas anteriormente.

4.2 Propiedad, planta y equipo

Reconocimiento y medición inicial

La propiedad, planta y equipo (PPE, por sus siglas en inglés) debe reconocerse cuando cumpla con los criterios de reconocimiento de un activo.

4. Activos (cont.)

La PPE se mide inicialmente al costo. Los costos incluyen el valor razonable de la consideración otorgada para adquirir el activo (neta de descuentos y rebajas) y cualquier costo atribuible a los trabajos para poner el activo en condiciones para su uso pretendido (incluyendo los impuestos de importación).

Los costos directamente atribuibles son los costos de la preparación del sitio, entrega, e instalación, honorarios profesionales relevantes y los costos estimados de desmantelamiento y remoción del activo y de restauración del sitio (al grado al que estos costos se reconozcan como una provisión). El costo de la PPE podría incluir también las transferencias desde el patrimonio de las ganancias/ pérdidas en las coberturas de flujo de efectivo que califican (ajuste de base) que están directamente relacionadas con la adquisición de la PPE.

Medición posterior

La PPE debe cargarse al costo histórico por categoría, menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada o, al monto revaluado, menos cualquier depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro posteriores acumuladas. El monto depreciable de la PPE (el valor en libro bruto menos el valor residual estimado) debe depreciarse por una base sistemática sobre su vida útil.

Las erogaciones posteriores relacionadas con una partida de PPE deben ser evaluadas de acuerdo con las disposiciones de reconocimiento general mencionadas anteriormente.

La planta y equipo podría consistir en componentes con vidas útiles diferentes. La depreciación debe calcularse con base en la vida útil de cada componente. En caso de que se reemplace uno de ellos, se debe capitalizar el nuevo grado al que cumpla con los criterios de reconocimiento de un activo y, el valor en libro de los componentes reemplazados debe darse de baja adecuadamente.

El costo de la inspección o revisión a fondo de una partida, que se produzca en intervalos regulares de la vida útil de la partida, se capitaliza sólo cuando la entidad ha identificado claramente como

componente separado de un activo, un monto que represente una inspección o revisión a fondo y, que este componente ya haya sido depreciado para reflejar el consumo de los beneficios que se reemplazarán posteriormente. El valor en libro de los componentes reemplazados debe darse de baja adecuadamente. En otras circunstancias estos costos se cargan como gastos al incurrirse.

Revaluación

El valor razonable de la PPE es su valor de mercado abierto en lugar del valor de mercado sobre la base de su uso actual. Cuando no exista evidencia del valor de mercado debido a la naturaleza especializada de la planta y equipo, la PPE se valúa a su costo de reemplazo depreciado, es decir, el costo de adquisición actual de un activo similar depreciado.

Cuando se revalúa una partida de PPE, se debe reevaluar toda la categoría. Las revaluaciones deben hacerse con suficiente regularidad para asegurar que el valor en libro de las partidas no difiere materialmente de su valor razonable en la fecha del balance general.

El aumento del valor en libro de un activo como resultado de una revaluación debe acreditarse directamente al patrimonio (bajo la categoría "superávit por revaluación"), a menos que este aumento revierta una disminución de revaluación previamente reconocida como gasto, en cuyo caso se debe acreditar en el estado de ganancias y pérdidas. Una disminución de revaluación debe cargarse directamente contra cualquier excedente de revaluación relacionado, reconociendo cualquier exceso como gasto en el estado de ganancias y pérdidas.

Cada año una entidad puede transferir desde el superávit por revaluación a la reserva de las utilidades retenidas la diferencia entre el cargo por depreciación, calculado con base en el monto revaluado y el cargo de depreciación calculado con base en el costo histórico original del activo. Esta transferencia es un movimiento en reservas y no afecta el estado de ganancias y pérdidas.

La ganancia o pérdida en la disposición de un activo se determina como una diferencia entre el producto de la disposición y el valor en

4. Activos (cont.)

libro del activo. En la disposición de un activo revaluado, el excedente de revaluación relevante, incluido en el patrimonio, se transfiere directamente a las utilidades retenidas (movimiento de reserva).

4.3 Costos de endeudamiento

Reconocimiento y medición

Los gastos por interés se reconocen sobre la base del acumulado. Cuando los gastos por interés incluyen un descuento o prima que surge en la emisión de un instrumento de deuda, el descuento o prima se amortiza, utilizando el método de tasa de interés efectivo. La tasa de interés efectiva es la que se emplea para descontar los egresos futuros estimados a través de la vida útil esperada del instrumento de deuda al valor en libro del mismo instrumento.

La entidad puede escoger, como política contable, capitalizar los costos por préstamos cuando sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo que califica. Un activo que califica es un activo que toma un período de tiempo sustancial para estar listo para el uso pretendido o para la venta. Los costos por préstamos generales y específicos se pueden capitalizar. Los montos capitalizados en cualquier período no pueden exceder los costos por endeudamiento incurridos durante el período y, el valor en libro resultante del activo que califica no puede exceder su monto recuperable.

La capitalización comienza cuando se incurre en egresos y endeudamiento para el activo y cuando las actividades necesarias para preparar el activo para su uso pretendido o venta están en progreso. La capitalización debe suspenderse cuando se interrumpe el desarrollo del activo por períodos extendidos. Esta capitalización debe cesar cuando se completan todas las actividades necesarias para preparar el activo que califica para su uso pretendido o venta.

La política contable para los costos por préstamos debe aplicarse uniformemente en todos los activo que califican. No se acepta la capitalización de los costos por préstamos relacionada con algunos activos que califican y que se lleven otros directamente a resultados.

4.4 Propiedades de inversión

Una propiedad de inversión es un inmueble (terreno o edificación, o parte de una edificación o las dos cosas) que una entidad posee para ganar un alquiler o para la revalorización del inmueble o para las dos cosas, bien por el propietario o arrendatario bajo un arrendamiento financiero, o bajo un arrendamiento operativo, si se utiliza el modelo de valor razonable para contabilizar su propiedad de inversión (esta alternativa de clasificación para los arrendamientos operativos está disponible con base en cada propiedad).

En los estados financieros consolidados, la propiedad de inversión excluye la propiedad ocupada por la entidad matriz o una filial. La propiedad de inversión incluye la propiedad que está arrendada a una afiliada o negocio conjunto, que ocupa la propiedad, debido a que éstos están fuera del grupo consolidado.

Los activos (tal como el terreno) guardados por un arrendatario bajo un arrendamiento operativo deben reconocerse como arrendamientos operativos. Los inmuebles guardados para la producción o suministro de bienes o servicios o, para fines administrativos, se contabilizan como PPE; las propiedades mantenidas para la venta en el curso ordinario del negocio se contabilizan como inventarios.

Reconocimiento y medición inicial

Para reconocer una propiedad de inversión, ésta debe cumplir con los criterios de reconocimiento de un activo.

El costo de una propiedad de inversión adquirido es el valor razonable de su precio de compra, más cualquier costo directamente atribuible, tal como honorarios profesionales por servicios legales, impuestos por transferencia de títulos y otros costos de transacción. El costo de una propiedad de inversión construido por sí mismo es el costo de la fecha en la que se complete la construcción o desarrollo. La propiedad de inversión se clasifica y mide como PPE hasta esta fecha (refiérase a la sección 4.2).

Medición posterior

La entidad puede escoger, como política contable, cargar los inmuebles de inversión al valor razonable o al costo. Sin embargo,

4. Activos (cont.)

cuando un arrendatario mantiene una propiedad de inversión bajo un arrendamiento operativo, la entidad debe aplicar el modelo de valor razonable a todas sus propiedades de inversión.

El modelo del valor razonable requiere la medición de todas las propiedades de inversión al valor razonable (excepto cual no se pueda medir de manera confiable el valor razonable en una base continua).

Los cambios en el valor razonable deben reconocerse en las ganancias o pérdidas del período en el que surjan.

El modelo de costo es acorde con el tratamiento de la PPE. De acuerdo a este modelo, las propiedades de inversión se registran al costo, menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro. Se aplican reglas especiales para las transferencias hacia o desde las propiedades de inversión.

4.5 Equivalentes de efectivo

Los equivalentes de efectivo son inversiones altamente líquidas a corto plazo que son convertibles a un monto conocido de efectivo. Debe existir poco riesgo cambiario en el valor de los equivalentes del efectivo.

4.6 Existencias

Reconocimiento y medición inicial

Las existencias deben reconocerse contablemente como existencias cuando se transfieran los riesgos y ventajas de propiedad a la entidad y se cumplan los criterios de reconocimiento para los activos.

Los activos mantenidos las instalaciones de una entidad podrían no calificar como existencias si están guardados en consignación (es decir, a nombre de otra entidad y, no hay pasivo que pagar por los bienes, a menos que se vendan)

Las existencias se reconocen al costo. El costo incluye los impuestos de importación, de manejo y transporte y cualquier otro costo

directamente atribuible, menos los descuentos comerciales, bonificaciones y subvenciones.

Medición posterior

Las existencias deben valuarse al más bajo entre el costo y el valor neto realizable. Este valor es el precio de venta estimado en el curso ordinario del negocio, menos el costo de finalización y los gastos de venta.

El costo utilizado debe ser asignado utilizando la fórmula de primeras entradas, primeras salidas [(PEPS) - LIFO, por sus siglas en inglés] o la fórmula del costo ponderado. La fórmula últimas entradas, primeras salidas [(UEPS) - FIFO], no se permite. La entidad debe utilizar la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similar para la entidad. Cuando tengan una naturaleza y uso diferentes, se podría justificar el uso de diferentes fórmulas de costo. La fórmula de costeo utilizada debe aplicarse de manera uniforme de período en período.

4.7 Activos financieros

Un activo financiero es: el efectivo, un contrato directo para recibir efectivo y otro activo financiero; un derecho contractual para cambiar instrumentos financieros con otra entidad o, un título patrimonial de otra entidad.

Existen cuatro categorías de activo financiero:

- **Al valor razonable a través de las ganancias o pérdidas** - son todos los activos financieros adquiridos para generar una ganancia proveniente de fluctuaciones de precio a corto plazo; o, parte de una cartera con un patrón de realización de ganancias a corto plazo; o, los activos financieros designados en esta categoría por la gerencia.
- **Guardados hasta el vencimiento** - son los activos financieros, excepto los derivados, con pagos y vencimientos fijos o determinables que la entidad tiene la intención y capacidad de guardar hasta el vencimiento (las condiciones para esta categoría se definen detalladamente en la NIC 39)
- **Préstamos y cuentas por cobrar** - son activos financieros (pero no los derivados) con pagos fijos o determinables que no cotizan en un mercado activo

4. Activos (cont.)

- **Disponible para la venta** - el remanente o, aquellos activos financieros designados en esta categoría por la gerencia

Reconocimiento y medición inicial

El instrumento financiero (Ver sección 9.1) se reconoce cuando la entidad suscribe a sus provisiones contractuales.

Todos los activos financieros deben medirse inicialmente al valor razonable, que es el valor razonable de la consideración otorgada, incluyendo los costos de la transacción (tales como honorarios y comisiones de "asesores" y "agentes", impuestos y gravámenes por parte de las agencias reguladoras). Los costos de transacción se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas cuando se reconoce el valor razonable a través de las ganancias o pérdidas.

Las compras y ventas de los activos financieros por vías regulares deben reconocerse, bien sea en la fecha de negociación (fecha de compromiso) o en la fecha de cancelación (fecha de entrega). Cuando se utilice la fecha de cancelación, la entidad debe contabilizar cualquier cambio en el valor razonable del activo que será recibido en el período entre la fecha de negociación y la fecha de cancelación. La política escogida debe ser aplicada de manera uniforme en todas las compras y ventas.

Medición posterior

La clasificación de los activos financieros conduce su medición posterior, la cual es de la siguiente manera:

- **Al valor razonable a través de las ganancias o pérdidas** - se registran al valor razonable, reconociendo las ganancias y pérdidas en los resultados. La única excepción del uso del valor razonable es en casos poco comunes, cuando el valor razonable de este instrumento de patrimonio no puede medirse de manera confiable, en cuyo caso se carga al costo menos el deterioro.
- **Guardado hasta el vencimiento** - se registran al costo amortizado y no se puede reconocer un valor razonable
- **Préstamos y cuentas por cobrar** - se registran al costo amortizado y no se puede reconocer un valor razonable

- **Disponible para la venta** - cargados al valor razonable, reportando las ganancias y pérdidas en el patrimonio. La única excepción para el uso del valor razonable es en casos poco comunes, cuando el valor razonable de este instrumento de patrimonio no puede medirse de manera confiable, en cuyo caso se carga al costo menos el deterioro.

Adulteración de activos financieros guardado hasta el vencimiento

Se aplican disposiciones especiales donde la entidad venda o reclasifique un monto "más que insignificante" de las inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

Reclasificaciones

Las reclasificaciones son poco comunes. Las reclasificaciones en y desde la categoría "valor razonable a través de las ganancias o pérdidas" generalmente están prohibidas.

4.8 Deterioro de activos

Los activos están sujetos a una prueba de deterioro, con las siguiente excepciones: existencias; contratos de construcción, impuestos diferidos, activos por beneficios a los empleados; los no circulantes clasificados como guardados para la venta; diversos activos financieros; propiedades de inversión al valor razonable; activos biológicos llevados al valor razonable menos costos en el punto de ventas; costo de adquisición diferidos; y los activos intangibles que surgen del derecho contractual de un asegurador bajo un contrato de seguro dentro del alcance de la NIIF 4.

Un activo o unidad generadora de efectivo (CGU) está deteriorado cuando su valor en libro excede el monto recuperable. Una unidad generadora es el grupo de activos mas reducido que admite identificación y genera entradas que son mayormente independientes del efectivo generado por otras unidades generadoras.

Los activos intangibles con vida útil indefinida, los intangibles capitalizados que todavía no están disponibles para uso, y las CGU incluyendo plusvalía están sujetos a la prueba de deterioro cada año.

4. Activos (cont.)

Los otros activos sujetos a deterioro deben ser considerados para deterioro cuando haya un indicio de un posible deterioro.

La plusvalía que se origina en una combinación de negocios (refiérase a la sección 11) debe ser asignada entre las CGU del grupo que se espera que sean beneficiadas de las sinergias causadas por la combinación de negocios. Esta asignación se basa en la evaluación de la gerencia referente a las sinergias obtenidas y, no depende de la ubicación del activo adquirido.

La plusvalía debe ser asignada a las CGU tan pronto como sea posible, pero siempre antes del final del período posterior a la adquisición. Si se adquirió alguna plusvalía asignada a una CGU en una combinación de negocios durante el período anual en curso, debe probarse el deterioro de esta CGU antes del final del período.

Los indicadores externos de deterioro incluyen: un descenso en el valor de mercado del activo; cambios significativos adversos en el ambiente tecnológico, económico, legal o de mercado; aumentos en las tasas de interés del mercado; o, cuando el valor neto del activo de la entidad está por encima de su capitalización en el mercado.

Los indicadores internos incluyen: evidencia de obsolescencia o daño físico de un activo; cambios en la forma en la que se usa el activo (por ejemplo, debido a una reestructuración o al cese de ciertas actividades); o, evidencia proveniente de reportes internos referente a que el desempeño económico de un activo es o será peor de lo esperado.

Cuando se realice la prueba de deterioro de un activo, la entidad debe estimar el monto recuperable del activo y, si es necesario, reconocer una pérdida por deterioro, por el exceso del valor en libro sobre el monto recuperable. El monto recuperable es el más alto entre el precio de venta neto del activo (NSP, por sus siglas en inglés) y su valor en uso (VIU). El NSP es el precio de venta en el curso ordinario del negocios, menos los costos estimados de finalización y los costos estimados necesarios para hacer la venta. El VIU requiere que las

entidades estimen de los flujos de efectivo futuros que se derivarán de un activo particular y que se descuenten utilizando una tasa de mercado previa a los impuestos que refleje las evaluaciones actuales del valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos para el activo.

Las proyecciones de flujo de efectivo deben emplear presupuestos o proyecciones confiables para un período no mayor a cinco años. Los flujos de efectivo que sobrepasen los cinco años se extrapolan, utilizando una tasa de crecimiento constante o en descenso para los años posteriores. Cuando no se pueda identificar fácilmente los flujos de efectivo que pertenecen a un activo particular, éstos deben ser cobrados al nivel de la CGU. La identificación de los activos de CGU por lo general requiere de juicio y podría incluir la consideración de cómo la gerencia monitorea las operaciones de la entidad o cómo toma decisiones referentes a la asignación de recursos.

Se deben tomar en cuenta los activos y pasivos corporativos (por ejemplo, la oficina matriz) que pueden ser asignados a un grupo de CGU en una base razonable y uniforme.

Las pérdidas por deterioro deben cargarse primero contra la plusvalía. Si estas pérdidas por deterioro exceden el valor en libro de la plusvalía, la gerencia debe seguir reglas complejas de asignación. Las reversiones de las pérdidas por deterioro sólo se permiten en ciertas circunstancias.

Deterioro de activos financieros

Cuando existan indicadores de deterioro, todos los activos financieros, excepto los cargados al valor razonable a través de las ganancias o pérdidas deben estar sujetos a una prueba de deterioro. Los indicadores deben proporcionar evidencia objetiva del deterioro, como resultado de un hecho pasado que haya ocurrido después del reconocimiento inicial del activo. Las pérdidas que se anticipan como resultado de hechos futuros no se reconocen, sin importar cuán probables sean.

Los indicadores de deterioro de los instrumentos de deuda incluyen una dificultad financiera significativa del emisor; una alta probabilidad

4. Activos (cont.)

de bancarrota, el otorgamiento de concesiones al emisor, la desaparición de un mercado activo debido a dificultades financieras, el incumplimiento de contrato y un cambio adverso en la información observable (por ejemplo, un aumento de desempleo o una caída del mercado inmobiliario).

Los indicadores de deterioro de los instrumentos de patrimonio incluyen los cambios significativos con un efecto adverso en los factores económicos generales (tal como los cambios tecnológicos) o un declive prolongado o significativo en el valor razonable por debajo del su costo. Debido a que el patrimonio representa un interés residual en los activos netos de la entidad, es probable que los títulos patrimoniales se deterioren antes que los títulos de endeudamiento.

4.9 Activos contingentes

Los activos contingentes son activos posibles cuya existencia se confirmará únicamente con la ocurrencia o no de ciertos hechos futuros que están fuera del control de la entidad. Los activos contingentes no se reconocen. Cuando la realización de un beneficio es virtualmente segura, el activo relacionado no es un activo contingente y se reconoce como un activo.

Las contingencias que no cumplen aún con la pruebas de reconocimiento deben divulgarse y describirse en las notas de los estados financieros, incluyendo una estimación de su efecto financiero potencial si es probable que se perciban beneficios económicos.

5. Pasivos

Un pasivo es una obligación existente de la entidad que surge de hechos pasados cuya liquidación se espera que origine una salida de recursos que incorporan beneficios económicos.

Se puede hacer cumplir la obligación existente como consecuencia de un contrato vinculante, un requerimiento estatutario o una práctica/política de la entidad (tal como corregir productos defectuosos después del período de garantía).

El reconocimiento de pasivos depende, en primer lugar, de la probabilidad (es decir, más probable que no) de que cualquier beneficio económico futuro asociado a la partida fluya desde la entidad y, en segundo lugar, depende de que la partida tenga un costo o valor que pueda medirse de manera confiable.

Las partidas se clasifican como pasivos cuando el emisor tiene una obligación contractual para entregar efectivo u otro activo financiero al tenedor del instrumento o, para emitir un número variable de acciones propias para cancelar un monto fijo, independientemente de su forma legal (por ejemplo, las acciones preferentes obligatoriamente redimibles deben clasificarse como pasivos).

El instrumento debe ser clasificado como pasivo cuando el método de liquidación (por ejemplo, bien sea efectivo o patrimonio) de un instrumento dependa del resultado de hechos o circunstancias futuras inciertas que están fuera del control del emisor. Sin embargo, cuando sea remota la posibilidad de que se requiera al emisor cancelar en efectivo o con otro activo financiero, se debe ignorar la disposición de liquidación contingente y se debe clasificar el instrumento como patrimonio.

Compromisos

La decisión de la gerencia de adquirir activos en el futuro no da origen, por sí misma, a una obligación presente. La entidad podría estar comprometida para adquirir activos tangibles e intangibles a fin de utilizar la propiedad, planta y equipo bajo acuerdos de arrendamiento operativos en un período futuro. Por lo tanto, no siempre se reconoce un compromiso.

5. Pasivos (cont.)

5.1. Impuesto sobre la renta

Reconocimiento y medición

Los impuestos diferidos deben ser estipulados completamente, utilizando el método de diferimiento, para todas las diferencias que surjan entre las bases fiscales de los activos y pasivos y sus valores en libro en los estados financieros.

Existen tres importantes excepciones al principio general referente a que los impuestos diferidos deben ser reconocidos para todas las diferencias temporales. Los impuestos diferidos no se registran (a) la plusvalía que no se amortiza para fines fiscales; (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y que no afecte las ganancias contables o las ganancias gravables; y (c) las inversiones en filiales, sucursales, filiales y negocios conjuntos, pero sólo cuando apliquen ciertos criterios sobre la retención de las ganancias no distribuidas y la reversión de las diferencias temporales.

El impuesto diferido y el corriente se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas, a menos que el impuesto se produzca por una combinación de negocios que sea una adquisición, una transacción o un hecho que se reconozca en el patrimonio. Las consecuencias fiscales que acompañan un cambio en la situación fiscal de una entidad o sus accionistas importantes o que ejercen control, deben ser reconocidas en los resultados, a menos que estas consecuencias se relacionen directamente con los cambios en el monto de patrimonio medido.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse a las tasas impositivas que se espera que sean aplicables al período en el que se realice el activo o se liquide el pasivo, basado en las tasas impositivas (y leyes fiscales) que se aplican o se han decretado para la fecha del balance general. El descuento de los activos y pasivos por impuestos diferidos no está permitido.

La medición de los pasivos y activos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se producirían de la manera en la que la entidad espera, en la fecha del balance general, para recuperar o cancelar el valor en libro de sus activos y pasivos. Cuando un activo no depreciable (como el terreno) se revalúa, los impuestos diferidos que surgen de esta

revaluación se determinan con base en la tasa fiscal aplicable para la recuperación del valor en libro de este activo a través de la venta.

La gerencia debe reconocer un activo por impuesto diferido para todas las diferencias temporales deducibles en la medida en que sea probable que ganancias fiscales estén disponibles para absorber la diferencia temporal deducible. Los mismos principios se aplican para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos para las pérdidas fiscales trasladadas no utilizadas aún.

Cuando la entidad esté sujeta a diversas tasas fiscales, dependiendo de que las ganancias sean distribuidas, se deben medir los activos y pasivos por impuestos diferidos a la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas. Las consecuencias fiscales del pago de dividendos se reconocen en las ganancias o pérdidas netas del período en el cual se reconozca un pasivo por concepto del dividendo, a menos que las consecuencias fiscales de los dividendos surjan a partir de una transacción o un hecho, que se reconozca directamente en el patrimonio o de una combinación de negocios que sea una adquisición.

El impuesto relacionado a los dividendos que se pagan o son pagaderos a las autoridades fiscales en nombre de los accionistas (por ejemplo, el impuesto retenido) se carga al patrimonio como parte de los dividendos si el monto no afecta los impuestos pagaderos o recuperables por la entidad.

Los activos y pasivos circulantes por impuesto deben ser compensados únicamente si la entidad tiene el derecho legal de satisfacer un monto neto y tiene la intención de liquidarlos en una base neta o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente. Una entidad puede compensar los activos y pasivos tributarios diferidos solamente si puede compensar los saldos fiscales corrientes y los saldos diferidos por concepto de impuestos pechados por la misma autoridad fiscal.

5.2. Beneficios a los empleados

Los beneficios a los empleados abarcan todas las formas de consideración otorgados por una entidad a cambio de los servicios prestados por sus trabajadores. Estos beneficios incluyen los beneficios relacionados al salario (tal como sueldos, salarios, participación en las ganancias, ausencias

5. Pasivos (cont.)

prolongadas y planes de compensación basados en las acciones), las indemnizaciones laborales (tales como indemnización por cese o despido) y los beneficios postempleo (tales como planes de beneficios de retiro).

Los beneficios postempleo incluyen pensiones, indemnizaciones por cese, seguros de vida postempleo y seguros médicos. Las pensiones e indemnizaciones por cese son proporcionadas a los empleados a través de planes de contribución definida o planes de beneficios definidos.

Si un esquema es un plan de contribución definida o un plan de beneficios definidos depende de la sustancia de la transacción en lugar de la forma del esquema. Por ejemplo, un esquema de indemnización por cese, según el cual los beneficios al empleado son pagaderos independientemente de la razón por el cese de su empleo, se contabiliza como un plan de beneficios definidos. Sin embargo, es necesario considerar especialmente los planes multipatronales.

Reconocimiento y medición

El reconocimiento y la medición de muchos de estos beneficios a corto plazo son sencillos. Sin embargo, los beneficios a largo plazo, particularmente los beneficios postempleo, dan origen a asuntos de medición más complicados.

Planes de contribución definida

El costo de los planes de contribución definida es la contribución pagadera por el patrono en un determinado período contable.

Planes de beneficios definidos

El uso de un método de valuación de beneficio acumulado (método de unidad de crédito proyectada) se requiere para el cálculo de las obligaciones por beneficios definidos. Este método toma en cuenta los servicios prestados hasta la fecha del balance general, pero incorpora supuestos referentes a los aumentos de salario futuros.

La obligación por beneficio definido debe registrarse a los valores presentes, utilizando como tasa de descuento la tasa de interés sobre los bonos corporativos de alta calidad, con un vencimiento acorde con el vencimiento de las obligaciones. En los países donde no existe un mercado de bonos corporativos, se debe utilizar la tasa de interés sobre

los bonos del Estado. Las pérdidas que surgen de los cambios en el nivel de beneficios prometidos deben reconocerse sobre una base de línea recta, hasta que los empleados tengan derechos incondicionales a los beneficios adicionales (en el período de concesión).

Cuando los planes de beneficios definidos estén financiados, los activos del plan deben medirse al valor razonable, utilizando los estimados del flujo de efectivo descontados en caso de que no estén disponibles los precios del mercado. Los activos del plan se definen detalladamente, con las siguientes condiciones requeridas: los activos deben ser guardados por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que emite el informe y, que se estableció únicamente para pagar o financiar beneficios a trabajadores; los activos deben estar disponibles para ser utilizados únicamente para pagar o financiar los beneficios a éstos; los activos no pueden ser devueltos a la entidad que emite el informe, a menos que los activos remanentes del fondo sean suficientes para cumplir con todas las obligaciones relacionadas por beneficios definidos del plan o de la entidad informante, o que los activos se regresen a la entidad informante para reembolsarla por el pago de los beneficios a los empleados. Los activos del plan que no cumplan con estos requerimientos no pueden aplicarse a las obligaciones por beneficios definidos del plan.

Las ganancias y pérdidas actuariales podrían reconocerse utilizando un enfoque de corredor. Cualquier ganancia o pérdida actuarial (que surja tanto de las obligaciones por beneficios definidos como de los activos del plan relacionado) que caiga fuera del más alto entre el 10% del valor presente de la obligación por beneficio definido o, el 10% del valor razonable de los activos del plan (en caso de haberlos), debe amortizarse sobre la vida productiva remanente de los empleados. Sin embargo, se permite a la entidad adoptar métodos sistemáticos que originen un reconocimiento más rápido de tales ganancias y pérdidas, incluyendo el reconocimiento inmediato de todas las ganancias y pérdidas actuariales. La política contable para el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales debe divulgarse.

Los costos por servicios pasados que surjan en las modificaciones del plan de pensión se reconocen en línea recta como gasto sobre el período

5. Pasivos (cont.)

promedio, hasta que se conviertan en irrevocables. Si los beneficios ya son irrevocables, se reconocen inmediatamente los costos por servicios pasados como gastos. Las ganancias y pérdidas referentes a la reducción o liquidación de un plan de beneficios definidos se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas cuando se produzca la reducción o liquidación.

Obligación por cese anticipado

Las obligaciones por cese anticipado deben reconocerse como un pasivo cuando la entidad esté “comprometida de una manera que pueda demostrarse”, a cesar el empleo antes de la fecha de retiro normal.

La entidad está “comprometida de manera que pueda demostrarse” cuando, y sólo cuando, tiene un plan formal detallado para el cese anticipado sin posibilidad real de eliminación. Cuando estos beneficios son a largo plazo, se deben descontar utilizando la misma tasa mencionada anteriormente para las obligaciones por beneficios definidos. Las obligaciones por cese “normal” deben acumularse como una obligación que surge de un servicio pasado.

Beneficios de compensación de patrimonio

Refiérase a “Pagos basados en acciones” (Sección 9.6)

5.3 Pasivos financieros

Un pasivo financiero es una obligación contractual para entregar efectivo o algún otro activo financiero o para intercambiar instrumentos financieros con otra entidad.

Reconocimiento y medición inicial

Un instrumento financiero (refiérase a la sección 9.1) se reconoce cuando la entidad se acoge a sus disposiciones contractuales.

Existen dos categorías de pasivos financieros:

- **Al valor razonable a través de las ganancias o pérdidas** - los pasivos adquiridos con el fin de generar una ganancia proveniente de las fluctuaciones a corto plazo en el precio o parte de una cartera con un patrón de realización de ganancias a corto plazo o los pasivos designados en esta categoría por la gerencia.

- Otros pasivos - los demás.

Los pasivos financieros siguen los mismos requerimientos de medición inicial que los activos financieros.

Medición posterior

La clasificación de pasivos financieros conduce la medición posterior, que es la de la siguiente manera:

- Al valor razonable a través de las ganancias o pérdidas - llevados al valor razonable, incluyendo las ganancias y pérdidas en el estado de ganancias y pérdidas
- Otros pasivos - llevados al costo amortizado y no pueden estar al valor razonable

5.4 Provisiones y contingencias

Reconocimiento y medición inicial

Una provisión debe reconocerse únicamente cuando: la entidad tiene una obligación presente para transferir los beneficios económicos como resultado de hechos consumados; es probable (más probable que no) que se requiera una transferencia para liquidar la obligación, y que se haga una estimación confiable del monto de la obligación.

El monto reconocido como provisión debe ser la mejor estimación de los gastos inevitables requeridos para liquidar por completo la obligación presente, y debe ser descontado a una tasa neto de impuesto que refleje la evaluación del mercado actual del valor del dinero en el momento y aquellos riesgos específicos para el pasivo, que no han sido reflejados en la mejor estimación de los gastos.

Una obligación presente surge a partir de un hecho obligante y podría tomar la forma de una obligación legal o de una obligación constructiva. Un hecho obligante no le deja a la entidad alternativa realista para liquidar la obligación. Si la entidad no puede evitar los gastos futuros por sus acciones futuras, ésta no tiene una obligación presente y no se requiere ninguna provisión. Por ejemplo, una entidad no puede reconocer una provisión basada únicamente en la intención de incurrir en gastos en alguna fecha futura.

5. Pasivos (cont.)

No es necesario que una obligación asuma la forma de una obligación “legal” para que se reconozca una provisión. Una entidad puede tener un patrón establecido de práctica pasada que indica a otras partes que aceptará ciertas responsabilidades y, como resultado, que creó una expectativa válida ante esas otras partes que indica que las cumplirá (es decir, la entidad se encuentra bajo una obligación constructiva).

Pérdidas operativas futuras

Las provisiones para pérdidas futuras en las operaciones están estrictamente prohibidas. Sin embargo, una expectativa para pérdidas futuras es un indicio de que algunos activos (CGU) pueden estar deteriorados (véase la Sección 4.8).

Contratos onerosos

Si una entidad tiene un contrato oneroso (los costos ineludibles de cumplir las obligaciones previstas en el contrato exceden los beneficios económicos que se espera recibir bajo este), la obligación existente requerida en el contrato debe reconocerse como una provisión.

Provisiones para reestructuración

Existen requerimientos específicos sobre el momento en que se registra una provisión para reestructuración y cuáles costos se incluyen en la provisión. La entidad debe demostrar una obligación constructiva para reestructurar. La obligación constructiva debe demostrarse mediante: (a) un plan formal detallado que identifique las características principales de la reestructuración; y (b) la creación de una expectativa válida para los afectados que indique que se aplicará la reestructuración iniciando la ejecución del plan o anunciando sus características principales a los afectados.

Un plan de reestructuración no crea una obligación actual en la fecha del balance general si se anuncia después de esa fecha, incluso si se anuncia antes de que se aprueben los estados financieros. No surge ninguna obligación por la venta de una operación hasta que la entidad se comprometa con la venta (es decir, cuando hay un compromiso formal de venta).

La provisión sólo debe incluir costos aumentados que necesariamente deben estar vinculados con la reestructuración, y no con las actividades continuas

de la entidad. Cualquier ganancia esperada por la venta de activos no debe tomarse en cuenta para medir una provisión para reestructuración.

Recuperación

Cuando la entidad espera recuperar de un tercero alguna parte, o toda la suma requerida para liquidar una provisión y no tiene ninguna obligación debe, por la parte que corresponde al tercero, compensar la recuperación anticipada contra la provisión y divulgar el monto neto.

En todos los demás casos, la provisión y cualquier recuperación anticipada debe presentarse por separado como un pasivo y como un activo respectivamente; sin embargo, un activo sólo puede ser reconocido si es casi seguro que la cancelación de la provisión originará un reembolso, y el monto reconocido para el reembolso no debe exceder el monto de la provisión. Se permite presentar los montos netos en el estado de ganancias y pérdidas.

Medición posterior

La gerencia debe realizar una iniciativa a la fecha de cada balance general para identificar la mejor estimación del gasto ineludible que se requiere para cancelar completamente la obligación existente, descontada a una tasa adecuada. El aumento del monto de la provisión de acuerdo con el paso del tiempo se reconoce como un gasto por intereses.

5.5 Pasivos contingentes

Los pasivos contingentes son posibles obligaciones cuya existencia será confirmada sólo por la ocurrencia o falta de ocurrencia de sucesos futuros inciertos que se escapan del control de la entidad.

Los pasivos contingentes son reconocidos como pasivos cuando es más que probable que se origine una transferencia de beneficios económicos como resultado de sucesos en el pasado y puede hacerse una estimación confiable.

Las contingencias que todavía no cumplen con las pruebas de reconocimiento deben ser divulgadas y descritas en las notas de los estados financieros, incluyendo una estimación de su posible efecto financiero.

6. Patrimonio

6. Patrimonio

El patrimonio es el interés residual de los activos de la entidad después de deducir todos sus pasivos. El patrimonio se calcula basándose en los requerimientos de las NIIF y de las políticas contables usadas por la entidad. Por lo tanto, normalmente el monto global del patrimonio corresponde sólo por coincidencia con el valor global de mercado de las acciones de la entidad o la suma que podría surgir al realizar los activos netos de manera gradual o la entidad en su conjunto sobre una base de empresa en marcha.

6.1 Costos de emisión de acciones

Se definen estrechamente los costos transaccionales externos, y se reconocen como una disminución del patrimonio solamente aquellas atribuibles a una transacción patrimonial que por sí misma genera un incremento o una disminución en el patrimonio. Si una entidad emite un instrumento compuesto que contiene un elemento de pasivo y uno de patrimonio, los costos de la transacción deben asignarse a las partes que coinciden con la asignación de los resultados.

6.2 Acciones de tesorería

Las acciones de tesorería deben presentarse en el balance general como un ajuste lineal al patrimonio, o como una rebaja en el valor nominal del capital (si lo hay), efectuando ajustes contra otras categorías del patrimonio. Los demás costos se cargan a los resultados. La reventa posterior de las acciones no origina ninguna ganancia ni pérdida y, por tanto, no forma parte de los ingresos netos del período. La consideración de las ventas debe presentarse como un aumento del patrimonio.

7. Resultados

La definición del ingreso, o ganancia neta, incluye a los ingresos y a los beneficios. Los ingresos surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad y se hace referencia a este como una variedad de nombres diferentes, incluyendo las ventas, honorarios, intereses, dividendos, regalías y rentas. Los beneficios representan otras partidas que cumplen con la definición de ingreso y frecuentemente se reportan netas de gastos relacionados.

Reconocimiento

El ingreso generalmente se reconoce cuando se recibe. El reconocimiento de esta ganancia neta depende de que:

- haya surgido un aumento en los beneficios futuros económicos relacionados con un activo que puede medirse de manera confiable; y
- pueda medirse de manera confiable una disminución de un pasivo que haya surgido.

7.1 Ingresos

Se miden los ingresos al valor razonable del pago recibido o que será recibido.

Aquellos que surgen de la venta de bienes deben ser reconocidos cuando una entidad traspasa los riesgos y las recompensas significativos de la posesión, así como cuando el cobro de la cuenta por cobrar está razonablemente asegurado.

Los ingresos provenientes de la prestación de servicios deben reconocerse en función del estado de finalización de la transacción a la fecha del balance general usando reglas similares a las de los contratos de construcción (véase la Sección 7.2). Los ingresos se reconocen en los períodos contables en los cuales se prestan los servicios bajo el método de porcentaje de finalización. El reconocimiento de los ingresos sobre esta base brinda información útil sobre el alcance de la actividad de servicio y el desempeño durante un período.

Una transacción no representa una venta y los ingresos no son reconocidos cuando: la entidad mantiene una obligación para cualquier

7. Resultados (cont.)

desempeño insatisfactorio que no se cubre en las disposiciones normales de garantía; el recibo de ingresos de una venta en particular depende de que el comprador perciba ingresos, de su venta de los bienes; el comprador tiene el poder de rescindir a la compra por una razón especificada en el contrato de ventas; y la entidad no está segura acerca de la probabilidad de obtener beneficios.

Para reflejar la esencia de la transacción, puede ser necesario aplicar los criterios de reconocimiento por separado de los componentes identificables de una misma transacción. Cuando el precio de venta de un producto incluye un monto identificable por servicios posteriores, ese monto se difiere y se reconoce como ingresos durante el período del servicio. Los cobros tales como las tarifas iniciales, incluso si no son reembolsables, se ganan cuando se entregan los productos o cuando se prestan los servicios durante el plazo del acuerdo o durante el período esperado de desempeño, y deben diferirse y reconocerse sistemáticamente durante los períodos en que se ganan.

Los ingresos por intereses se reconocen usando el método de rentabilidad efectiva. Las regalías, por su parte, se reconocen de manera acumulada de acuerdo con la esencia del acuerdo relevante. Los dividendos son reconocidos cuando se establece el derecho del accionista de recibir el pago.

7.2 Contratos de construcción

Los ingresos y egresos de los contratos de construcción deben reconocerse usando el método de porcentaje de finalización.

Cuando el resultado del contrato no puede ser estimado de manera confiable, se reconocen los ingresos sólo en la medida en que sea posible recuperar los costos incurridos; los costos del contrato deben ser reconocidos como un gasto cuando sean incurridos. Cuando sea probable que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del contrato, la pérdida esperada debe ser reconocida como un gasto inmediatamente.

8. Gastos

La definición de gastos incluye las pérdidas, así como los gastos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad.

Los gastos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad incluyen el costo de los bienes vendidos, gastos por beneficios a los empleados, costos de publicidad, amortización y depreciación. Generalmente toman la forma de un egreso o una disminución de activos, tales como efectivo y equivalentes del efectivo, existencias, y propiedad, planta y equipo.

Las pérdidas representan otras partidas que cumplen con la definición de los gastos.

Reconocimiento

El reconocimiento de los gastos depende de que:

- haya surgido una disminución de los beneficios económicos futuros relacionados con un activo que puede medirse de manera confiable; y
- haya surgido un aumento de un pasivo que puede medirse de manera confiable.

El costo de los bienes vendidos usualmente se reconoce en el estado de ganancias y pérdidas sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la percepción de partidas específicas de ingreso. Este proceso, comúnmente referido como la comparación de los costos con los ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de ingresos y egresos que resultan directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Sin embargo, la aplicación del concepto comparativo no permite el reconocimiento de las partidas en el balance general que no cumplen con la definición de activos o pasivos (por ejemplo, costos diferidos).

Los gastos deben divulgarse en el cuerpo principal del estado de ganancias y pérdidas bien sea por función (una entidad debe divulgar en las notas detalles de los gastos por naturaleza bajo este método) o por naturaleza.

8. Gastos (*cont.*)

8.1 Beneficios a los empleados

Véase "Beneficios a los empleados" (Sección 5.2).

8.2 Pagos basados en acciones

Véase "Pagos basados en acciones" (Sección 9.6).

8.3 Gastos por intereses

Véase "Costo de endeudamiento" (Sección 4.3).

9. Otros temas de información financiera

9.1 Instrumentos financieros

Un instrumento financiero es cualquier contrato que origina tanto un activo financiero de una entidad como un pasivo financiero o un instrumento de capital de otra entidad.

Un instrumento financiero es reconocido cuando la entidad se convierte en una parte de sus provisiones contractuales. El reconocimiento inicial y la medición inicial de los activos financieros, pasivos financieros y patrimonio se explican en las Secciones 4.7, 5.4 y 6, respectivamente.

Instrumentos financieros compuestos

El emisor de un instrumento financiero que contiene un derecho para ser convertido a patrimonio (por ejemplo, una deuda convertible) debe identificar las partes componentes del instrumento y contabilizarlos por separado, asignando los resultados entre los pasivos y el patrimonio.

Derivados

Un derivado es un instrumento financiero con todas las siguientes características:

- su valor cambia como respuesta al cambio en una tasa de interés específica, el precio del instrumento financiero, el precio de una commodity, la tasa cambiaria, el índice de precios o tasas, la calificación del crédito o índice crediticio, u otra variable (algunas veces denominada "subyacente");
- no requiere ninguna inversión inicial neta o una inversión inicial neta que sea menor a lo que se requeriría para otros tipos de contratos que se espera que tengan una respuesta similar ante los cambios en los factores del mercado; y
- se cancela en una fecha futura.

Todos los derechos u obligaciones contractuales bajo los derivados son reconocidos en el balance general como activos o pasivos. Las ganancias y pérdidas de los derivados se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas, a menos que califiquen para la contabilidad de cobertura del flujo de efectivo; en cuyo caso tales ganancias y pérdidas son diferidas en el patrimonio.

9. Otros temas de información financiera (cont.)

Derivados incorporados a otro instrumento

Un derivado incorporado a otro instrumento es un componente de un instrumento financiero combinado que también incluye un contrato principal no derivado, con el efecto de que algunos de los flujos de efectivo del instrumento combinado varían de manera similar a un derivado individual. Los derivados incorporados a otro instrumento que no están muy relacionados con el contrato principal deben separarse del contrato principal y contabilizarse como derivados individuales.

Baja

La gerencia cuenta con diversos pasos complicados que la ayudan a definir si un activo financiero debe darse de baja. El enfoque de cinco pasos debe seguirse sólo en el orden prescrito. Las validaciones se resumen de la siguiente manera:

- ¿Debe consolidarse la entidad con cometido especial (Sección 11.2) establecida para la desincorporación (de ser aplicable)?
- ¿Cuál parte de los activos está sujeta a los criterios de baja?
- ¿Han expirado los derechos a los flujos de efectivo provenientes de los activos?
- ¿Se han transferido los derechos a los flujos de efectivo provenientes de los activos?
- ¿La entidad ha transferido sustancialmente todos los riesgos y recompensas, o ha retenido todos los riesgos y recompensas, o ha retenido control del activo?

Las validaciones anteriores pueden indicar que la gerencia debe (a) no dar de baja el activo; (b) dar de baja el activo; o (c) continuar reconociendo el activo dependiendo de la participación continua.

Compensación de partidas

La capacidad de "netear" los activos financieros y los pasivos financieros está muy restringida. Estos sólo pueden ser compensados en las raras circunstancias en que una entidad tenga un derecho legalmente exigible de "netear" los montos reconocidos, y tenga la intención de cancelar su monto neto o de convertir en dinero el activo y el pasivo simultáneamente.

Contabilidad de cobertura

La contabilidad de cobertura es un privilegio y no un derecho. Para calificar la contabilidad de cobertura, las entidades deben (a) documentar al inicio de la cobertura la relación entre los instrumentos de cobertura y las partidas de cobertura; y (b) tener el objetivo del manejo de riesgos y la estrategia para realizar varias transacciones de cobertura.

Tanto al inicio de la cobertura como sobre la marcha, una entidad debe documentar su evaluación de que si los instrumentos de cobertura usados en las transacciones son altamente eficaces para compensar los cambios en el valor razonable a los flujos de efectivo de las partidas sujetas a cobertura.

Debe haber una relación de cobertura uno-a-uno; la contabilidad de cobertura no puede usarse para las posiciones globales del balance general.

Los instrumentos de cobertura generalmente pueden usarse como (a) coberturas del valor razonable de los activos o pasivos reconocidos, o un compromiso firme; y (b) coberturas de transacciones proyectadas muy probables (coberturas de flujos de efectivo) o coberturas de la inversión neta en operaciones extranjeras.

Las ganancias y pérdidas de los instrumentos que califican como coberturas del flujo de efectivo se incluyen en el patrimonio y se reciclan al estado de ganancias y pérdidas cuando la partida cubierta afecta el estado de ganancias y pérdidas, o si se usa para ajustar el valor según libros de un activo o pasivo en el momento de la adquisición.

Las coberturas de una inversión neta en una operación extranjera deben contabilizarse de manera similar a las coberturas del flujo de efectivo. Las partidas califican como parte de una inversión neta en una operación extranjera sólo si su cancelación no está planificada ni es probable que esta cancelación ocurra en el futuro cercano.

9. Otros temas de información financiera (cont.)

Para una cobertura del valor razonable, la partida cubierta se ajusta según la revaluación del riesgo cubierto y ese elemento se incluye en los resultados para comparar el impacto que tiene el instrumento cubierto sobre el estado de ganancias y pérdidas.

9.2 Ganancia por acción

Todas las entidades con acciones ordinarias que cotizan en la bolsa o acciones ordinarias potenciales que cotizan en la bolsa (por ejemplo, deuda convertible y acciones preferenciales) están obligadas a divulgar tanto la ganancia por acción básica como la diluida, con igual prominencia, en el cuerpo del estado de ganancias y pérdidas.

La ganancia por acción básica se calcula dividiendo los resultados del período atribuibles a los accionistas de la empresa matriz entre la media ponderada de acciones ordinarias en circulación (incluyendo los ajustes por emisiones de derechos y obligaciones).

Todos los instrumentos financieros o contratos que pueden originar la emisión de acciones ordinarias de la entidad informante (por ejemplo, la deuda convertible y las opciones de participación) son acciones ordinarias potenciales de la entidad. Por lo tanto, dichos instrumentos financieros o contratos deben considerarse al calcular la ganancia por acción diluida.

La ganancia por acción diluida se calcula ajustando los resultados y la media ponderada de las acciones ordinarias, tomando en cuenta la conversión de cualquier acción ordinaria con potencial de diluir.

Los montos comparativos de la ganancia por acción (tanto básica como diluida) deben ajustarse retrospectivamente según el efecto de las capitalizaciones, emisiones de obligaciones o fraccionamiento.

Los cálculos de la ganancia por acción del período corriente y del período anterior también deben tomar en cuenta cualquier capitalización, emisión de obligación o fraccionamiento que ocurra después del cierre del ejercicio, pero antes de la autorización de los estados financieros, que afecten el número de acciones ordinarias u ordinarias potenciales en circulación.

9.3 Partes relacionadas

Las partes relacionadas incluyen las inversoras, filiales, filiales hermanas, afiliadas, negocios conjuntos, accionistas principales y personal clave de la gerencia (incluyendo los miembros cercanos de sus familias), partes que tengan control conjunto de la entidad, y los planes de jubilación para los empleados. Entre estas partes se excluye, por ejemplo, los proveedores financieros y las entidades gubernamentales en el curso de las negociaciones normales con la entidad.

Las relaciones entre una matriz y su filial deben divulgarse sin importar si ha habido transacciones entre ellas.

Si ha habido transacciones entre partes relacionadas, debe divulgarse la naturaleza de la relación, los tipos de transacción y los elementos de las mismas de manera suficientemente detallada para proporcionar un claro entendimiento de los estados financieros (por ejemplo, volumen y montos de las transacciones, montos en circulación y políticas de fijación de precios). Las partidas de una naturaleza similar pueden divulgarse en conjunto (por ejemplo, pagos totales de los directores), excepto cuando sea necesario hacer una divulgación separada para lograr entender los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la entidad informante.

Las divulgaciones que indican que se realizaron transacciones entre partes relacionadas en condiciones equivalentes a las que prevalecen en las transacciones de libre competencia se hacen sólo si dichas condiciones pueden ser verificadas.

9.4 Información por segmento de negocio

Todas las entidades con títulos de capital o de deuda que cotizan en la bolsa, o que están en el proceso de obtener permiso para cotizar, están obligadas a divulgar información por segmento de negocio. Se requiere emplear un enfoque doble, y una entidad debe determinar sus formatos primario y secundario para presentar la información por segmento de negocio (es decir, por la naturaleza de su cometido y por su ubicación geográfica, pero no una mezcla) que se base en la fuente dominante de sus operaciones, riesgos y beneficios.

9. Otros temas de información financiera (cont.)

Los segmentos se determinan identificando perfiles separados de riesgos y rendimientos y luego se aplica, una prueba de umbral. La mayoría de los ingresos de un segmento deben obtenerse de los clientes externos, y el segmento debe aportar el 10% o más de los ingresos totales, de la ganancia o pérdida total o de los activos totales. Se proporciona información sobre los demás segmentos (incluso si no cumplen con la prueba de umbral) hasta alcanzar al menos 75% de los ingresos consolidados.

Las divulgaciones se concentran principalmente en los segmentos en el formato primario, presentado sólo información limitada en el segmento secundario. Las divulgaciones en el formato primario incluyen, por segmento: ingresos, resultados, activos, pasivos, inversiones en no monetarios, depreciación y amortización, el monto total de los gastos significativos no realizados en efectivo y las pérdidas por deterioro. Las divulgaciones para los segmentos en el segmento secundario incluyen ingresos por segmento, activos y gasto de capital. No se requiere mostrar el resultado neto para los segmentos secundarios.

Debe conciliarse la información divulgada por segmento con los totales mostrados en los estados financieros.

9.5 Arrendamientos

Un arrendamiento se clasifica como un arrendamiento financiero si transfiere al arrendatario sustancialmente todos los riesgos y recompensas incidentales de la posesión. Los demás arrendamientos se tratan como arrendamientos operativos. El hecho de que un arrendamiento sea un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción, y no de la forma legal del contrato.

Entre algunos ejemplos de situaciones en las cuales un arrendamiento sería clasificado como un arrendamiento financiero se encuentran: cuando hay una transferencia de la posesión al final del plazo de arrendamiento; cuando se extiende una opción de compra negociada al arrendatario; cuando el plazo de arrendamiento es una parte importante de la vida útil; cuando el valor actual de los pagos de arrendamiento (incluyendo los valores residuales garantizados) es sustancialmente

9. Otros temas de información financiera (cont.)

igual al valor razonable del activo arrendado; o cuando los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario puede usarlos sin grandes modificaciones en los mismos.

Para las transacciones de venta con arrendamiento posterior de un arrendamiento financiero, cualquier ganancia obtenida de la transacción se difiere y se amortiza mediante el estado de ganancias y pérdidas durante el plazo de arrendamiento. Las reglas separadas se aplican cuando la transacción origina un arrendamiento operativo.

Es necesario brindar una consideración cuidadosa a las entidades con cometido especial (véase la Sección 11.2) que actúan como arrendadores, y posiblemente sean sujetas a consolidación con los arrendatarios.

El arrendatario

Un arrendatario de un arrendamiento financiero debe registrar un activo y un pasivo en sus estados financieros, y depreciar este activo de acuerdo con su política de depreciación normal para activos similares. El arrendatario de un arrendamiento operativo debe registrar como gasto los pagos de arrendamiento de manera lineal durante el plazo de arrendamiento, a menos que otra forma sistemática sea más representativa del patrón de tiempo del beneficio del usuario.

El arrendador

El arrendador debe registrar un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero como una partida por cobrar a un monto que sea igual a la inversión neta en el arrendamiento. La inversión neta en el arrendamiento es la suma de los pagos de arrendamiento (incluyendo cualquier valor residual no garantizado que acumule el arrendador) menos los ingresos financieros no recibidos. Estos se reconocen con base en un patrón que refleja una tasa de rendimiento periódica constante de la inversión neta del arrendador (excluyendo el impuesto) en el arrendamiento.

El arrendador debe registrar los activos del arrendamiento operativo como propiedad, planta y equipo, y depreciarlos de una manera

9. Otros temas de información financiera (cont.)

uniforme con la política de depreciación normal para activos similares. Los ingresos del arrendamiento deben ser reconocidos de manera lineal durante el plazo de arrendamiento, a menos que otra forma sistemática sea más representativa del uso de los beneficios.

Incentivos de arrendamiento

Los incentivos provistos por un arrendador a un arrendatario para acordar un arrendamiento operativo deben ser reconocidos como una parte integral de la consideración acordada por el uso del activo arrendado, sin importar la naturaleza del incentivo o la oportunidad de los pagos. Dichos incentivos incluirían pagos en efectivo al arrendatario, costos de reubicación del arrendatario llevados por el arrendador y períodos libres de renta o de renta reducida. Los arrendadores reconocen el costo de los incentivos de arrendamiento como una reducción del ingreso por arrendamiento durante el plazo del arrendamiento, usualmente de manera lineal. Los arrendatarios reconocen el beneficio de los incentivos recibidos como una reducción del gasto de arrendamiento durante el plazo del arrendamiento, usualmente de manera lineal.

9.6 Pagos basados en acciones

Los pagos basados en acciones abarcan las transacciones que serán canceladas:

- mediante acciones, opciones de participación u otros instrumentos de capital (otorgados a empleados u otras partes); o
- en efectivo u otros activos (transacciones canceladas en efectivo) cuando el monto pagadero se basa en el precio de las acciones de la entidad.

Reconocimiento y medición inicial

Todas las transacciones que implican pagos basados en las acciones son reconocidas como activos o gastos, según sea adecuado.

Las transacciones de pagos patrimoniales en la forma de acciones se miden al valor razonable de los bienes o servicios recibidos en la fecha en la cual la entidad reconoce los bienes y servicios. Si el valor razonable de los bienes o servicios no puede estimarse de manera

9. Otros temas de información financiera (cont.)

confiable (como los servicios de los empleados), la entidad debe usar el valor razonable de los instrumentos de capital otorgados.

Los pagos basados en acciones cancelados en efectivo se miden al valor razonable del pasivo.

Medición posterior

Los pagos patrimoniales basados en acciones no se vuelven a medir. El pasivo que surge de los pagos basados en acciones a ser cancelados con efectivo se vuelve a medir en cada fecha del balance general y en la fecha de cancelación, y los cambios del valor razonable se reconocen en los resultados.

9.7 Activos no circulantes guardados para la venta y operaciones descontinuadas

Reconocimiento y medición inicial

Un activo no circulante (o un conjunto a ser desincorporado) debe ser clasificado como "guardado para la venta" cuando: su valor según libros será recuperado principalmente mediante una transacción de venta y no mediante el uso continuo, el activo está disponible para su venta inmediata en su condición actual, y su venta es muy probable (es decir, hay evidencia del compromiso de la gerencia, hay un programa activo para ubicar un comprador y completar el plan, el activo es activamente mercadeado para su venta a un precio razonable, y la venta normalmente será completada en un lapso de 12 meses a partir de la fecha de clasificación).

Un conjunto a ser desincorporado es un grupo de activos que serán desincorporados, mediante la venta o de cualquier otra manera, en una sola transacción, y los pasivos directamente asociados con esos activos que serán transferidos en la transacción.

Los activos (o un grupo a ser desincorporado) clasificados como guardados para la venta:

- son contabilizados al valor más bajo entre el valor según libros y el valor razonable menos los costos para venderlos;
- no son depreciados; y

9. Otros temas de información financiera (cont.)

- son presentados por separado en el cuerpo principal del balance general.

Una operación descontinuada es un componente de una entidad que representa una línea de negocio principal separada o un área geográfica que puede distinguirse operativa y financieramente y que la entidad ha desincorporado o ha clasificado como "guardado para la venta". También podría ser una filial adquirida exclusivamente para la reventa.

Una operación (un segmento de negocio (Sección 9.4) o una filial adquirida exclusivamente para la reventa) se clasifica como descontinuada en la fecha en la cual esta cumpla con los criterios para ser clasificada como guardado para la venta, o cuando la entidad haya desincorporado la operación. Los resultados de las operaciones descontinuas deben mostrarse por separado en el cuerpo del estado de ganancias y pérdidas. Cuando no se cumplen los criterios para esa clasificación hasta después de la fecha del balance general, no se hace una clasificación retroactiva.

Las operaciones descontinuas son presentadas por separado en el estado de ganancias y pérdidas y en el estado de flujo de efectivo. Hay requerimientos de divulgación por separado en relación con las operaciones descontinuas.

9.8 Sucesos posteriores a la fecha del balance general

Los sucesos posteriores a la fecha del balance general pueden calificarse como sucesos que se ajustan y los que no se ajustan. Los sucesos que se ajustan brindan evidencia adicional de las condiciones que existían en la fecha del balance general. Los sucesos que no se ajustan se relacionan con las condiciones que surgieron después de la fecha del balance general.

Los valores según libros de los activos y pasivos en la fecha del balance general deben ajustarse sólo para los sucesos que se ajustan o los sucesos que indican que el supuesto de empresa en marcha no es apropiado para el ente en conjunto. Los sucesos significativos que no

9. Otros temas de información financiera (cont.)

se ajustan y que suceden después de la fecha del balance general, tal como la emisión de acciones o bonos, deben divulgarse.

Los dividendos propuestos o declarados después de la fecha del balance general, pero antes de que se autorice la emisión de los estados financieros, no deben reconocerse como un pasivo en la fecha del balance general. Sin embargo, deben divulgarse adecuadamente los detalles de estos dividendos.

Una entidad debe divulgar la fecha en la cual los estados financieros fueron autorizados para su emisión y las personas que autorizaron la emisión.

9.9 Subvenciones gubernamentales

Las subvenciones gubernamentales deben reconocerse cuando haya una seguridad razonable de que la entidad cumplirá con las condiciones relacionadas con estas, y que las subvenciones serán recibidas. Las subvenciones deben ser reconocidas en el estado de ganancias y pérdidas de manera sistemática y racional durante los períodos necesarios para compararlas con los costos relacionados que estas compensarán. El momento en que se hace tal reconocimiento en el estado de ganancias y pérdidas dependerá del cumplimiento de cualquier condición u obligación anexa a la subvención.

Las subvenciones relacionadas con los activos deben ser aplicadas al valor según libros del activo relevante, o presentadas como ingresos diferidos en el balance general. El estado de ganancias y pérdidas se verá igualmente afectado por la disminución del cargo por depreciación o por el reconocimiento sistemático del ingreso diferido como un ingreso durante la vida útil del activo relevante.

10. Temas específicos a determinadas industrias

10.1 Bancos e instituciones financieras similares

Los bancos y las instituciones financieras similares deben contabilizar sus transacciones de conformidad con las normas aplicables. Sin embargo, tienen requerimientos específicos de divulgación; a continuación se presenta un resumen de estos requerimientos.

Se requiere que un banco o una institución financiera similar divulgue:

- Ingresos, egresos, activos y pasivos por naturaleza;
- Los tipos principales de ingresos y egresos, en el estado de ganancias y pérdidas;
- Activos y pasivos, en el balance general, en un orden que refleje su liquidez relativa;
- Otras partidas específicas, incluyendo:
 - los valores razonables de cada clase de sus activos y pasivos financieros, de manera uniforme con los requerimientos para otros instrumentos financieros;
 - un análisis de los activos y pasivos por grupos de vencimiento relevantes;
 - las concentraciones significativas de activos, pasivos y partidas fuera del balance general por área geográfica, cliente o grupo industrial, o por otras concentraciones de riesgo;
 - detalles de las pérdidas por los préstamos;
 - montos reservados para riesgos bancarios generales;
 - detalles de contingencias y compromisos;
 - el monto agregado de los pasivos asegurados, y la naturaleza y el valor según libros de los activos pignorados;
 - el alcance de las actividades de fideicomiso; y
 - las divulgaciones específicas de partes relacionadas.

10.2 Seguros

La NIIF 4 entra en vigencia para los ejercicios que comiencen a partir del 1° de enero de 2005, y trata sobre la contabilidad de los contratos de seguro emitidos y los contratos de reaseguro en cartera. Igualmente, cubre los activos intangibles (tales como los costos de adquisición diferidos) asociados con los contratos de seguro y reaseguro. La NIIF 4

10. Temas específicos a determinadas industrias (cont.)

define un contrato de seguro como un contrato que traspassa el riesgo significativo de seguro de una parte, definida como el titular de la póliza, al asegurador. El riesgo de seguro es la obligación del asegurador de entregar una compensación al titular de la póliza si un suceso futuro incierto lo afecta de manera adversa. El contrato se convierte en un contrato de reaseguro cuando el titular de la póliza es un asegurador, y el suceso futuro incierto surge de los contratos de seguro emitidos por él mismo.

Todos los contratos que cumplen con la definición de seguro (que no sean los que se encuentran específicamente fuera del alcance de la NIIF 4) se miden bajo las políticas contables existentes de la entidad. Estas políticas están exentas de los requerimientos normales según las NIIF para desarrollar las políticas contables sujetas a cinco requerimientos mínimos:

- 1) la entidad debe aplicar una prueba de adecuación de pasivo y reconocer cualquier pérdida inmediatamente en los resultados;
- 2) la entidad debe realizar una prueba de deterioro para los activos de reaseguro y reconocer cualquier pérdida inmediatamente en los resultados;
- 3) las provisiones para costos por reclamos futuros de contratos futuros están prohibidas (por ejemplo, reservas de igualación);
- 4) los montos que surgen de los contratos de reaseguro no pueden ser aplicados contra los montos de los contratos de seguro que abarcan; y
- 5) los pasivos de seguro pueden darse de baja sólo cuando se finalizan, se anulan o vence la obligación.

Las exenciones similares se aplican a las políticas contables para los contratos de inversión con características de participación discrecionales.

Los aseguradores están exentos de separar y determinar el valor razonable de los derivados incorporados a contratos de seguro cuando se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, los componentes de depósito incorporados en los contratos de seguro y reaseguro deben ser separados y medidos según la NIC 39 cuando pueden medirse de manera confiable, y cuando las políticas contables de la entidad no requieren de otro modo el reconocimiento de todas las obligaciones y derechos.

10. Temas específicos a determinadas industrias (cont.)

La NIIF 4 establece la estructura dentro de la cual las entidades pueden modificar sus políticas contables. El principio de invalidación se basa en que todos los cambios deben tener por resultado que los estados financieros sean más relevantes, y no menos confiables, y no menos relevantes que bajo las políticas contables previas.

La NIIF 4 requiere que se hagan divulgaciones extensas para contratos de seguro y reaseguro, incluyendo el monto, oportunidad e incertidumbre de los flujos de efectivo que surgen de esos contratos.

10.3 Agricultura

La actividad agrícola se define como la transformación biológica realizada adrede de activos biológicos (animales vivos y plantas) para la venta para formar productos agrícolas (producto recolectado de activos biológicos) o para constituir activos biológicos adicionales.

Todos los activos biológicos deben medirse al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, y el cambio en el valor según libros se incluye como parte de los resultados provenientes de las actividades operativas. Los productos agrícolas recolectados de los activos biológicos de la entidad deben medirse a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta en el momento de la recolección.

Los costos del punto de venta incluyen comisiones para corredores y negociantes, montos pechados por las agencias reguladoras y las bolsas de commodities, así como los impuestos de transferencia y obligaciones. Estos costos excluyen el transporte y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado.

El valor razonable es el precio cotizado en cualquier mercado disponible. Sin embargo, si no existe un mercado activo para los activos biológicos o para productos agrícolas recolectados, pueden usarse los siguientes elementos para determinar el valor razonable: el precio de transacción más reciente (suponiendo que no ha habido ningún cambio significativo en las circunstancias económicas entre la

10. Temas específicos a determinadas industrias (cont.)

fecha de esa transacción y la fecha del balance general); los precios del mercado para activos similares y los ajustes para reflejar las diferencias; y los puntos de referencia de los sectores, tales como el valor de un huerto expresado por bandeja de exportación, volumen o hectárea, y el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

10.4 Planes de beneficios por jubilación

No existe ningún requerimiento de planes de beneficios por jubilación para preparar los estados financieros. Sin embargo, cuando tales informes son preparados de conformidad con las NIIF, estos deben cumplir con los requerimientos.

Para un plan de contribución definida, el informe debe incluir: una declaración de los activos netos disponibles para los beneficios; una declaración de los cambios en los activos netos disponibles para los beneficios; un resumen de las políticas contables significativas; una descripción del plan y el efecto de cualquier cambio en el plan durante el período; y una descripción de la política de colocación de requerimiento de fondos

Para un plan de beneficios definidos, el informe debe incluir: una declaración que muestre los activos netos disponibles para los beneficios, el valor presente actuarial de los beneficios de jubilación prometidos y el exceso o déficit resultante, o una referencia a esta información en un informe actuarial anexo; una declaración de los cambios en los activos netos disponibles para los beneficios; un resumen de las políticas contables significativas; y una descripción del plan y el efecto de cualquier cambio sobre el plan durante el período. El informe también debe explicar la relación que existe entre el valor presente actuarial de los beneficios de jubilación prometidos y los activos netos disponibles para los beneficios, y la política para la colocación de fondos de los beneficios prometidos.

Las inversiones en cartera por todos los planes de jubilación (bien sea de beneficios definidos o de contribución definida) deben contabilizarse a su valor razonable.

11. Combinaciones de negocios

11. Combinaciones de negocios

Las combinaciones de negocios son la unión de entidades separadas o negocios separados en una sola entidad. Un negocio es un conjunto de actividades y activos que se aplican y manejan en conjunto para brindar un rendimiento u otro beneficio económico para sus inversionistas. Este consiste de entradas, procesos y salidas usados para generar ingresos.

En todas las combinaciones de negocios, una entidad (entidad compradora) obtiene un control que no es transitorio sobre una o más entidades o negocios (entidad adquirida).

El control es el poder para regir las políticas financieras y operativas de una entidad o negocio, de manera tal que se obtengan beneficios de sus actividades.

Si una entidad obtiene control sobre una o más entidades que no son negocios, la unión de esas entidades no es una combinación de negocios. Por tanto, la entidad debe distribuir el costo de la adquisición entre los activos y los pasivos individuales identificables adquiridos con base en los valores razonables relativos en la fecha de la adquisición.

Estructuras

Una combinación de negocios puede estar estructurada de diversas maneras por razones legales, fiscales u otras. Esto puede implicar la compra de otra entidad; de todos los activos netos de otra entidad; la absorción de los pasivos de otra entidad; o la compra de algunos activos netos de otra entidad que en conjunto forman un negocio o más de un negocio. Esto puede lograrse mediante la emisión de instrumentos de capital, el traspaso de efectivo, equivalentes de efectivo u otros activos, el empleo de instrumentos de capital o una combinación de estos.

La transacción puede hacerse entre los accionistas de las entidades que se combinan o entre una entidad y los accionistas de otra entidad. Esta puede implicar el establecimiento de una nueva entidad para controlar las entidades que se combinaron (en este caso, la nueva entidad no es la entidad compradora) o los activos netos transferidos, o

la reestructuración de una de las entidades que se combinan o de más una de las entidades.

Método de compra

Todas las combinaciones de negocios deben contabilizarse aplicando el método de compra. La entidad compradora debe medir el costo de la combinación de negocios en la fecha de adquisición (la fecha en la cual la entidad compradora obtiene control sobre los activos netos de la entidad adquirida), y compararlo con el valor razonable de los activos/ pasivos netos identificables de la entidad adquirida. La diferencia que existe entre los dos representa la plusvalía.

El costo de adquisición incluye el efectivo pagado o el valor razonable en la fecha del intercambio (la fecha en la cual la inversión es reconocida en los estados financieros) del pago no efectivo otorgado, incluyendo cualquier costo directamente atribuible. Las acciones emitidas como pago se miden al valor razonable en la fecha del intercambio. El precio publicado de una acción cotizada en un mercado activo se considera como la mejor evidencia del valor razonable de la acción y debe usarse, a menos que haya evidencia de que un mercado entre pocos actores influyó en el precio. En casos como estos, se emplean otras técnicas de valuación.

Cuando se obtiene control en una sola etapa, la fecha de adquisición es la misma que la fecha del intercambio. Se aplican reglas complicadas cuando se logra la adquisición en más de una etapa.

Los criterios para el reconocimiento de las partidas adquiridas son los siguientes:

- Los activos que no sean intangibles deben ser reconocidos cuando sea probable que se destine cualquier beneficio económico futuro asociado a la entidad compradora, y su valor razonable puede medirse de manera confiable;
- Los pasivos que no sean pasivos contingentes deben ser reconocidos cuando sea probable que se requerirá una salida de recursos que representa beneficios económicos para satisfacer la obligación, y su valor razonable puede medirse de manera confiable; y

11. Combinaciones de negocios (cont.)

- Los activos intangibles o pasivos contingentes deben reconocerse cuando el valor razonable puede medirse de manera confiable.

Hay un período de retroactividad de un año para confirmar los valores razonables que fueron determinados en la fecha de adquisición. Si el ajuste a los activos y pasivos identificables se hace en un lapso de 12 meses a partir de la fecha de adquisición, todos los saldos relacionados deben ajustarse de manera retrospectiva. Deben hacerse otros ajustes a la plusvalía o a la plusvalía negativa sólo si califican como correcciones significativas de un error (Sección 2.6).

El interés minoritario se registra a su proporción de los valores razonables de tales activos netos. No se atribuye ninguna plusvalía al interés minoritario.

La plusvalía (el exceso del costo de la adquisición sobre el interés de la entidad compradora en el valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos) debe reconocerse como un activo intangible y su deterioro debe validarse anualmente (Sección 4.8). La plusvalía no se amortiza. La plusvalía negativa debe ser reconocida en el estado de ganancias y pérdidas inmediatamente después de que la gerencia haya reevaluado la identificación y medición de las partidas identificables que surgen de la adquisición y el costo de la combinación de negocios.

Combinaciones de negocio entre entidades bajo control común

En las NIIF no se cubren las combinaciones de negocios entre entidades bajo control común. Hay dos métodos básicos de contabilidad para las combinaciones de negocios, el método de compra y el método de combinación de intereses. La gerencia puede decidir aplicar el método de contabilidad de compra o el de combinación de intereses a una transacción entre entidades bajo control común. Las divulgaciones se usan para explicar el impacto de las transacciones con partes relacionadas en los estados financieros.

11.1 Estados financieros consolidados

Una filial es una entidad que es controlada por la empresa matriz. El control es el poder para regir sobre las políticas financieras y operativas de

11. Combinaciones de negocios (cont.)

una entidad de manera tal que se obtengan beneficios de sus actividades. Se presume que existe control cuando el inversionista retiene al menos 50% más una acción con poder de voto del inversionista; estos supuestos pueden ser refutados si hay una clara evidencia de lo contrario.

Todas las filiales deben ser consolidadas. La consolidación de una filial se da a partir de la fecha de la adquisición, que es la fecha en la cual el control de los activos netos y las operaciones de la entidad adquirida se transfiere efectivamente a la entidad compradora.

Una entidad con una o más filiales (una empresa matriz) debe presentar estados financieros consolidados a menos que sea una filial (sujeta a la aprobación de todos los accionistas); su deuda o patrimonio no se cotiza en la bolsa; no está en proceso de emitir títulos valores al público; y la empresa matriz final o intermedia de la entidad produce estados financieros consolidados de las NIIF.

A partir de la fecha de adquisición, la empresa matriz (la entidad compradora) debe incorporar al estado de ganancias y pérdidas consolidado el desempeño financiero de la entidad adquirida y reconocer en el balance general consolidado los activos y pasivos adquiridos (al valor razonable), incluyendo cualquier plusvalía que surja de la adquisición.

Las inversiones en filiales deben ser contabilizadas al costo en los estados financieros no consolidados de una entidad matriz como un activo financiero disponible para la venta o como activos financieros al valor razonable mediante los resultados.

Entidades con cometido especial

Una entidad con cometido especial es una entidad creada para cumplir con un objetivo preciso y bien definido. Esta puede funcionar de una manera predeterminada, de manera tal que ninguna otra parte tiene autoridad explícita para la toma de decisiones sobre sus actividades después de la formación.

Una entidad debe consolidar a una entidad con cometido especial cuando la esencia de la relación que existe entre ambas indica que la

11. Combinaciones de negocios (cont.)

entidad con cometido especial es controlada por la otra. El control puede surgir al principio mediante la predeterminación de las actividades de la entidad con cometido especial o de cualquier otra manera. Se presume que una entidad controla a una entidad con cometido especial si se expone a la mayoría de los riesgos y recompensas incidentales a sus actividades o a sus activos.

11.2 Empresas afiliadas

Una empresa afiliada es (llamada "asociada" en las NIIF) una entidad en la cual el inversionista tiene influencia significativa, pero no es una filial ni un negocio conjunto del inversionista. La influencia significativa es el poder para participar en las decisiones de política financiera y operativa de la entidad en la que se invierte, pero no para controlar esas políticas. Se presume que existe influencia significativa cuando el inversionista retiene al menos 20% del poder de voto de la entidad en la que se invierte, pero no existe cuando se retiene menos de 20%; estos supuestos pueden ser refutados si hay una clara evidencia de lo contrario.

Todas las empresas afiliadas deben contabilizarse usando el método de patrimonio, a menos que, en el momento de la adquisición una empresa afiliada cumpla con los criterios para ser clasificada como "guardado para la venta" (Sección 9.7).

Las inversiones en empresas afiliadas deben clasificarse como activos no circulantes y presentarse como un solo renglón en el balance general (incluyendo la plusvalía que surge en el momento de la adquisición). La inversión en empresas afiliadas está sujeta a las reglas de deterioro (Sección 4.8).

Si la porción de un inversionista de las pérdidas de sus empresas afiliadas excede el valor según libros de la inversión, el valor según libros de la inversión se reduce a cero, y el reconocimiento de las pérdidas adicionales debe discontinuarse, a menos que el inversionista tenga la obligación de financiar la entidad en la que invierte o el inversionista ha garantizado que respaldará a la empresa afiliada. El inversionista sigue reconociendo su porción de las pérdidas de la

entidad en la que invierte en la medida en que el inversionista haya incurrido en tales obligaciones. Las pérdidas continuas de una empresa afiliada deben considerarse como evidencia objetiva de que un interés financiero puede estar deteriorado.

Las inversiones en empresas afiliadas en los estados financieros no consolidados de la empresa en la que se invierte deben contabilizarse al costo o como activos financieros disponibles para la venta o activos financieros al valor razonable mediante los resultados.

11.3 Negocios conjuntos

Un negocio conjunto es un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes (los participantes) llevan a cabo una actividad económica que está sujeta al control conjunto. El control conjunto se define como el intercambio de control acordado contractualmente de una actividad económica. Un participante debe contabilizar su inversión basándose en el tipo de negocio conjunto: operaciones controladas conjuntamente o entidades bajo control común.

El tipo más común de negocio conjunto es una entidad controlada conjuntamente. Para tales entidades, el participante incorpora en sus estados financieros consolidados su interés bien sea por consolidación proporcional (punto de referencia) o por el método de participación (alternativa permitida). La consolidación proporcional es un método mediante el cual la parte de un participante de cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos de una entidad controlada conjuntamente se combinan línea por línea con partidas similares en los estados financieros del participante, o son presentadas como renglones separados. Estos métodos deben seguirse a menos que el interés se clasifique como guardado para la venta.

Al formar un negocio conjunto, el participante debe medir el valor de su interés basándose en los valores razonables de los activos no monetarios contribuidos. Las ganancias y pérdidas deben reconocerse excepto cuando los riesgos y recompensas significativos de la posesión de los activos contribuidos no han sido traspasados al negocio conjunto, o la ganancia o pérdida no puede medirse de manera confiable.

11. Combinaciones de negocios *(cont.)*

No debe reconocerse ninguna ganancia o pérdida cuando el activo contribuido es similar a los activos contribuidos por otros participantes (es decir, de naturaleza, uso y valor razonable similares). Si el participante recibe un pago adicional en forma de efectivo o activos no monetarios diferentes, la porción apropiada de la ganancia por la transacción debe ser reconocida por el participante como un ingreso. Las ganancias o pérdidas no realizadas de las contribuciones de activos no monetarios deben ser aplicadas a los activos relacionados en el balance general consolidado del participante.

12. Estados financieros interinos

No hay ningún requerimiento de las NIIF para que una entidad publique estados financieros interinos. Sin embargo, puede requerirse en otros reglamentos que las entidades publiquen estados financieros interinos, o las entidades podrían decidir hacerlo.

Los estados financieros interinos pueden prepararse cumpliendo completamente con las NIIF o de manera condensada. Los estados financieros condensados deben incluir un balance general condensado, un estado de ganancias y pérdidas condensado, un estado de flujo de efectivo condensado, un estado condensado de los cambios en el patrimonio y divulgaciones seleccionadas en las notas.

Una entidad generalmente emplea las mismas políticas contables para reconocer y medir los activos, pasivos, ingresos, gastos y ganancias y pérdidas en fechas interinas que las que serán usadas en los próximos estados financieros anuales.

Existen reglas de medición especiales para partidas tales como impuestos (que se calculan anualmente), ingresos y costos percibidos/ incurridos irregularmente durante el año financiero, y para el uso de las estimaciones en los estados financieros interinos.

Los montos del período corriente y los comparativos deben ser divulgados de la siguiente manera:

- balance general - en el período interino corriente con los montos comparativos del cierre del ejercicio del año inmediatamente anterior;
- estado de ganancias y pérdidas - período interino actual, año financiero hasta la fecha y montos comparativos para el mismo período anterior (interino y anual hasta la fecha);
- declaración del flujo de efectivo y declaración de cambios en el patrimonio - año financiero hasta la fecha, con montos comparativos entre el mismo año y el mismo período del año anterior.

13. Índice por norma e interpretación

Normas	Página
NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	2
NIIF 2 Pagos basados en las acciones	48
NIIF 3 Combinaciones de negocios	56
NIIF 4 Contratos de seguro	52
NIIF 5 Activos no circulantes mantenidos para la venta y operaciones descontinuadas	49
NIC 1 Presentación de los estados financieros	3
NIC 2 Existencias	20
NIC 7 Estados de flujo de efectivo	6
NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores	8
NIC 10 Hechos posteriores a la fecha del balance general	50
NIC 11 Contratos de construcción	38
NIC 12 Impuesto sobre la renta	28
NIC 14 Información por segmento de negocio	45
NIC 16 Propiedad, planta y equipo	15
NIC 17 Arrendamientos	46
NIC 18 Ingresos	37
NIC 19 Beneficios a los empleados	29
NIC 20 Contabilización de las subvenciones gubernamentales y divulgaciones sobre ayudas gubernamentales	51
NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas cambiarias	10
NIC 23 Costos de endeudamiento	18
NIC 24 Divulgaciones de partes relacionadas	45

13. Índice por norma e interpretación (cont.)

NIC 26	Contabilización y emisión de informes sobre planes de beneficio por jubilación	55
NIC 27	Estados financieros consolidados y estados financieros separados	58
NIC 28	Inversiones en empresas afiliadas	60
NIC 29	Información financiera en economías hiperinflacionarias	11
NIC 30	Divulgaciones en los estados financieros de bancos e instituciones financieras similares	52
NIC 31	Intereses en negocios conjuntos	61
NIC 32	Instrumentos financieros: divulgación y presentación	41
NIC 33	Ganancia por acción	44
NIC 34	Información financiera interina	63
NIC 36	Deterioro del valor de los activos	23
NIC 37	Provisiones, activos contingentes y pasivos	26, 33, 35
NIC 38	Activos intangibles	13
NIC 39	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición	41
NIC 40	Propiedad de inversión	19
NIC 41	Agricultura	54

13. Índice por norma e interpretación (cont.)

Interpretaciones

- SIC-1 Uniformidad - diferentes fórmulas para el cálculo del costo de las existencias
- SIC-2 Uniformidad - capitalización de los costos de endeudamiento
- SIC-3 Eliminación de pérdidas y ganancias no realizadas en transacciones con afiliadas
- SIC-6 Costos de modificación de los programas informáticos existentes
- SIC-7 Introducción al euro
- SIC-8 Aplicación por primera vez de las NIC como base primaria de contabilización
- SIC-9 Combinaciones de negocios - clasificación como adquisiciones o como unificación de intereses
- SIC-10 Ayudas gubernamentales - sin relación específica con actividades operativas
- SIC-11 Cambio extranjero - capitalización de pérdidas derivadas de devaluaciones muy importantes
- SIC-12 Consolidación - entidades con cometido especial
- SIC-13 Entidades bajo control común - contribuciones no monetarias de los participantes
- SIC-14 Propiedad, planta y equipo - 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 patrimonial - reconocimiento de pérdidas
- SIC-21 Impuesto sobre la renta - recuperación de activos no depreciables revalorizados
- SIC-22 Combinaciones de negocios - ajustes posteriores de los valores razonables y de la plusvalía informados inicialmente

13. Índice por norma e interpretación (cont.)

- SIC-23 Propiedad, planta y equipo - costos de revisiones o reparaciones generales
- SIC-24 Ganancia por acción - instrumentos financieros y otro contratos que pueden ser cancelados en acciones
- SIC-25 Impuesto sobre la renta - cambios en la situación fiscal de una 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 Divulgaciones - acuerdos de concesión de servicios
- SIC-30 Moneda en la que se informa - conversión de la moneda de medición a la moneda de presentación
- SIC-31 Ingresos - transacciones de trueque que comprenden servicios de publicidad
- SIC-32 Activos intangibles - costos de sitios web
- SIC-33 Consolidación y método de la participación - derechos de voto potenciales y distribución de participaciones en la propiedad

Esta guía de bolsillo de las Normas Internacionales de Información Financiera fue diseñada para informar a los lectores. Aunque se han hecho todos los esfuerzos necesarios para garantizar su precisión, la información contenida en esta publicación puede no ser integral, o puede haberse omitido información importante para algún lector en particular. Especialmente, esta guía no sirve para estudiar todos los aspectos de las Normas Internacionales de Información Financiera y no aborda los requerimientos de divulgación para cada norma. Igualmente, esta guía no sirve como sustituto de la lectura de las Normas para tratar los puntos de duda o dificultad. PricewaterhouseCoopers no asume responsabilidad alguna por la pérdida de alguna persona que actúe o que deje de actuar como resultado de algún material contenido en esta publicación. Los lectores no deben actuar basándose en esta publicación sin antes buscar asesoría profesional.

Sus mundos



Nuestra gente*