

SEPTIEMBRE 2005

Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF

Claves para el Análisis

 **ERNST & YOUNG**

Quality In Everything We Do



Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF

Claves para el Análisis

Prólogo	5
----------------	----------

Normas Internacionales de Información Financiera	7
---	----------

Antecedentes.....	7
Reforma de la contabilidad en España.....	8

Resumen esquemático de las NIF y principales diferencias con la normativa española	11
---	-----------

<i>Sección 1.</i> Introducción a los estados financieros.....	13
<i>Sección 2.</i> Estado de flujos de efectivo.....	29
<i>Sección 3.</i> Contabilización de cambios contables.....	35
<i>Sección 4.</i> Hechos posteriores al cierre del ejercicio.....	41
<i>Sección 5.</i> Información financiera por segmentos.....	43
<i>Sección 6.</i> Ganancias por acción.....	51
<i>Sección 7.</i> Información a desglosar sobre partes vinculadas.....	57
<i>Sección 8.</i> Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.....	61
<i>Sección 9.</i> Consolidación y combinaciones de negocio.....	67
<i>Sección 10.</i> Efectos de las diferencias de cambio.....	93
<i>Sección 11.</i> Información financiera en economías hiperinflacionarias.....	99
<i>Sección 12.</i> Reconocimiento de ingresos.....	103
<i>Sección 13.</i> Inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y activación de costes financieros.....	113
<i>Sección 14.</i> Activos intangibles.....	129
<i>Sección 15.</i> Deterioro del valor de los activos.....	141
<i>Sección 16.</i> Arrendamientos.....	149
<i>Sección 17.</i> Existencias.....	159
<i>Sección 18.</i> Agricultura.....	163
<i>Sección 19.</i> Contratos de construcción.....	167

<i>Sección 20.</i>	Instrumentos financieros.....	171
<i>Sección 21.</i>	Provisiones y contingencias	205
<i>Sección 22.</i>	Subvenciones	213
<i>Sección 23.</i>	Pagos basados en acciones	217
<i>Sección 24.</i>	Pensiones y otras retribuciones a los empleados.....	229
<i>Sección 25.</i>	Contratos de seguro	243
<i>Sección 26.</i>	Impuesto de sociedades e impuestos anticipados y diferidos	257
<i>Sección 27.</i>	Aplicación por primera vez de las NIIF	267
<i>Sección 28.</i>	Estados financieros intermedios	279

Detalle de la normativa emitida 283

Comparta la visión de nuestros expertos 285

Ernst & Young: oficinas y contactos 291

PRÓLOGO

Como no podía ser menos, la globalización de las actividades económicas se refleja también en la necesidad de elaborar unas normas y principios contables que sean utilizados en los distintos mercados internacionales, que puedan ser comprendidos por los diferentes usuarios de la información económica financiera de las entidades y que faciliten la comparación de la información, incrementando la transparencia de los mercados.

Para ello, en el año 2002 se aprobó el Reglamento de la Unión Europea relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), anteriormente conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), por el que los grupos europeos que emitan títulos de renta variable, admitidos a cotización en mercados regulados, presentarán sus estados financieros consolidados de acuerdo con las NIIF para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2005. Posteriormente otros países no pertenecientes a la Unión Europea, entre los que destacan Australia, Brasil, Canadá, Noruega, Suiza y Rusia, han establecido distintos planes de convergencia de sus normas contables con las Normas Internacionales de Información Financiera.

También se ha formalizado un acuerdo de convergencia entre las normas americanas y las NIIF, que en una primera fase a corto plazo, pretende eliminar las diferencias más significativas que se pudieran derivar de la emisión de la nueva normativa contable emitida tanto por el IASB (organismo emisor de las NIIF) como por el FASB (organismo emisor de normas contables en USA) y posteriormente dar los pasos necesarios para la convergencia de la normativa actualmente en vigor.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas está desarrollando los cambios a introducir en la normativa contable y legal española. Las reformas contables previstas en España tenderán a compatibilizar nuestra normativa contable con las NIIF, de forma que las empresas individuales que elaboren sus estados financieros de acuerdo con la normativa contable española, puedan a la vez, cumplir con los requisitos contables establecidos en las NIIF.

Es probable, por tanto, que en un plazo de tiempo relativamente breve podamos hablar de una normativa contable ampliamente aceptada, que permita la difusión de la información económico financiera de las entidades en un único lenguaje, que favorezca las transacciones internacionales y la toma de decisiones por parte de los inversores al facilitar la comparación de la información. Otra ventaja adicional que la unificación normativa proporcionará a las entidades transnacionales, es un importante ahorro de costes administrativos derivados de la preparación de unos estados financieros de acuerdo con una única normativa, independientemente de los países en los que sea necesario presentar la información.

Pensamos, en definitiva, que las NIIF van a aportar más ventajas que inconvenientes para nuestras empresas, que deben necesariamente competir en un mercado cada día más interrelacionado. Se está produciendo un proceso de implantación complejo, en el que están involucradas personas de diferentes países. Para ayudarle en este proceso y en el conocimiento de las normas, hemos realizado esta guía. Con ella pretendemos continuar con nuestra vocación irrenunciable de dar servicio a nuestros clientes, y a la comunidad de la que formamos parte.

José Miguel Andrés
Presidente de Ernst & Young

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Antecedentes

La globalización e integración de los mercados hace necesaria una armonización en la información financiera que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus inversores, analistas y a cualquier tercero interesado. Por tanto, el objetivo perseguido con la aplicación de un único grupo de normas para todas las entidades que coticen en un mercado secundario de la Unión Europea (UE) es la obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información.

Con este propósito, en 1995 se firmó un acuerdo entre el IASC (*International Accounting Standards Committee*), actual IASB, y la IOSCO (*Organización Internacional de los Organismos Rectores de las Bolsas*), por el que se comprometían a revisar todas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), actualmente denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), al objeto de que se pudieran utilizar por las entidades que cotizan en las bolsas. Consecuentemente, en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado en el año 2000, se puso de relieve la necesidad de acelerar la potenciación del mercado interior de servicios financieros y se fijó la fecha del 2005 para la implantación de las NIIF.

Con esta finalidad, el 19 de julio de 2002 se aprobó el Reglamento de la UE relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera. El citado Reglamento exige que, a partir del 1 de enero de 2005 a más tardar, todas las entidades que coticen en un mercado regulado de la UE, así como aquéllas que estén preparando su admisión a cotización en esos mercados, elaboren sus cuentas consolidadas basándose en las NIIF.

El Reglamento es de aplicación directa para las entidades que coticen en un mercado regulado de la UE, sin necesidad de acto legislativo alguno por parte de los Parlamentos nacionales. Asimismo, se faculta a los Estados miembros a que

permitan o exijan la aplicación de las NIIF en la preparación de cuentas anuales individuales, así como para los grupos sin cotización oficial.

Reforma de la contabilidad en España

En diciembre de 2003, las Cortes Generales aprobaron las siguientes disposiciones en la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para el año 2004:

- ▶ Las cuentas anuales consolidadas de los grupos en los que alguna de sus sociedades haya emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, deberán ser presentadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera aprobadas por los Reglamentos de la Comisión Europea para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005.
- ▶ Las cuentas anuales consolidadas de los grupos en los que ninguna de las sociedades del grupo haya emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, podrán ser presentadas de acuerdo con la normativa española o con las Normas Internacionales de Información Financiera aprobadas por los Reglamentos de la Comisión Europea para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005.
- ▶ Las cuentas anuales consolidadas de los grupos que no sean entidades de crédito y que a la fecha de cierre del ejercicio únicamente hayan emitido valores de renta fija admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, podrán ser presentadas de acuerdo con la normativa española hasta los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2007. Para los ejercicios que se inician a partir del 1 de enero de 2007, inclusive, será obligatorio prepararlas de acuerdo con la normativa internacional.
- ▶ Las sociedades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea y que, de acuerdo con la normativa en vigor, únicamente publiquen cuentas anuales

individuales, vendrán obligadas a informar en la memoria de las principales variaciones que se originarían en los fondos propios y en la cuenta de pérdidas y ganancias si hubieran aplicado las Normas Internacionales de Información Financiera aprobadas por los Reglamentos de la Comisión Europea. Este requerimiento se establece para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2005.

Este último punto se debe a que los estados financieros individuales se prepararán de acuerdo con las normas españolas, aunque éstas se irán reformando gradualmente para adaptarlas a las NIIF. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) espera realizar esta adaptación lo más rápidamente posible, de forma que todas las entidades presenten sus estados financieros bajo una normativa contable similar, tanto en sus estados individuales como consolidados. Sin embargo, hay que destacar que en la normativa española no se permitirán las alternativas existentes en las NIIF, así el ICAC obligará en los estados financieros individuales a aplicar el modelo de coste para la valoración de los activos y no permitirá el modelo de revalorización.

CUENTAS CONSOLIDADAS

- | | | |
|--|---|--|
| ▶ Grupos con renta variable cotizada y grupos de entidades de crédito sólo con renta fija cotizada | ▶ | NIIF desde el 1 de enero de 2005 |
| ▶ Grupos, que no sean entidades de crédito, sólo con renta fija cotizada | ▶ | NIIF desde el 1 de enero de 2007 |
| ▶ Grupos que no tengan ni renta variable ni renta fija cotizada | ▶ | Opción de aplicar la normativa española o las NIIF |

CUENTAS INDIVIDUALES

- | | |
|---|--|
| ▶ | Normativa española (se irá adaptando a las NIIF) |
|---|--|

RESUMEN ESQUEMÁTICO DE LAS NIIF Y PRINCIPALES DIFERENCIAS CON LA NORMATIVA ESPAÑOLA

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera supone un cambio importante respecto del Plan General de Contabilidad actualmente en vigor en España y requiere un esfuerzo importante de estudio y adaptación a todos los grupos empresariales y a las empresas individuales que finalmente tengan que presentar sus estados financieros de acuerdo con esta normativa.

Con el fin de facilitar el estudio y la comprensión de las Normas Internacionales de Información Financiera, Ernst & Young ha elaborado el presente resumen esquemático, en el que se destacan las principales normas contables de forma extractada agrupadas en secciones, haciendo referencia en el margen al punto concreto de la normativa emitida, para que los usuarios puedan consultar con rapidez el contenido completo de la norma, si ello fuera preciso.

Al principio de cada sección se hace referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que regulan la materia tratada en la sección, así como las interpretaciones que son de aplicación (Resoluciones del SIC y del IFRIC). Las normas utilizadas son aquellas que son de aplicación obligatoria para los ejercicios que se inician a partir del 1 de enero de 2005, inclusive.

Al final de cada sección se incluye un cuadro que contiene un extracto de las principales diferencias entre la normativa actualmente en vigor en España y las Normas Internacionales de Información Financiera.

EXPLICACIÓN PARA EL USO DE LAS REFERENCIAS INCLUIDAS EN EL MARGEN	
NIC 39.26	- Norma Internacional de Contabilidad 39, párrafo 26
NIC 39.26, 28, 30	- Norma Internacional de Contabilidad 39, párrafos 26, 28 y 30
NIC 39.26-30	- Norma Internacional de Contabilidad 39, párrafos 26 a 30

SECCIÓN 1: INTRODUCCIÓN A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Normativa aplicable

- ▶ MC - Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros.
- ▶ NIC 1 - Presentación de estados financieros.

Objetivo del marco conceptual

- MC 12-14*
- ▶ Proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y las variaciones en la posición financiera.
 - ▶ Para ello se pretende que la información sea útil a la mayor parte de los usuarios cuando tomen sus decisiones económicas y que muestre los resultados de la administración de los recursos de la entidad.

Alcance del marco conceptual

- MC 5*
- ▶ Desarrolla el objetivo y las características cualitativas de los estados financieros.
 - ▶ Define los elementos de los estados financieros y establece los criterios de cuándo deben ser reconocidos y cómo deben ser valorados.
 - ▶ Define los conceptos de capital y de mantenimiento del capital.

Objetivo de la NIC 1

- NIC 1.1*
- ▶ Establece los principios básicos que aplican en la presentación de los estados financieros, para asegurar que sean comparables tanto entre distintos ejercicios de la entidad, como entre distintas entidades.

Alcance de la NIC 1

- NIC 1.2*
- ▶ Se aplica a todos los estados financieros que se preparen y presenten de acuerdo con las NIIF.

Hipótesis fundamentales

- MC 22,23*
- ▶ Hipótesis contable del devengo.
 - ▶ Hipótesis de empresa en funcionamiento (negocio en marcha).

1. INTRODUCCIÓN A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Hipótesis contable del devengo

- NIC 1.25 ▶ Una entidad debe preparar sus estados financieros (excepto el estado
MC 22 de flujos de efectivo) en base a la hipótesis contable del devengo.

Hipótesis de empresa en funcionamiento

- NIC 1.23 ▶ Los estados financieros se preparan en base al principio de empresa en
MC 23 funcionamiento, a no ser que la dirección pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o que no exista una alternativa realista de continuidad.
- ▶ Cualquier incertidumbre significativa sobre la viabilidad de la entidad debe ser desglosada.
- ▶ Cuando los estados financieros no se hayan preparado en base al principio de empresa en funcionamiento, se debe informar:
- Del hecho.
 - Del principio alternativo que se sigue en su lugar, y
 - La causa por la que la entidad no puede ser considerada como negocio en marcha.

Características cualitativas de los estados financieros

- MC 24-42 ▶ Comprensibilidad. ▶ Fiabilidad.
- ▶ Relevancia. • Imagen fiel.
- Materialidad. • Fondo sobre la forma.
- ▶ Comparabilidad (Uniformidad). • Neutralidad.
- Prudencia.
- Integridad.

Comprensibilidad

- MC 25 ▶ Una cualidad esencial de la información suministrada en los estados financieros es que sea fácilmente entendible para los usuarios.
- ▶ No obstante, no debe dejarse de incluir información sobre temas complejos y relevantes para la toma de decisiones por la mera razón de que sea muy difícil de comprender.

Relevancia

- MC 26 ▶ Cuando no haya requerimientos específicos, se deben desarrollar políticas que permitan que la información que se presente sea relevante para la toma de decisiones de los usuarios.

Materialidad y Agregación

- NIC 1.11*
MC 30 ▶ La información es significativa cuando su no inclusión en los estados financieros pueda influir en la toma de decisiones económicas que tienen como base dichos estados financieros.
- NIC 1.29* ▶ Cada tipo de partidas materiales debe presentarse por separado en los estados financieros.
- ▶ Las partidas de distinta naturaleza o función deben presentarse por separado salvo que sean inmateriales.

Compensación

- NIC 1.32* ▶ Los activos y pasivos, y los ingresos y gastos, no deben compensarse salvo que así lo requiera o permita otra norma o interpretación.
- NIC 1.33* ▶ No se considera que existe compensación cuando se netean las provisiones (obsolescencia, dudosos) de los activos correspondientes.
- NIC 1.34* ▶ Algunas partidas de ingresos y gastos se pueden compensar cuando:
- De esta forma se refleje la sustancia de la transacción o del evento.
 - Los beneficios o pérdidas que surjan de un grupo similar de transacciones, siempre que no sean materiales.

Uniformidad en la presentación

- NIC 1.27* ▶ La presentación y clasificación de la información debe ser mantenida de un período a otro, a no ser que:
- Haya un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones, o que una revisión de la presentación de los estados financieros muestre que el cambio vaya a suponer una presentación más apropiada, o
 - Un cambio sea requerido por las normas (NIC/NIIF) o por las interpretaciones del SIC/IFRIC.

Fiabilidad

- NIC 1.13* ▶ Los estados financieros deben presentar fielmente la situación financiera, los resultados financieros y los flujos de efectivo de una entidad. La aplicación correcta de las NIIF, con los desgloses adicionales que sean necesarios, consigue generalmente este resultado.
- NIC 1.16* ▶ Una contabilidad incorrecta no se rectifica mediante el desglose de las políticas utilizadas, notas o material explicativo.
- NIC 1.14* ▶ Los estados financieros que cumplen con las NIIF deben desglosar este hecho en las notas, para ello deben seguir todas las normas (NIC/NIIF) y

1. INTRODUCCIÓN A LOS ESTADOS FINANCIEROS

las interpretaciones del SIC/IFRIC.

- MC 35* ▶ Los estados financieros deben reflejar la realidad económica, el fondo económico, que debe prevalecer sobre la forma legal de las transacciones.
- MC 36* ▶ Los estados financieros deben ser neutrales, libres de sesgo o prejuicios.
- MC 37* ▶ Las incertidumbres existentes en la preparación de los estados financieros deben registrarse de forma prudente. La prudencia debe utilizarse al realizar los juicios necesarios para registrar las estimaciones requeridas cuando haya incertidumbres.
- MC 38* ▶ Para ser fiable, la información incluida en los estados financieros debe ser completa. Una omisión puede suponer que la información sea falsa o equívoca y, por tanto, no fiable.

Excepciones de las NIIF

- NIC 1.17-18* ▶ En los extremadamente raros casos en los que la aplicación de una NIIF dé lugar a equívocos, no esté prohibida la no aplicación de esa NIIF y otra interpretación sea necesaria para mostrar la imagen fiel, se desglosará:
- Que la dirección ha concluido que los estados financieros muestran la imagen fiel.
 - Que se han seguido las NIIF aplicables salvo por la excepción realizada para poder mostrar la imagen fiel, indicando:
 - La norma o interpretación sobre la que hay una excepción.
 - La naturaleza de la excepción, y lo que la norma requiere.
 - Porqué seguir la norma produciría equívocos, y
 - La solución adoptada.
 - El impacto que la aplicación de la excepción tendría en cada uno de los ejercicios que se presenten en los estados financieros.

Elementos de los estados financieros

- MC 47,48* ▶ Activos.
- NIC 1.7* ▶ Pasivos.
- ▶ Patrimonio.
- ▶ Ingresos y gastos (que incluyen las ganancias y las pérdidas, respectivamente).
- ▶ Otros cambios en el patrimonio.
- ▶ Flujos de efectivo.

Activos

- MC 49* ▶ Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de hechos pasados y del que se espera obtener en el futuro beneficios para la entidad.
- MC 89-90* ▶ Un activo se reconoce en el balance cuando es probable que se obtengan ingresos en el futuro y que el coste o valor del mismo se pueda medir de forma fiable.

Pasivos

- MC 49* ▶ Un pasivo es una obligación actual de la entidad, derivada de hechos pasados, cuya liquidación se espera que suponga una salida de recursos que afectará a los beneficios económicos de la entidad.
- MC 91* ▶ Un pasivo se reconoce en el balance cuando es probable que la salida de recursos afecte a los beneficios económicos como consecuencia de la liquidación de obligaciones presentes y el importe al que se realizará la liquidación se pueda medir de forma fiable.

Patrimonio

- MC 49* ▶ El patrimonio equivale al importe residual de los activos de la entidad tras deducir todos sus pasivos.
- MC 65-68* ▶ A pesar de que conceptualmente es una cantidad residual, generalmente se subdivide en varios componentes por motivos de presentación, por ejemplo:
- Capital suscrito.
 - Resultados acumulados.
 - Otras reservas.

Ingresos y Gastos

- MC 70* ▶ Ingresos son incrementos en los beneficios económicos obtenidos durante el período contable en forma de entradas/incrementos del valor de los activos o salidas/reducciones de los pasivos que originan aumentos del patrimonio, diferentes a las aportaciones de los propietarios.
- ▶ Gastos son disminuciones en los beneficios económicos producidos durante el período contable en forma de salidas/reducciones del valor de los activos o entradas/aumentos de los pasivos que supongan disminuciones en el patrimonio, diferentes a las distribuciones realizadas a los propietarios.

Contenido de los estados financieros

- NIC 1.8* ▶ Unos estados financieros completos deben incluir los siguientes componentes:
- Balance.
 - Cuenta de resultados.
 - Estado de cambios en el patrimonio, mostrando:
 - Todos los cambios en el patrimonio, o
 - Los cambios en el patrimonio diferentes a los derivados de las transacciones con los propietarios.
 - Estado de flujos de efectivo.
 - Notas, incluyendo las políticas contables y las demás notas explicativas.

Información comparativa

- NIC 1.36,38* ▶ Para la información numérica:
- Deben presentarse cifras comparativas del período anterior a no ser que una norma lo permita o lo requiera de otra forma.
 - Deben corregirse las cifras comparativas del período anterior para que puedan compararse, en el caso de que haya cambios en la presentación o en la clasificación de los elementos del período actual; los cambios realizados se deben desglosar.
- NIC 1.36,37* ▶ Para la narrativa e información descriptiva:
- Debe ser incluida la información comparativa del período anterior si es relevante para el entendimiento de los estados financieros del período actual.

Desgloses requeridos

Identificación

- NIC 1.44* ▶ Los estados financieros deben estar claramente identificados y diferenciados del resto del documento.
- NIC 1.46* ▶ Cada componente de los estados financieros debe de identificarse y contener lo siguiente:
- El nombre de la entidad que presenta los estados financieros, y cualquier cambio respecto al ejercicio anterior.
 - Si los estados financieros son de la entidad individual o del grupo.

- La fecha de cierre de los estados financieros.
- La moneda en la que se presentan, y
- El nivel de precisión que se usa en la presentación de los números (euros, miles de euros, millones de euros).

Período de presentación

NIC 1.49

- ▶ Los estados financieros deben presentarse al menos una vez al año.
- ▶ Cuando la fecha de cierre del balance cambie y los estados financieros se presenten para un período más corto que un año, la entidad deberá mostrar:
 - El período cubierto por los estados financieros.
 - La razón por la que el período no coincide con un año, y
 - El hecho de que las cifras comparativas de la cuenta de resultados, del estado de cambios en el patrimonio, del estado de flujos de efectivo y de las notas correspondientes no son totalmente comparables.

Clasificación del balance

NIC 1.51

- ▶ El formato del balance debe distinguir entre activos corrientes y no corrientes, así como pasivos corrientes y no corrientes, a no ser que la presentación en función de su liquidez permita una información más relevante y fiable.

NIC 1.52

- ▶ En cualquiera de los casos, se debe mostrar para cada elemento incluido en el activo o en el pasivo, que incluya cantidades cuya liquidación o cobro se espere realizar antes y después de doce meses respecto a la fecha de cierre del balance, cualquier cantidad que se espere recuperar o pagar en más de doce meses.

Activos corrientes

NIC 1.57

- ▶ Un activo se debe clasificar como corriente cuando:
 - Se espera que se realice, se ponga a la venta o se consuma en el ciclo normal de explotación de la entidad.
 - Se mantenga principalmente por motivos de negociación.
 - Se espera que se realice en los doce meses siguientes a la fecha del balance, o
 - Se trate de efectivo o activos equivalentes al efectivo que no estén restringidos en su uso durante los doce próximos meses como mínimo.
- ▶ Todos los demás activos se clasifican como activos no corrientes.

Pasivos corrientes

- NIC 1.60 ▶ Un pasivo se debe clasificar como corriente cuando:
- Se espera que se liquide en el ciclo normal de explotación de la entidad.
 - Se mantenga principalmente por motivos de negociación.
 - Se espera que se liquide dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance, o
 - La entidad no tenga el derecho incondicional de diferir el pago de este pasivo durante los doce próximos meses como mínimo.
- ▶ Todos los demás pasivos se clasifican como pasivos no corrientes.
- NIC 1.70 ▶ Los impuestos anticipados y los impuestos diferidos no se pueden clasificar como activos y pasivos corrientes, respectivamente.

Deuda a largo plazo renegociada

- NIC 1.63 ▶ Una entidad clasificará una deuda financiera como pasivo corriente, cuando venza en el período de un año desde la fecha del balance, aunque:
- El plazo original fuera superior a un año, y
 - Se haya firmado entre la fecha del balance y la fecha de formulación de los estados financieros un acuerdo para la refinanciación a largo plazo, o para el aplazamiento de los pagos.
- NIC 1.64 ▶ Sin embargo, un pasivo corriente puede ser clasificado como no corriente si la entidad espera y tiene la intención de refinanciarlo y liquidarlo a largo plazo mediante cualquier tipo de línea crediticia disponible y existente.

Partidas del balance

- NIC 1.68
NIIF 5 ▶ Como mínimo, en el balance se deben detallar los siguientes epígrafes, cuando sean significativos:
- | | |
|--|--|
| • Inmovilizado material. | • Provisiones. |
| • Inversiones inmobiliarias. | • Pasivos financieros. |
| • Activos intangibles. | • Pasivos y activos por impuestos corrientes. |
| • Activos financieros. | • Pasivos clasificados de acuerdo con la NIIF 5. |
| • Inversiones puestas en equivalencia. | • Impuestos anticipados y diferidos. |
| • Activos clasificados de acuerdo con la NIIF 5. | • Intereses minoritarios. |
| • Activos biológicos. | (presentados en patrimonio). |
| • Existencias. | |

- Clientes y otras cuentas a cobrar.
- Proveedores y otras cuentas a pagar
- Efectivo y equivalentes al efectivo.
- Capital social y reservas atribuibles a los propietarios de la matriz.

Partidas de la cuenta de resultados

NIC 1.81

- ▶ Como mínimo en la cuenta de resultados se deben incluir los siguientes epígrafes, cuando sean significativos:
 - Ingresos ordinarios.
 - Gastos financieros.
 - Parte del beneficio o pérdida de las entidades asociadas y “joint ventures” contabilizados por el método de puesta en equivalencia.
 - Gasto por impuestos.
 - Beneficio o pérdida después de impuestos consecuencia de actividades interrumpidas y ganancia o pérdida después de impuestos consecuencia de la valoración al valor razonable menos los costes de venta de activos de actividades interrumpidas.
 - Resultado del ejercicio.

NIC 1.82

- ▶ Se debe desglosar también la parte del beneficio o pérdida atribuible a:
 - Los intereses minoritarios.
 - Los propietarios de la matriz.

NIC 1.85

- ▶ No se puede clasificar ninguna partida como extraordinaria ni en la cuenta de resultados ni en las notas.

Clasificación de los gastos

*NIC 1.88,
91-92*

- ▶ Los gastos deben ser presentados de acuerdo con una de las siguientes clasificaciones (la que sea más relevante):
 - Por su naturaleza, como:
 - Amortización.
 - Compra de materiales.
 - Transporte.
 - Sueldos y salarios.
 - Publicidad.
 - Por su función, como:
 - Costes de ventas.

1. INTRODUCCIÓN A LOS ESTADOS FINANCIEROS

- Costes de distribución.
- Costes administrativos.

NIC 1.93 ▶ Si se utiliza la clasificación de los gastos por su función, se desglosarán como mínimo las amortizaciones y los gastos de personal en base a su naturaleza.

Estado de cambios en el patrimonio

NIC 1.96 ▶ Debe incluir:

- El resultado del ejercicio.
- Cada una de las partidas de ingresos y gastos reconocidas directamente en el patrimonio, y su total.
- El total de los ingresos y gastos (suma de los dos puntos anteriores) del ejercicio atribuible a los propietarios de la matriz y a los intereses minoritarios.
- Para cada componente del patrimonio, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores contabilizados de acuerdo con la NIC 8.

NIC 1.97 ▶ También se deben desglosar, bien en el estado de cambios en el patrimonio o bien en las notas:

- Los importes de las transacciones de capital con los propietarios y las distribuciones de beneficios.
- El saldo de resultados acumulados al inicio del ejercicio y a la fecha de cierre, y los movimientos del ejercicio.
- Una conciliación entre el importe al inicio y al cierre del ejercicio de cada clase de acciones y cada una de las reservas, mostrando separadamente cada movimiento.

Notas de los estados financieros

NIC 1.103 ▶ Las notas deben:

- Presentar información acerca de las bases de preparación de los estados financieros y de las políticas contables aplicadas.
- Desglosar la información requerida por las NIIF que no se presente en el balance, la cuenta de resultados, el estado de cambios en el patrimonio o el estado de flujos de efectivo.
- Dar información adicional que sea relevante para su comprensión y que no se presente en el balance, la cuenta de resultados, el estado de cambios en el patrimonio o el estado de flujos de efectivo.

NIC 1.104 ► Las notas deben presentarse de forma sistemática. Cada partida del balance, de la cuenta de resultados, del estado de cambios en el patrimonio y del estado de flujos de efectivo, que esté relacionada con una nota, debe contener una referencia cruzada para permitir su identificación.

Desgloses requeridos sobre políticas contables

NIC 1.108 ► Se debe desglosar un resumen de las políticas contables significativas:

- La base de los principios usados para la preparación de los estados financieros, y
- Otras políticas contables que sean necesarias para un correcto entendimiento de los estados financieros.

NIC 1.113 ► El resumen de las políticas contables u otras notas deben incluir los juicios (aparte de las estimaciones) que ha realizado la dirección de la entidad en la aplicación de las políticas contables y que tienen un impacto significativo en los estados financieros.

Desgloses requeridos sobre estimaciones

NIC 1.116 ► Se deben desglosar las principales hipótesis y estimaciones futuras, hechas a la fecha de balance, que podrían tener un impacto significativo en el ejercicio siguiente sobre los importes de los activos y pasivos en los estados financieros.

► Se debe desglosar para dichos activos y pasivos:

- Su naturaleza, y
- Su importe a la fecha de balance.

Información sobre el capital social

NIC 1.176 ► Para cada clase de acciones se debe desglosar:

- El número de acciones autorizadas para su emisión.
- El número de acciones emitidas y desembolsadas, y emitidas pendientes de desembolsar.
- El valor nominal de las acciones o indicación de que no tienen valor nominal.
- Una conciliación entre el número de acciones pendientes al principio y al final del ejercicio.
- Los derechos, privilegios y restricciones de cada clase de acciones, incluidas las restricciones a la distribución de dividendos y al reembolso del capital.

1. INTRODUCCIÓN A LOS ESTADOS FINANCIEROS

- Acciones propias mantenidas por la propia entidad o por sus subsidiarias o asociadas, y
- Acciones reservadas para ser emitidas de acuerdo con opciones o contratos de venta, incluyendo sus términos y cantidades.

Otra información acerca del patrimonio

- NIC 1.76* ▶ Una descripción de la naturaleza y propósito de cada tipo de reserva.
- NIC 1.95* ▶ El dividendo distribuido durante el período y el importe correspondiente por acción.
- NIC 1.125* ▶ El dividendo propuesto o declarado después de la fecha del balance pero antes de que los estados financieros sean formulados y el importe correspondiente por acción, y
- NIC 1.125* ▶ El importe de cualquier dividendo preferente acumulativo no reconocido.

Información adicional

- NIC 1.126* ▶ El domicilio y forma legal de la entidad, el país donde se constituyó y la dirección de su sede social (o el lugar principal de actividad, si fuese diferente).
- ▶ Una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y sus principales actividades.
- ▶ El nombre de la matriz directa y de la empresa matriz final del grupo al que pertenezca.

Primera aplicación

- NIIF 1.7* ▶ Se deben aplicar todas las NIC/NIIF e interpretaciones del SIC/IFRIC que estén en vigor en la fecha de cierre de los primeros estados financieros que se preparen de acuerdo con las NIIF, incluyendo todos los requisitos de desgloses.
- NIIF 1.2, 38-43* ▶ Se debe aplicar la NIIF 1 - Adopción por primera vez de las NIIF, incluyendo toda la información a desglosar sobre la transición y, particularmente, las conciliaciones requeridas, en los primeros estados financieros preparados bajo NIIF.
- NIIF 1.11, Apéndice B2.c, B2.g* ▶ Los ajustes que surjan en la fecha de transición por la conversión de las políticas contables anteriores a las NIIF se registrarán contra reservas, salvo por el reconocimiento y cancelación de activos intangibles procedentes de combinaciones de negocios.

- NIIF 1.7* ▶ Las entidades deben utilizar las mismas políticas contables en su balance de apertura y en las cifras de todos los ejercicios que se presenten en los primeros estados financieros preparados bajo NIIF, salvo por las excepciones incluidas en la NIIF 1.
- NIIF 1.8* ▶ La entidad no utilizará versiones diferentes de las NIIF que estuvieran vigentes en fechas anteriores.
- NIIF 1.9* ▶ Las disposiciones transitorias incluidas en otras normas no serán de aplicación a las entidades que adopten las NIIF por primera vez, salvo que se incluyan en la NIIF 1.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Estructura de los estados financieros</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Balance de situación. ▶ Cuenta de pérdidas y ganancias. ▶ Memoria (notas explicativas). El cuadro de financiación y el movimiento de fondos propios se incluyen en la memoria. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Balance de situación. ▶ Cuenta de resultados. ▶ Estado de flujos de efectivo. ▶ Estado de cambios en el patrimonio. ▶ Notas.
<i>Estructura del balance</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Formato totalmente definido con nombres concretos. Se deben clasificar los activos y pasivos entre corto y largo plazo, salvo para ciertos sectores regulados. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Formato más libre, hay una serie de categorías que se tienen que desglosar como mínimo. Se deben clasificar los activos y pasivos entre corto y largo plazo a no ser que una presentación por orden de liquidez sea más relevante.
<i>Clasificación entre corto y largo plazo de préstamos recibidos</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se clasifican en base al vencimiento al cierre del ejercicio, independientemente de que se renueven. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se clasifican a largo plazo los pasivos corrientes que la entidad espera y tiene la intención de refinanciarlos y liquidarlos a largo plazo mediante cualquier tipo de línea crediticia disponible y existente.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Clasificación de los impuestos anticipados y diferidos</i>	
▶ Se clasifican en función del período de reversión entre corrientes y no corrientes.	▶ Se clasifican siempre como no corrientes.
<i>Fondos propios</i>	
▶ No se puede registrar ningún tipo de ingreso o gasto contra reservas.	▶ Hay una serie de ingresos y gastos que se tienen que registrar contra fondos propios y que se tienen que desglosar en el estado de cambios en el patrimonio.
<i>Intereses minoritarios</i>	
▶ Se incluyen entre los fondos propios y los pasivos a largo.	▶ Se incluyen dentro del patrimonio.
<i>Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias</i>	
▶ Formato en horizontal (debe y haber) con nombres concretos y totalmente definidos. Clasificación por naturaleza.	▶ Formato en vertical y más libre, hay una serie de categorías que se tienen que desglosar como mínimo. Clasificación por naturaleza o por actividad (funcional).
<i>Resultados extraordinarios</i>	
▶ Se identifican una serie de partidas que deben ser incluidas como ingresos y gastos extraordinarios.	▶ No se permite incluir ninguna partida como extraordinaria ni en la cuenta de resultados ni en las notas.
<i>Cifras comparativas</i>	
▶ Sólo es obligatorio incluir información comparativa en el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el cuadro de financiación.	▶ Los estados financieros deben contener al menos cifras de dos ejercicios. Todas las cifras que aparezcan en los estados financieros deben tener su cifra comparativa, salvo que una norma específicamente permita su no inclusión.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS

NORMATIVA ESPAÑOLA

NIIF

Referencias con las notas

- ▶ La normativa española no obliga a cruzar referencias entre las notas y el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias.
- ▶ Cada partida del balance, de la cuenta de resultados, del estado de cambios en el patrimonio y del estado de flujos de efectivo que esté relacionada con una nota, debe contener una referencia cruzada que permita su identificación.

Principio de prudencia

- ▶ El principio de prudencia prevalece sobre los demás.
- ▶ Debe considerarse la prudencia pero no prevalece sobre otras características.

No aplicación de una norma

- ▶ Siempre que no permita alcanzar la imagen fiel, desglosando el efecto en la memoria.
- ▶ Permiten, aunque en extremadamente raras circunstancias, el incumplimiento de un requisito exigido por una norma cuando su aplicación pueda confundir, siempre que se den una serie de desgloses.

Fondo sobre la forma

- ▶ Aunque debería prevalecer el fondo económico, en ciertos aspectos se da más importancia a la forma legal.
- ▶ El fondo económico de las transacciones prevalece en todos los casos sobre su forma legal.

Subjetividad y juicios de valor

- ▶ La normativa española establece en muchos aspectos unos parámetros más explícitos para el registro de las transacciones.
- ▶ Las NIIF tienen más en cuenta los juicios de valor al registrar las transacciones, así una transacción puede registrarse de forma totalmente diferente dependiendo de las intenciones de la dirección. Todos los juicios de valor deben desglosarse en las notas.

SECCIÓN 2: ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Normativa aplicable

- ▶ NIC 7 - Estado de flujos de efectivo.

Alcance

- NIC 7.1* ▶ Las entidades deben confeccionar un estado de flujos de efectivo y presentarlo formando parte integrante de sus estados financieros de acuerdo con los requisitos establecidos en la NIC 7.
- NIC 7.10* ▶ El estado de flujos de efectivo informa de los flujos habidos durante el período clasificándolos por:
- Actividades de explotación.
 - Actividades de inversión.
 - Actividades de financiación.

Definiciones

- NIC 7.6* ▶ Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y de los equivalentes al efectivo.
- ▶ El efectivo comprende el dinero en caja y los depósitos bancarios a la vista.
- ▶ Los equivalentes al efectivo son:
- Inversiones a corto plazo de gran liquidez.
 - Fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, y
 - No están sujetos a un riesgo significativo de cambios en su valor.

Definiciones de las actividades

- NIC 7.6* ▶ Las actividades de explotación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la entidad, así como otras actividades que no puedan ser clasificadas como de inversión o de financiación.
- ▶ Las actividades de inversión son las actividades de adquisición y enajenación de activos a largo plazo y otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.
- ▶ Las actividades de financiación son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición del patrimonio y de los préstamos recibidos por la entidad.

2. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Actividades de explotación

NIC 7.14 ▶ Ejemplos:

- Cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios.
- Cobros procedentes de royalties, cuotas, comisiones y otros ingresos.
- Pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios.
- Pagos a y por cuenta de los empleados.
- Pagos o devoluciones de impuestos sobre beneficios.

Actividades de inversión

NIC 7.16 ▶ Ejemplos:

- La compra o venta de activos materiales o inmateriales y otros activos a largo plazo.
- La compra o venta de instrumentos de deuda o de capital de otras entidades así como las participaciones en “joint ventures”.
- Cobros y pagos de préstamos realizados.

Actividades de financiación

NIC 7.17 ▶ Ejemplos:

- Cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital.
- Pagos a los propietarios para adquirir o rescatar las acciones de la entidad.
- Cobros procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, bonos, hipotecas y otros préstamos.
- Reembolsos para amortizar préstamos.
- Pagos realizados por un arrendatario para la reducción de la deuda pendiente de un arrendamiento financiero.

Información sobre los flujos de efectivo de las actividades de explotación

NIC 7.18-20 ▶ Para la presentación de los flujos de efectivo de las actividades de explotación se puede utilizar cualquiera de estos dos métodos:

- Método directo: Se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. Por ejemplo: cobros de clientes, pagos a proveedores.

- Método indirecto: Se presenta el resultado neto que se ajusta con el efecto de las transacciones no monetarias, de las partidas de ingresos o gastos correspondientes a flujos de efectivo de actividades de inversión o de financiación y de los cambios en existencias y en cuentas a cobrar y pagar derivadas de actividades de explotación. Por ejemplo: amortizaciones, provisiones, impuestos diferidos.

NIC 7.19 ▶ La NIC 7 recomienda el uso del método directo, pues proporciona más información para la estimación de los flujos de efectivo futuros.

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

NIC 7.21 ▶ Se debe informar por separado sobre las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión o de financiación, salvo para los flujos indicados en el apartado siguiente.

Información sobre flujos de efectivo neteados

NIC 7.22 ▶ Se permite en limitados casos netear los flujos de efectivo:

- Cobros y pagos por cuenta de clientes, siempre y cuando reflejen las actividades del cliente más que las de la entidad.
- Cobros y pagos procedentes de partidas en las que la rotación es elevada, los importes grandes y los vencimientos próximos.

Flujos de efectivo en moneda extranjera

NIC 7.25 ▶ Para los flujos de efectivo procedentes de transacciones en moneda extranjera se debe usar el tipo de cambio de la fecha de la transacción.

NIC 7.26 ▶ Para los flujos de efectivo de las transacciones incluidas en los estados financieros de una subsidiaria extranjera se debe usar el tipo de cambio de la fecha de la transacción.

NIC 7.27 ▶ En ambos casos se acepta el uso de un tipo medio de cambio apropiado.

NIC 7.28 ▶ Las ganancias o pérdidas por diferencias de cambio no realizadas correspondientes al efectivo y a los equivalentes al efectivo deben ser tratadas como partidas en conciliación y no como flujos de efectivo. Se presentan separadas de las actividades de explotación, de inversión y de financiación.

2. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Flujos de efectivo especiales

- NIC 7.31-34* ► Intereses y dividendos recibidos y pagados:
- Cada categoría debe ser presentada de forma separada, y clasificada de forma consistente entre actividades de explotación, de inversión o de financiación.
- NIC 7.35-36* ► Impuesto sobre beneficios:
- Debe ser presentado de forma separada y clasificado como de explotación, a no ser que esté asociado a elementos de inversión o de financiación.

Adquisición y enajenación de filiales y otros negocios

- NIC 7.39* ► Los flujos de efectivo agregados que surgen de la adquisición y enajenación de filiales y otros negocios, deben ser mostrados de forma separada, dentro de las actividades de inversión.
- NIC 7.40* ► Se debe mostrar de forma agregada lo siguiente para cada adquisición y enajenación de filiales y otros negocios:
- La contraprestación total derivada de la compra o enajenación.
 - La cantidad que fue liquidada mediante efectivo o equivalentes al efectivo.
 - El importe de efectivo y equivalentes al efectivo que tenía la filial o la unidad de negocio adquirida o enajenada.
 - El importe de los demás activos y pasivos de la filial o la unidad de negocio adquirida o enajenada, agrupados por cada una de las principales categorías.
- NIC 7.42* ► En el estado de flujos de efectivo se incluyen los importes pagados o cobrados por la compra o enajenación, respectivamente, netos de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo adquiridos o enajenados, respectivamente, que tiene la filial.

Otros desgloses requeridos

- NIC 7.43* ► Transacciones de inversión o de financiación sin impacto en tesorería.
- NIC 7.45* ► Los componentes de efectivo y equivalentes al efectivo, conciliando los saldos que figuran en el estado de flujos de efectivo con las partidas incluidas en el balance de situación.

NIC 7.48 ► Un comentario de la dirección de la entidad sobre cualquier importe significativo de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado por el grupo.

NIC 7.50 ► Además se aconseja desglosar la siguiente información:

- El importe no dispuesto de las líneas de crédito.
- El importe agregado de los flujos de efectivo de actividades de explotación, de inversión y de financiación correspondientes a entidades multigrupo que se consoliden por el método proporcional.
- El importe de los flujos de efectivo de actividades de explotación, de inversión y de financiación correspondientes a cada uno de los segmentos de negocio y geográficos que se desglosen.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Presentación</i>	
<p>► En las cuentas anuales se incluye el cuadro de financiación que muestra como ha variado durante el ejercicio el fondo de maniobra de la entidad.</p>	<p>► Las normas internacionales requieren la presentación del estado de flujos de efectivo, cuya finalidad es mostrar la capacidad de la entidad para generar efectivo o equivalentes al efectivo y las necesidades de liquidez que tiene.</p>

SECCIÓN 3: CONTABILIZACIÓN DE CAMBIOS CONTABLES

Normativa aplicable

- ▶ NIC 8 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

Políticas contables

- NIC 8.5* ▶ Las políticas contables son los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para preparar y presentar los estados financieros.
- NIC 8.13* ▶ Las políticas contables se deben elegir y aplicar de forma consistente para transacciones similares, a no ser que una NIIF o interpretación específicamente requiera o permita para determinados elementos la aplicación de políticas diferentes más apropiadas.

Elección de las políticas contables

- NIC 8.7* ▶ Cuando una NIIF o una interpretación sea específicamente aplicable a un tipo de transacción, la política contable debe determinarse aplicando esa NIIF o interpretación.
- NIC 8.10* ▶ Si no existe una NIIF o interpretación aplicable específicamente, la entidad debe elegir una política contable que permita dar una información relevante y fiable.
- NIC 8.11* ▶ En ausencia de una NIIF o interpretación aplicable específicamente, la dirección debe considerar las siguientes fuentes en orden descendente de importancia:
- Los requisitos y orientaciones de las normas e interpretaciones que traten asuntos relacionados y similares.
 - Las definiciones, criterios de reconocimiento y valoración de activos, pasivos, ingresos y gastos dentro del marco conceptual de las NIIF.
- NIC 8.12* ▶ La dirección también puede considerar:
- Las decisiones recientes de otros comités normativos que utilicen marcos conceptuales similares.
 - Otra literatura contable.
 - Las prácticas aceptadas por la industria, siempre y cuando no entren en conflicto con las fuentes anteriormente mencionadas.

Cambios en las políticas contables

- NIC 8.14* ▶ Sólo debe modificarse una política contable si ello:
- Es requerido por una NIIF o interpretación.
 - Producirá una presentación más fiable y relevante de los hechos o transacciones en los estados financieros de la entidad.
- NIC 8.35* ▶ Un cambio en los criterios de valoración aplicados es un cambio de política contable.
- NIC 8.16* ▶ No son cambios de políticas contables:
- La aplicación de una política contable a un nuevo tipo de transacciones.
 - La aplicación de una nueva política contable a transacciones que anteriormente no eran significativas.

Tratamiento de un cambio de política

- NIC 8.19* ▶ Si viene motivado por la adopción de una NIIF o interpretación deberá seguir los requerimientos específicos de dicha norma.
- NIC 8.19* ▶ Si esa NIIF o interpretación no especifica ningún tratamiento en cuanto a su adopción, o si la entidad cambia voluntariamente de política contable, dicho cambio debe ser registrado retroactivamente.
- NIC 8.17* ▶ La primera revalorización de activos de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38 es un cambio de política contable que debe ser tratado como una revalorización de acuerdo con la NIC 16 ó 38, y no con la NIC 8. Es decir, de forma prospectiva.

Aplicación retroactiva

- NIC 8.22* ▶ Se reformulan los períodos anteriores que se presenten y el saldo de apertura de las reservas del primer ejercicio que se presente en los estados financieros. Es decir, se modifica toda la información comparativa.
- NIC 8.24* ▶ Si la reformulación de los períodos previos es impracticable, el cambio de política contable se aplicará a partir del momento en el que sea posible hacerlo, modificando los saldos de apertura del período que corresponda.
- NIC 8.25* ▶ Si es impracticable el cálculo del impacto acumulado en los saldos de apertura, el cambio de política contable se aplicará de forma prospectiva desde la primera fecha en que se pueda calcular.

Impracticabilidad del nuevo criterio

- NIC 8.27* ▶ Es impracticable introducir un cambio de política contable o corregir un error retroactivamente si:
- NIC 8.27*
- Los efectos de la aplicación retroactiva o de la reformulación no son determinables.
- NIC 8.50*
- La aplicación retroactiva o la reformulación requieren suposiciones sobre cual era la intención de la dirección en ese período, o
- NIC 8.52*
- La aplicación retroactiva o la reformulación requieren estimaciones significativas y es imposible identificar de forma objetiva la información sobre estas estimaciones que:
 - Estuviera disponible cuando esos estados financieros fueron formulados.
 - Proporcione evidencia de las circunstancias que existían en la fecha en la que esos importes deberían haber sido reconocidos, cuantificados o desglosados.

Desgloses requeridos

- NIC 8.28-29* ▶ La naturaleza del cambio de política contable.
- ▶ El ajuste y su impacto en los estados financieros presentados, en los estados financieros anteriores, y en el cálculo de la ganancia por acción (NIC 33).
 - ▶ Las circunstancias que han impedido, en su caso, la aplicación retroactiva del cambio, y la fecha a partir de la cual ha sido aplicado el cambio.
 - ▶ Cambio voluntario de política contable:
 - Las razones para hacer el cambio.
 - ▶ Primera aplicación de una norma o interpretación:
 - El título de la norma o interpretación.
 - Las disposiciones transitorias aplicadas y su descripción.
 - Las disposiciones transitorias que podrían tener efectos en los períodos futuros.
- NIC 8.28-29* ▶ Se requiere el desglose de un cambio de política contable originado por una nueva norma que no esté vigente todavía y la información relevante que permita evaluar el impacto esperado de dicho cambio de política contable.

3. CONTABILIZACIÓN DE CAMBIOS CONTABLES

Cambio en una estimación contable

- NIC 8.33* ▶ El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros que implica la utilización de suposiciones basadas en la mejor información disponible.
- NIC 8.34* ▶ El tratamiento de un cambio en una estimación contable es diferente al de un cambio en una política contable o a la corrección de un error.
- NIC 8.36* ▶ El efecto se incluye en la cuenta de resultados del período en el que se produce el cambio, y también en la de los períodos futuros a los que afecte.
- NIC 8.35* ▶ Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio de estimación se tratará como un cambio de estimación.

Desgloses requeridos

- NIC 8.39-40* ▶ Se debe desglosar la naturaleza y el importe del cambio en la estimación, así como el impacto en períodos futuros, o el hecho de que sea imposible calcularlo.

Correcciones de errores

- NIC 8.41* ▶ Unos estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores materiales o errores inmateriales cometidos a propósito.
- NIC 8.42* ▶ Tratamiento de los errores materiales:
- Se reformulan los períodos anteriores que se presenten y el saldo de apertura de las reservas del primer ejercicio que se presente en los estados financieros. Es decir, se modifica toda la información comparativa.
- NIC 8.45* • Si es imposible la reformulación de la información comparativa por ser impracticable, se intentará restablecer la información más antigua posible.

Desgloses requeridos

- NIC 8.49* ▶ Se debe desglosar la siguiente información:
- La naturaleza del error.
 - El importe de la corrección realizada en cada período que se presente y la suma acumulada relativa a períodos anteriores.
 - El importe del ajuste a la ganancia básica y diluida por acción.
 - El hecho de que se han reformulado los ejercicios anteriores, o que ha sido imposible hacerlo.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS

NORMATIVA ESPAÑOLA

NIIF

Cambio de políticas contables y corrección de errores

▶ Gasto o ingreso de ejercicios anteriores.

▶ Contra reservas iniciales del primer ejercicio que se incluya en los estados financieros.

SECCIÓN 4: HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO

Normativa aplicable

- ▶ NIC 10 - Hechos posteriores a la fecha del balance.

Definiciones

- NIC 10.3*
- ▶ Los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha del balance se definen como los acontecimientos, favorables o desfavorables, ocurridos entre la fecha del balance y la fecha de formulación o autorización de los estados financieros para su divulgación.
 - ▶ Se distinguen dos categorías:
 - Hechos posteriores que causan ajuste: Cuando una entidad recibe información con posterioridad a la fecha del balance que aporta evidencia sobre hechos que ya existían a la fecha del balance.
 - Hechos posteriores que no causan ajuste: Suministran evidencia sobre hechos que no existían a la fecha del balance.

Hechos posteriores que implican ajuste

- NIC 10.8*
- ▶ Dan lugar a modificaciones en los estados financieros para reflejar los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha del balance.

- NIC 10.9*
- ▶ Algunos ejemplos:
 - La resolución de un litigio.
 - Información sobre el deterioro del valor de los activos.
 - Quiebra de un cliente.
 - La determinación de los bonus.
 - El descubrimiento de fraudes o errores.

Hechos posteriores que no implican ajuste

- NIC 10.21*
- ▶ Éstos no dan lugar a modificaciones en los estados financieros, pero pueden requerir que se facilite información.
- NIC 10.22*
- ▶ Algunos ejemplos:
 - Anuncio de una combinación de negocios importante.
 - Venta de una subsidiaria significativa.
 - Anuncio de un plan para interrumpir una operación.

4. HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO

- Cancelaciones significativas de activos.
- Destrucción por incendio de una planta importante.
- Variaciones anormalmente grandes en los precios de los activos.
- Variaciones anormalmente grandes en los tipos de cambio.
- Aprobación de dividendos (NIC 37).

La entidad deja de estar bajo el principio de empresa en funcionamiento

- NIC 10.14* ▶ Una entidad no preparará sus estados financieros bajo el principio de empresa en funcionamiento si, después del cierre, la dirección determina que tiene intención de liquidar la empresa o cesar su actividad, o bien que no le queda otra alternativa realista posible que actuar así.
- NIC 10.16* ▶ La NIC 1 requiere el desglose de información si:
- Las cuentas no están preparadas sobre la base de empresa en funcionamiento, o
 - Hay suficiente incertidumbre sobre la habilidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Desgloses requeridos

- NIC 10.17* ▶ La fecha en la que los estados financieros han sido formulados o autorizados para su publicación (en España la fecha de formulación por el Consejo de Administración) y quién da la autorización.
- ▶ Si los propietarios o terceras partes pudieran hacer cambios posteriores en los estados financieros después de su publicación, éstos deberían incluir información al respecto.
- NIC 10.21* ▶ Si un hecho posterior que no provoca ajuste es de una importancia tal que no desglosarlo afectaría a la capacidad de evaluación y decisión de los usuarios de los estados financieros, se debe indicar:
- La naturaleza del hecho.
 - Una estimación de su efecto financiero, o un comentario de que no es posible llevar a cabo esa estimación.

SECCIÓN 5: INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 14 - Información financiera por segmentos.

Alcance

- NIC 14.3* ▶ Las entidades cuyos títulos de capital o deuda coticen públicamente y las entidades que se encuentren en el proceso de emitir títulos que vayan a cotizar deben presentar información financiera por segmentos.
- NIC 14.5* ▶ La información por segmentos es voluntaria para el resto de entidades, pero se requiere que aquellas entidades que voluntariamente den información por segmentos en sus cuentas cumplan con los requisitos de esta norma.
- NIC 14.6* ▶ No aplica a las cuentas individuales cuando se presentan junto con las cuentas consolidadas. Si una subsidiaria cotiza, deberá presentar información por segmentos en sus propios estados financieros individuales.

Tipos de segmentos

- NIC 14.9* ▶ La norma considera dos tipos de segmentación de las actividades:
- Por actividades de negocio.
 - Por áreas geográficas.
- ▶ Se da información de ambas clasificaciones, pero más detallada de una que de otra, dependiendo de qué análisis refleja mejor el origen y la naturaleza de los riesgos y rendimientos de la entidad.

Segmentos del negocio

- NIC 14.9* ▶ Un segmento del negocio es un componente identificable de la entidad, encargado de suministrar productos o servicios que están sometidos a riesgos y rendimientos de naturaleza diferente a los que tienen otros segmentos del negocio.
- ▶ La diferenciación por segmentos del negocio puede depender de:
- La naturaleza de los productos o servicios.
 - La naturaleza de sus procesos de producción.
 - El tipo o categoría de cliente de los productos o servicios.
 - Los métodos usados para distribuir los productos o prestar los servicios.
 - La naturaleza del entorno regulatorio que afecta a los productos o servicios.

5. INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Segmentos geográficos

- NIC 14.9* ▶ Un segmento geográfico es un componente identificable de la entidad que suministra bienes o servicios en un área geográfica sujeta a riesgos y rendimientos distintos al de otras áreas geográficas.
- ▶ La diferenciación por mercados geográficos puede depender de:
- La similitud de las condiciones económicas y políticas.
 - Las relaciones entre las operaciones de diferentes áreas geográficas.
 - La proximidad de las actividades.
 - Los riesgos especiales asociados con las operaciones en áreas específicas.
 - Las regulaciones sobre control de cambios.
 - Los riesgos de cambio subyacentes.
- NIC 14.13* ▶ Los riesgos y la rentabilidad de una entidad, están influidos a la vez por la ubicación geográfica de sus actividades y por la localización geográfica de sus mercados. Así la NIC 14 permite establecer sectores geográficos basados en:
- La ubicación de los activos (origen de las ventas).
 - La localización de los clientes (destino de las ventas).

Identificación de los segmentos

- NIC 14.9* ▶ Un segmento que se debe desglosar es un segmento del negocio o un segmento geográfico identificado de acuerdo con las definiciones anteriores, para el cual la norma requiere dar una información en función de su importancia relativa.
- NIC 14.15* ▶ La elección de los segmentos a desglosar necesita un cierto juicio por parte de la entidad dado que tiene un efecto directo sobre la calidad de la información financiera. Esta elección debe permitir que se dé una información:
- Relevante: que permita una buena comprensión del rendimiento de la entidad.
 - Fiable: que se obtenga de unos sistemas controlados.
 - Comparable: que se pueda seguir a lo largo del tiempo.

Identificación de segmentos principales y secundarios

- NIC 14.26* ▶ La clasificación de los segmentos de una entidad como principales a efectos informativos se basa en segmentos del negocio o en segmentos

geográficos. Que se elija uno u otro tipo de segmentación dependerá de la naturaleza de los riesgos y rendimientos de la entidad.

NIC 14.27,31 ► Normalmente la elección de los segmentos principales viene condicionada por la organización y la estructura de dirección de la entidad, y por sus sistemas de comunicación interna. Sin embargo, si el peso es similar, tiende a primar la información por segmentos del negocio.

Identificación de los segmentos a presentar

NIC 14.32 ► Los segmentos a presentar son aquellos segmentos del negocio o geográficos en los que se basa la información interna entregada al Consejo de Administración y a la Dirección General.

NIC 14.33 ► Si los segmentos internos no cumplen con la definición de segmento del negocio ó geográfico, hay que pasar a un nivel inferior de segmentación interna que cumpla con la definición, más que construirlos.

Combinación de segmentos internos

NIC 14.34 ► Si dos o más segmentos utilizados para fines de información interna son sustancialmente similares, pueden combinarse en un solo segmento.

NIC 14.34 ► Un segmento se considera sustancialmente similar a otro si tienen parecidos:

- Los rendimientos a largo plazo.
- Todos los demás elementos de la definición de un segmento.

Umbral mínimo

NIC 14.35 ► Un segmento del negocio o geográfico deberá ser desglosado por separado si la mayor parte de sus ingresos proviene de ventas externas y si supone un 10% o más del total de:

- Los ingresos procedentes de ventas internas y externas, o
- Los beneficios o pérdidas, o
- Los activos totales.

NIC 14.37 ► La suma de los segmentos desglosados deben representar al menos el 75% de los ingresos consolidados. En caso contrario, habrá que identificar otros segmentos hasta que se alcance el 75%.

Tratamiento de los segmentos pequeños

NIC 14.36 ► Los segmentos que no lleguen al umbral mínimo pueden ser:

- Considerados como un segmento sobre el que se debe ofrecer información con independencia de su tamaño.

5. INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

- Combinados con otro u otros segmentos internos similares para formar un único segmento en la información externa, o
- Incluidos como una partida de conciliación no asignada.

Determinación de los ingresos, gastos, activos y pasivos de los segmentos

NIC 14.16,17 ► Los ingresos, gastos, activos y pasivos de los segmentos son:

- Aquellos directamente atribuibles al segmento, y
- Aquellos razonablemente atribuibles al segmento.

NIC 14.18 ► Esta atribución debe hacerse en primer lugar, en base a lo que afecta al segmento, según el sistema de información interno de la entidad. Sin embargo:

- Cuando una atribución se realiza para la información interna con criterios que podrían ser considerados como arbitrarios, subjetivos o difíciles de entender para una persona ajena a la entidad, dicha atribución no puede utilizarse para la información por segmentos.
- Si la entidad ha elegido excluir ciertos elementos para su información interna y éstos entran en el alcance de la norma, dichos elementos deben incluirse en la información por segmentos.

Componentes de los resultados de los segmentos

NIC 14.16 ► Los resultados del segmento (beneficios o pérdidas) se determinan como diferencia entre los ingresos y los gastos del segmento.

NIC 14.16 ► Se excluyen los siguientes conceptos:

- Gasto por impuesto sobre las ganancias.
- Gastos generales de administración no asignados.
- Partidas financieras (excepto si las operaciones del segmento son de naturaleza financiera) tales como ingresos y gastos financieros, ingresos por dividendos y beneficios o pérdidas por venta de inversiones o por amortizaciones de créditos.

Componentes de los balances de los segmentos

NIC 14.16 ► Activos y pasivos del segmento: Son los activos y pasivos de explotación utilizados por un segmento del negocio o geográfico en el marco de sus actividades operativas que:

- Se pueden atribuir directamente a este segmento, o
- Se pueden atribuir razonablemente a este segmento.

NIC 14.16 ▶ Se excluyen los siguientes conceptos:

- Activos y pasivos por el impuesto sobre las ganancias.
- Cuentas a cobrar, préstamos e inversiones cuyos ingresos financieros no se hayan incluido en los ingresos del segmento.
- Préstamos recibidos, deudas por arrendamiento financiero y otras deudas cuyos gastos financieros no se hayan incluido en los gastos del segmento.

NIC 14.16 ▶ Se incluyen los siguientes conceptos:

- Inversiones que se contabilicen por puesta en equivalencia, cuyos resultados se hayan incluido como ingresos ordinarios del segmento.
- La proporción en los activos de explotación de cualquier negocio conjunto que se contabilice por el método de consolidación proporcional.
- Cuentas a cobrar, préstamos e inversiones cuyos ingresos financieros se hayan incluido como ingresos del segmento.
- Deudas cuyos gastos financieros se hayan incluido como gastos del segmento.
- Los activos materiales, en arrendamiento financiero e intangibles que se utilizan en las actividades de explotación del segmento.
- Los fondos de comercio que sean directamente atribuibles al segmento.

Conciliaciones requeridas

- NIC 14.67* ▶ Los ingresos de los segmentos deben ser conciliados con los ingresos que la entidad ha obtenido de sus clientes externos. Los ingresos que la entidad ha obtenido por ventas externas que no se incluyan en ningún segmento se desglosan separadamente.
- ▶ Los resultados por segmentos de las actividades que continúan deben ser conciliados con la cifra comparable de los resultados de explotación de la entidad, así como con el resultado neto total, de las actividades que continúan.
- ▶ Los resultados por segmentos de las actividades interrumpidas deben ser conciliados con el resultado neto total de las actividades interrumpidas.
- ▶ Los activos y pasivos del segmento deben ser conciliados con los activos y pasivos totales.

Desgloses requeridos

Desgloses requeridos sobre los segmentos principales

- NIC 14.51-66 ▶ Los ingresos de cada segmento procedentes de ventas externas de la entidad.
- ▶ Los ingresos de cada segmento procedentes de transacciones con otros segmentos de la entidad.
 - ▶ El resultado obtenido por cada segmento, presentando por separado el resultado de las actividades que continúan y de las interrumpidas.
 - ▶ Los activos de cada segmento.
 - ▶ Los pasivos de cada segmento.
 - ▶ Las adquisiciones de inmovilizado devengadas.
 - ▶ Los gastos de depreciación y amortización de activos.
 - ▶ Otros gastos no monetarios significativos.
 - ▶ Los ingresos netos o pérdidas de asociadas, “joint ventures” o inversiones en entidades que se consoliden por el método de puesta en equivalencia, junto con sus respectivos activos.

Desgloses requeridos sobre los segmentos secundarios

- NIC 14.69 ▶ Si los segmentos del negocio constituyen el formato principal de información, se debe desglosar:
- Los ingresos externos de cada segmento geográfico, basado en la localización de los clientes, que contribuya al 10% o más de los ingresos consolidados procedentes de ventas a clientes externos.
 - Los activos brutos y las adquisiciones de inmovilizado de cada segmento geográfico, basado en la ubicación de los activos, que contribuya al 10% o más de los activos consolidados.
- NIC 14.70 ▶ Si los segmentos geográficos determinados a partir de la ubicación de los activos constituyen el formato principal de información, deben desglosarse:
- Para los segmentos del negocio cuyas ventas externas supongan el 10% o más de las ventas consolidadas, o cuyos activos supongan el 10% o más de los activos totales:
 - Las ventas externas del segmento.
 - El valor de los activos del segmento.
 - Las adquisiciones de inmovilizado del segmento.

- NIC 14.71*
- Para los segmentos geográficos identificados en base a la localización de los clientes cuyas ventas supongan el 10% o más de las ventas consolidadas:
 - Las ventas externas del segmento.
- NIC 14.70*
- ▶ Si los segmentos geográficos determinados a partir de la localización de los clientes constituyen el formato principal de información, deben desglosarse:
 - Para los segmentos del negocio cuyas ventas externas supongan el 10% o más de las ventas consolidadas, o cuyos activos supongan el 10% o más de los activos totales:
 - Las ventas externas del segmento.
 - El valor de los activos del segmento.
 - Las adquisiciones de inmovilizado del segmento.
- NIC 14.72*
- Para los segmentos geográficos identificados en base a la ubicación de los activos que proporcionan un ingreso por ventas externas o cuyos activos sean un 10% o más de las correspondientes cifras totales de la entidad:
 - El valor de los activos del segmento.
 - Las adquisiciones de inmovilizado del segmento.

INFORMACIÓN PRINCIPAL		
Segmentos del Negocio	Segmentos Geográficos	
	Ubicación de Activos	Localización de Clientes
INFORMACIÓN SECUNDARIA		
<u>Por área geográfica</u>	<u>Por segmento del negocio</u>	
VENTAS EXTERNAS (Localización de clientes) si ventas del segmento \geq 10% de las ventas consolidadas. ACTIVOS E INVERSIONES (ubicación de activos) si activos del segmento \geq 10% de los activos consolidados.	VENTAS EXTERNAS, ACTIVOS E INVERSIONES Si ventas del segmento \geq 10% de las ventas consolidadas o si activos del segmento de negocio \geq 10% de los activos totales.	
	<u>Por área de localización de los clientes</u>	<u>Por área de ubicación de los activos</u>
	VENTAS EXTERNAS (Si ventas del segmento \geq 10% de las ventas consolidadas).	ACTIVOS E INVERSIONES (Si ventas del segmento \geq 10% de las ventas consolidadas o si activos de segmento de negocio \geq 10% de los activos totales).

5. INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Otros desgloses requeridos

- NIC 14.81* ▶ Descripción de los tipos de productos y servicios de cada segmento del negocio.
- NIC 14.81* ▶ Composición de cada segmento geográfico.
- NIC 14.74* ▶ Información sobre las ventas externas a clientes y las ventas internas a los demás segmentos correspondientes a los segmentos del negocio o geográficos que tienen unos ingresos procedentes de ventas externas del 10% o más de todas las ventas externas y que no suponen un segmento por obtener la mayor parte de sus ingresos por ventas a otros segmentos.
- NIC 14.75* ▶ Los criterios para la fijación de los precios de transferencia entre los segmentos y cualquier cambio de criterio.
- NIC 14.76* ▶ Detalles sobre cualquier cambio en la política contable relacionada con la información por segmentos.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Información por segmentos</i>	
▶ No hay obligación salvo en algunos sectores específicos.	▶ Se requiere información sobre segmentos principales y secundarios en función de las características del negocio y de los riesgos del mismo.

SECCIÓN 6: GANANCIAS POR ACCIÓN

Normativa aplicable

- ▶ NIC 33 - Ganancias por acción.

Alcance

- NIC 33.2* ▶ Esta norma aplica a las entidades cuyas acciones ordinarias, ya sean actuales o potenciales, coticen en mercados oficiales, así como a las entidades que estén en proceso de emisión de acciones que vayan a cotizar.
- NIC 33.3* ▶ También aplica a cualquier otra entidad que voluntariamente presente la información de sus ganancias por acción.

Definiciones

- NIC 33.5* ▶ Acción ordinaria: Instrumento de patrimonio que está subordinado a todas las demás clases de instrumentos de patrimonio.
- NIC 33.7* ▶ Acción ordinaria potencial: Instrumento financiero u otro contrato que puede dar derecho a sus propietarios a recibir acciones ordinarias.
Ejemplos:
- Acciones preferentes.
 - Deuda convertible.
 - Warrants u opciones sobre acciones.
 - Derechos procedentes de otros contratos, como los contratos para la adquisición de un negocio u otros activos.

Ganancias básicas por acción

- NIC 33.10* ▶ Se calculan dividiendo los beneficios o pérdidas del período, atribuibles a los accionistas ordinarios de la matriz, entre la media ponderada del número de acciones ordinarias en circulación durante el período.

Resultado para el cálculo de las ganancias básicas por acción

- NIC 33.12-14* ▶ Es el beneficio o pérdida del período, después de deducir:
- Impuestos.
 - Dividendos después de impuestos de las acciones preferentes.

6. GANANCIAS POR ACCIÓN

- Los dividendos de las acciones preferentes pendientes de pago, acordados en el período tanto para acciones acumulativas como no-acumulativas.
- Cualquier otro efecto producido por las acciones preferentes.

Número de acciones para el cálculo de las ganancias básicas por acción

- NIC 33.19-20* ▶ Es el promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación durante el período, teniendo en cuenta los incrementos y disminuciones del capital social.
- NIC 33.24* ▶ Las “Acciones con emisión condicionada” se consideran en circulación únicamente desde la fecha en que se cumplan las condiciones establecidas.
- NIC 33.26, 27* ▶ Si las acciones son emitidas o canceladas sin que exista variación en los recursos de la entidad, el número de acciones en circulación se ajusta retroactivamente, esto se aplica a:
- Dividendos en acciones.
 - Cualquier derecho de suscripción implícito en otra emisión de acciones.
 - Desdoblamiento (“split”) o concentración (“reverse split”) de las acciones.

Ganancias diluidas por acción

- NIC 33.32* ▶ Para calcular las ganancias diluidas por acción hay que ajustar las ganancias básicas por acción por lo siguiente:
- El efecto que tendría sobre las ganancias o pérdidas la conversión de las acciones ordinarias potenciales:
- NIC 33.33*
- Cualquier dividendo, interés u otra partida registrada, neto del efecto impositivo, que corresponda a instrumentos que puedan ser convertidos en acciones ordinarias. Un ejemplo sería añadir los costes financieros después de impuestos de la deuda convertible.
 - Cualquier otro cambio en ingresos o gastos que se realizaría si se convirtieran las acciones ordinarias potenciales que sean dilusivas.
- NIC 33.32*
- Y el incremento en el número medio ponderado de acciones en circulación que se emitirían como resultado de la conversión de las acciones ordinarias potenciales que sean dilusivas.
- NIC 33.36*
- Se considera que las acciones ordinarias potenciales se convierten en acciones ordinarias al inicio del ejercicio o en la fecha en que se emite la acción ordinaria potencial, si es posterior.

- NIC 33.43 ► Sólo hay que ajustar aquellos instrumentos que supongan una dilución de las ganancias por acción.
- NIC 33.64 ► Si el número de acciones ordinarias o de acciones ordinarias potenciales en circulación se incrementa o disminuye sin que exista variación de los recursos de la entidad, ya sea por capitalización de ganancias, emisiones gratuitas, desdoblamiento de acciones o agrupación de acciones, se ajusta retroactivamente el cálculo de las ganancias diluidas por acción.

Tratamiento de las opciones sobre acciones

- NIC 33.46 ► El ejercicio potencial de las opciones debería ser tratado como dos emisiones de acciones por separado:
- Una emisión de acciones al precio medio de mercado del período. El número de acciones estimadas que serían emitidas de esta manera se obtiene dividiendo la totalidad de los recursos obtenidos del ejercicio de las opciones entre el precio medio de las acciones durante el período.
 - Una emisión adicional del resto de las acciones a título gratuito.
- NIC 33.46 ► El primero de estos aspectos es ignorado para el cálculo de las ganancias diluidas por acción, mientras que el número de acciones del segundo se añade al denominador.

Acciones con emisión condicionada

- NIC 33.52 ► Para el cálculo de las ganancias diluidas por acción:
- Si se cumplen las condiciones durante el ejercicio, se incluyen en el cálculo el número de acciones emitidas como si se hubieran emitido al principio del ejercicio (o desde la fecha del acuerdo de emisión condicionada, si fuera posterior).
 - Si no se cumplen las condiciones, se incluyen en el cálculo el número de acciones que se emitirían si la fecha de balance fuera el final del período de contingencia (período de cumplimiento de las condiciones).
 - No se permite rectificar las ganancias diluidas por acción de ejercicios anteriores si el período de contingencia termina y las condiciones no se han cumplido.

Contrato a liquidar en efectivo o acciones

- NIC 33.58 ► Los contratos a liquidar en efectivo o en acciones a elección del emisor se incluyen en el cálculo de las ganancias diluidas por acción.
- NIC 33.60 ► Para los contratos a liquidar en efectivo o en acciones a elección del

6. GANANCIAS POR ACCIÓN

tenedor se considera la opción más dilusiva al calcular las ganancias diluidas por acción.

Contratos de recompra de acciones

- NIC 33.63 ▶ Los contratos que obligan a la entidad a recomprar sus propias acciones se incluyen en el cálculo de las ganancias por acción si tienen un efecto dilusivo. Si los contratos tienen un valor intrínseco positivo (el precio de ejercicio es superior al de mercado) durante el período, el efecto se calcula como sigue:
- Se supone que, al principio del período, se van a emitir acciones suficientes (al precio de mercado medio durante el período) para cumplir con el contrato.
 - Se supone que los fondos recaudados gracias a la emisión de las acciones se van a utilizar para el cumplimiento del contrato.
 - Las acciones ordinarias adicionales (diferencia entre el número de acciones emitidas y el número de acciones recibidas con el cumplimiento del contrato) se incluyen en el cálculo de la ganancia diluida por acción.

Desgloses requeridos

- NIC 33.66 ▶ Las ganancias por acción, tanto en su versión básica como diluida, se presentarán con la misma importancia en la cuenta de resultados, para todos los períodos que se incluyan en los estados financieros.
- NIC 33.70 ▶ Las notas deben incluir:
- Los numeradores de las ganancias por acción, tanto básicas como diluidas, conciliados con el beneficio o pérdida atribuible a la matriz.
 - La media ponderada del número de acciones utilizadas como denominador en el cálculo de las ganancias básicas y diluidas por acción, conciliando el uno con el otro.
 - Las conciliaciones anteriores deben incluir el efecto individual de cada clase de instrumentos que afecte a las ganancias por acción.
 - La existencia de instrumentos potencialmente dilusivos no incluidos en el cálculo de la ganancia diluida por acción porque no tenían un efecto dilusivo en los períodos incluidos en los estados financieros.
 - Una descripción de las transacciones con acciones ordinarias o acciones ordinarias potenciales ocurridas después de la fecha del balance y que hubieran afectado al cálculo de las ganancias por acción.

- Si se presentan en los estados financieros resultados de actividades que continúan, se deben incluir tanto las ganancias por acción correspondientes a los resultados totales como a los resultados de actividades que continúan.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Ganancias por acción</i>	
▶ No se requiere su presentación.	▶ Se exige la presentación de las ganancias básicas y diluidas por acción.

SECCIÓN 7: INFORMACIÓN A DESGLOSAR SOBRE PARTES VINCULADAS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 24 - Información a revelar sobre partes vinculadas.

Alcance

- NIC 24.2* ▶ Esta norma se refiere a:
- La identificación de partes vinculadas y sus transacciones.
 - La identificación de los saldos pendientes entre una entidad y sus partes vinculadas.
 - La identificación de las circunstancias que requieren el desglose de los puntos anteriores.
 - La determinación de los desgloses a incluir sobre dichas partidas.
- NIC 24.3* ▶ Esta norma exige desglosar información sobre las transacciones realizadas con partes vinculadas y los saldos pendientes con ellas.
- NIC 24.11* ▶ Las siguientes entidades no se considerarán necesariamente partes vinculadas a los efectos de esta norma:
- Dos entidades que tengan un consejero o alto directivo común.
 - Dos participantes en un negocio conjunto (joint venture).
 - La entidad que presenta sus estados financieros y:
 - Las entidades que la proporcionen financiación.
 - Los sindicatos con los que trate.
 - Las entidades públicas.
 - Los ministerios y delegaciones gubernamentales.
 - Sus clientes, proveedores o cualquier otro que cree una dependencia económica a causa del volumen de las transacciones de negocio que se realicen con ellos.

Definiciones

- NIC 24.9* ▶ Una parte se considera vinculada si:
- Directamente o indirectamente controla, es controlada o está bajo control común, tiene una participación en la entidad que le permite tener una influencia significativa sobre ella, o tiene control conjunto sobre la entidad.

7. INFORMACIÓN A DESGLOSAR SOBRE PARTES VINCULADAS

- Es una entidad asociada.
 - Es un negocio conjunto, donde la entidad es uno de los partícipes.
 - Es una persona clave de la dirección de la entidad o de su matriz (personas con autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad).
 - Es un familiar cercano (cónyuge, hijos, hijos del cónyuge y personas que dependan del individuo o del cónyuge) de cualquier persona indicada en los puntos primero y cuarto anteriores.
 - Es una entidad que está controlada, controlada conjuntamente o influida significativamente, directa o indirectamente, por las personas de los puntos anteriores, o estas personas mantienen derechos de voto significativos en dicha entidad.
 - Es un plan de pensiones de los empleados de la entidad o de cualquier entidad que sea parte vinculada de la misma.
- ▶ **Transacción entre partes vinculadas:** Cualquier traspaso de recursos, servicios u obligaciones entre partes vinculadas, con independencia de que se cargue o no un precio.
- ▶ **Control:** Una parte tiene control cuando tiene el poder de dirigir las políticas financieras y operativas de una entidad, para obtener los beneficios de sus actividades.
- ▶ **Influencia significativa:** Es el poder para participar en las decisiones financieras y operativas de una entidad, pero sin tener control sobre ellas. Puede obtenerse mediante participación en la propiedad, por disposición legal o estatutaria, o por contrato.

Desgloses requeridos

- NIC 24.12* ▶ Las relaciones entre la matriz y sus subsidiarias deben ser desglosadas en los estados financieros, con independencia de que se hayan producido transacciones entre ellas.
- NIC 24.17* ▶ Si se han producido transacciones con partes vinculadas se debe desglosar:
- La naturaleza de las relaciones.
 - Las transacciones y los saldos pendientes que sean necesarios para la comprensión adecuada de los estados financieros.
- ▶ Como mínimo se debe desglosar:
- El importe de las transacciones.

- Los saldos pendientes y sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados, la forma de liquidación y cualquier garantía otorgada o recibida.
- Las provisiones de insolvencias relativas a los saldos pendientes y la dotación del ejercicio.

NIC 24.22 ▶ Las partidas de contenido similar pueden presentarse agregadas, a menos que su desagregación sea necesaria para entender los efectos de las operaciones entre partes vinculadas en los estados financieros de la entidad.

NIC 24.18 ▶ Los desgloses se deben realizar separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- La matriz.
- Las entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.
- Las filiales.
- Las asociadas.
- Los negocios conjuntos en los que participe la entidad.
- El personal clave de la dirección de la entidad o de su matriz.
- Otras partes vinculadas.

NIC 24.20 ▶ Ejemplos de transacciones con partes vinculadas que deben desglosarse:

- Compra o venta de bienes, inmuebles u otros activos.
- Prestación o recepción de servicios.
- Arrendamientos.
- Transferencias de investigación y desarrollo.
- Contratos de licencia.
- Contratos de financiación.
- Avales y garantías.
- Liquidación de pasivos por cuenta de la entidad o por cuenta de otra parte vinculada.

NIC 24.16 ▶ Se deben desglosar las remuneraciones recibidas por el personal clave de la dirección en total y para cada una de las siguientes categorías:

- Retribuciones a corto plazo a los empleados.
- Prestaciones por pensiones.
- Otras prestaciones a largo plazo.

7. INFORMACIÓN A DESGLOSAR SOBRE PARTES VINCULADAS

- Indemnizaciones por despido.
- Pagos basados en acciones.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Transacciones con partes vinculadas</i>	
<p>▶ Sólo se desglosan las transacciones con compañías del grupo y asociadas y miembros del órgano de administración. Las otras relaciones de vinculación no están reguladas.</p>	<p>▶ Se consideran partes vinculadas aquellas entidades que controlen, sean controladas o puedan influir significativamente en la dirección de la entidad; el personal clave o sus familiares cercanos y las entidades sobre las que controlen o puedan influir significativamente.</p>

SECCIÓN 8: ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVIDADES INTERRUMPIDAS

Normativa aplicable

- ▶ NIIF 5 - Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

Alcance

- NIIF 5.2* ▶ Aplica a la clasificación y presentación de:
- Los activos no corrientes, y
 - Los grupos de activos enajenables y sus pasivos asociados (en adelante grupos enajenables).
- Que sean mantenidos para la venta.
- NIIF 5.5* ▶ No aplica a la valoración de los activos siguientes:
- Impuestos anticipados (NIC 12).
 - Activos correspondientes a retribuciones a los empleados (NIC19).
 - Activos financieros regulados en la NIC 39.
 - Inversiones inmobiliarias registradas al valor razonable (NIC 40).
 - Activos no corrientes valorados al valor razonable menos el coste estimado de venta de acuerdo con la NIC 41.
 - Derechos contractuales de los contratos de seguros (NIIF 4).

Clasificación

- NIIF 5.6* ▶ Se clasifica un activo no corriente (o un grupo enajenable) como mantenido para la venta, si su valor en libros se recuperará principalmente a través de una venta, en lugar de por su uso continuado. Se deben cumplir los siguientes requisitos:
- NIIF 5.7* • Los activos se encuentran en condiciones de venta en su estado actual.
- NIIF 5.8* • Debe existir una probabilidad muy alta de que la venta se realice (la Dirección ha establecido e iniciado un plan de venta, está activamente buscando compradores y ha establecido un precio de venta razonable).
- NIIF 5.9* • Se espera realizar la venta en el transcurso de un año desde la clasificación del activo no corriente (o grupo enajenable) como mantenido para la venta. La clasificación no cambia por un retraso en la venta causado por eventos ajenos a la entidad.

8. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVIDADES INTERRUMPIDAS

- NIF 5.13* ▶ Una entidad no clasificará un activo no corriente (o grupo enajenable) como mantenido para la venta si va a ser retirado de su uso o abandonado temporal o definitivamente.

Valoración

- NIF 5.15* ▶ Los activos mantenidos para la venta se valorarán al menor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costes de venta.
- ▶ Si un activo mantenido para la venta forma parte de un grupo enajenable, la valoración se realizará para la totalidad de los activos y pasivos que componen el grupo.
- NIF 5.17* ▶ Si se espera que la venta se produzca en un plazo superior a un año, los costes estimados de venta se descontarán a su valor actual. Cualquier incremento del valor actual del coste de venta derivado del paso del tiempo se registra como gasto financiero en la cuenta de resultados.

Pérdidas por deterioro y reversiones

- NIF 5.20* ▶ Se reconocerá una pérdida por deterioro por cualquier depreciación inicial o posterior de un activo.
- NIF 5.21* ▶ Se reconocerán las ganancias como consecuencia de revalorizaciones posteriores, dentro del límite de las pérdidas por deterioro anteriormente reconocidas.
- NIF 5.25* ▶ No se pueden amortizar los activos clasificados como mantenidos para la venta. Los intereses y otros gastos atribuibles a los pasivos incluidos en un grupo enajenable mantenido para la venta se contabilizan como gastos.

Cambios en el plan de venta

- NIF 5.26,27* ▶ Se debe cambiar la clasificación de un activo (o grupo enajenable) que deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta. Se valora al menor entre:
- El importe en libros que tenía antes de su clasificación como mantenido para la venta, ajustado por las depreciaciones, amortizaciones o revalorizaciones que pudieran haberse reconocido si no se hubiera clasificado como mantenido para la venta.
 - Su importe recuperable en la fecha en la que se toma la decisión de no venderlo.

- NIF 5.28* ▶ Los ajustes correspondientes se registran en la cuenta de resultados del período en el cual se dejen de cumplir los criterios para su clasificación como mantenido para la venta.
- NIF 5.28* ▶ En el caso de que estos ajustes procedan de activos materiales o inmateriales que habían sido revalorizados de acuerdo con la NIC 16 ó 38 antes de su clasificación como mantenidos para la venta, los ajustes se registran como una revalorización o pérdida de valor de acuerdo con estas normas.

Desgloses requeridos sobre los activos no corrientes mantenidos para la venta

- NIF 5.38* ▶ Se presentan separadamente de otros activos y pasivos en el balance y en las notas.
- ▶ Los activos y pasivos de un grupo enajenable no se compensan.
 - ▶ Se desglosa cualquier ingreso o gasto reconocido directamente en patrimonio.
- NIF 5.40* ▶ No se presenta ni modifica la información comparativa de períodos anteriores.
- NIF 5.41* ▶ Descripción de los activos no corrientes (o grupo enajenable).
- ▶ Las circunstancias de la venta, las expectativas y el calendario previsto.
 - ▶ El resultado reconocido por deterioro o reversiones de deterioro y, si no se ha desglosado individualmente en la cuenta de resultados, el epígrafe donde se incluye.
 - ▶ El segmento del negocio afectado (si aplica).

Actividades interrumpidas

- NIF 5.32* ▶ Una actividad interrumpida es un componente de una entidad que ha sido enajenado o clasificado como mantenido para su venta y:
- Representa una línea de negocio específica o una de las áreas geográficas en las que opera la entidad.
 - Forma parte de un plan individual de interrupción de una línea de negocio o de las operaciones de un área geográfica, o
 - Es una entidad dependiente adquirida con la finalidad exclusiva de su venta posterior.

8. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVIDADES INTERRUMPIDAS

Ejemplo

- ▶ La entidad X tiene tres segmentos: hoteles, manufacturación y venta minorista. La entidad estima que el segmento hoteles es incompatible con su política a largo plazo; la dirección ha decidido vender los 20 hoteles que constituyen su segmento hotelero.
 - Conclusión: es una actividad interrumpida.
- ▶ Siguiendo una estrategia alternativa, la dirección podría decidir prescindir únicamente de los ocho hoteles con peor rendimiento del segmento.
 - Conclusión: probablemente no se trata de una actividad interrumpida.

Desgloses requeridos sobre actividades interrumpidas

- NIIF 5.33* ▶ En la cuenta de resultados:
- El beneficio o pérdida después de impuestos:
 - De las actividades interrumpidas.
 - De la valoración al valor razonable menos los costes de venta.
 - Del retiro de los activos integrantes de las actividades interrumpidas.
 - ▶ Un análisis del importe anterior, detallando:
 - Los ingresos ordinarios, gastos y los resultados antes de impuestos de las actividades interrumpidas y el correspondiente gasto por impuesto sobre sociedades.
 - El resultado reconocido en la valoración al valor razonable menos los costes de venta o en el retiro de los activos de las actividades interrumpidas y el correspondiente gasto por impuesto sobre sociedades.
 - ▶ Los flujos netos de efectivo de las actividades de explotación, de inversión y de financiación correspondientes a las actividades interrumpidas.
- NIIF 5.34* ▶ Se debe presentar información comparativa de ejercicios anteriores.

Primera aplicación

- NIIF 1.34A* ▶ La NIIF 5 requiere su aplicación prospectiva a todos los activos no corrientes que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta a partir del 1 de enero de 2005.

- ▶ Las entidades pueden elegir aplicar la NIIF 5 antes de dicha fecha, siempre que se hubieran obtenido las valoraciones y otras informaciones necesarias cuando se cumplieran los criterios para su clasificación.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Activos no corrientes mantenidos para la venta</i>	
▶ No se contempla.	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se exige: <ul style="list-style-type: none"> - Una clasificación y presentación específica. - Su valoración al menor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costes de venta. - Unos desgloses detallados.
<i>Actividades interrumpidas</i>	
▶ No se contempla.	▶ Se exigen desgloses detallados respecto a las cifras de la cuenta de resultados, de los flujos de efectivo y de otra información referente a las actividades interrumpidas.

SECCIÓN 9: CONSOLIDACIÓN Y COMBINACIONES DE NEGOCIO

Normativa aplicable

- ▶ NIC 27 - Estados financieros consolidados y separados.
- ▶ NIC 28 - Inversiones en entidades asociadas.
- ▶ NIC 31 - Participaciones en negocios conjuntos.
- ▶ SIC 12 - Consolidación. Entidades con Cometido Especial.
- ▶ SIC 13 - Entidades controladas conjuntamente. Aportaciones no monetarias de los partícipes.
- ▶ NIIF 3 - Combinaciones de negocios.

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

Alcance

- NIC 27.1.4* ▶ La norma es aplicable en la preparación y presentación de los estados financieros consolidados de un grupo de entidades bajo el control de una empresa dominante, siendo los estados financieros consolidados los estados financieros de un grupo presentados como si fuese una sola entidad.

Definiciones

- NIC 27.4* ▶ Un grupo está formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes.
- ▶ Una dominante es una entidad que tiene una o más entidades dependientes.
 - ▶ Una entidad dependiente es una entidad que está bajo el control de otra entidad (la entidad dominante).
 - ▶ Control es el poder para dirigir las políticas financieras y operacionales de una entidad con el fin de obtener beneficios de sus actividades.
 - ▶ Intereses minoritarios son la parte de los resultados y de los activos netos de una entidad dependiente que no corresponden, ni directa ni indirectamente, a la entidad dominante.

Control sobre una entidad dependiente

- NIC 27.13* ▶ Se presume la existencia de control cuando la dominante posea, directa o indirectamente, acciones que representen más de la mitad de los derechos de voto de la entidad dependiente.

9. CONSOLIDACIÓN Y COMBINACIONES DE NEGOCIO

- ▶ También se presume la existencia de control, incluso si la dominante posee menos de la mitad de los derechos de voto, cuando tenga el poder sobre:
 - Más de la mitad de éstos derechos, gracias a acuerdos con otros inversores.
 - La decisión en las políticas financieras y operacionales de la entidad dependiente por una disposición legal o estatutaria o por un acuerdo.
 - El nombramiento o la revocación de la mayoría de los miembros del órgano rector de la entidad dependiente.
 - La mayoría de los votos del órgano rector de la entidad dependiente.

Derechos de voto potenciales

- NIC 27.14,15* ▶ Una entidad puede tener opciones de compra sobre acciones de otra entidad, instrumentos de deuda convertibles en acciones u otros derechos similares.
- ▶ Cuando se abre el período para ejercitar dichos derechos, los mismos deben tenerse en cuenta a la hora de evaluar el control, o la influencia significativa, que puede tener una entidad sobre la otra.

Control sobre una Entidad con Cometido Especial (ECE)

- SIC 12.8-10* ▶ El control sobre una ECE debe ser valorado a la luz de la relación que une a la misma con la entidad que consolida.
- ▶ Suele existir dicho control cuando las actividades de la ECE están predeterminadas en sus estatutos o en acuerdos semejantes.
 - ▶ Adicionalmente, los siguientes factores indican control:
 - La ECE enfoca sus actividades para cubrir las necesidades de la matriz y proporcionarle beneficios.
 - La matriz tiene sustantivos poderes de decisión.
 - La matriz obtiene la mayor parte de los beneficios de la ECE.
 - La matriz retiene la mayor parte de los riesgos residuales o de propiedad relativos a la ECE o a sus activos, con el propósito de obtener beneficios.

Obligación de consolidar

- NIC 27.9,10* ▶ Una dominante está obligada a preparar estados financieros consolidados salvo que sea una matriz intermedia que pertenezca total o parcialmente a otra matriz superior, los accionistas minoritarios no se opongan a que no se preparen estados financieros consolidados del subgrupo y se cumplan las siguientes condiciones:

- La entidad no tenga acciones ni deuda que cotice.
- La entidad no tenga previsto emitir acciones o instrumentos de deuda que vayan a cotizar.
- La matriz superior presente estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF.

NIC 27.20 ▶ No se excluirán del perímetro de consolidación las entidades dependientes que tengan una actividad diferente.

NIC 27.12 ▶ Las entidades dependientes que cumplan las características de activo mantenido para la venta, según la NIIF 5, se contabilizarán de acuerdo con esa norma.

Principios de consolidación por integración global

NIC 27.22-25 ▶ Las entidades dependientes se deben consolidar mediante el método de integración global. Este método supone:

- La combinación cuenta a cuenta de los estados financieros individuales.
- La eliminación de las inversiones de la matriz en las dependientes y su participación en los fondos propios.
- La eliminación de saldos, transacciones y beneficios y pérdidas no realizados entre compañías del grupo.
- La presentación separada de la participación de socios externos (intereses minoritarios) en los beneficios y en los recursos propios. Esto implica:
 - El importe que les correspondía a la fecha de adquisición de la participación, y
 - La participación de los accionistas minoritarios en los movimientos de fondos propios desde entonces.

NIC 27.33 ▶ Los intereses minoritarios se incluyen dentro del patrimonio en el balance consolidado, pero separados de las partidas de patrimonio correspondientes a la matriz.

NIC 27.35 ▶ Cuando las pérdidas aplicables a los intereses minoritarios sean superiores al importe de los intereses minoritarios en el patrimonio de la entidad dependiente, el exceso se asignará como disminución de las partidas de la dominante, salvo que los minoritarios tengan una obligación vinculante de cubrir dichas pérdidas.

NIC 27.23 ▶ Los derechos potenciales de voto no se tendrán en cuenta en el cálculo del porcentaje a consolidar.

Ajustes de homogeneización

Cierres contables diferentes

- NIC 27.26,27 ▶ Las cuentas de la entidad dependiente deben cerrarse preferiblemente en la misma fecha que las cuentas de la matriz y, en cualquier caso, el máximo desfase temporal permitido es de tres meses.
- ▶ Si las fechas de cierre difieren, los estados financieros de la entidad dependiente deben ajustarse para incorporar hechos y transacciones significativos ocurridos entre las dos fechas.
 - ▶ Para conservar la comparabilidad, la extensión de los períodos contables y el desfase en las fechas de cierre contable tienen que ser las mismas todos los años.

Políticas contables diferentes

- NIC 27.28 ▶ Todos los estados financieros individuales a consolidar deben confeccionarse bajo los mismos principios contables.

Desgloses requeridos en los estados financieros consolidados

- NIC 27.40 ▶ La naturaleza de la relación existente entre una matriz y una entidad considerada dependiente a pesar de que la matriz tenga menos de la mitad de los derechos de voto.
- ▶ Las razones por las que una matriz no posee el control sobre una dependiente a pesar de tener más de la mitad de los derechos de voto.
 - ▶ La fecha de cierre de los estados financieros de una entidad dependiente cuando sea distinta a la fecha de cierre de la matriz y las razones de dicho desfase.
 - ▶ La naturaleza de las restricciones que pudieran impedir el traspaso de fondos de las filiales a su matriz.

CONTABILIZACIÓN DE INVERSIONES EN ENTIDADES ASOCIADAS

Alcance

- NIC 28.1 ▶ Esta norma desarrolla el tratamiento contable a emplear por el inversor en entidades asociadas.
- ▶ Es aplicable tanto a los estados financieros consolidados, como a los estados financieros individuales del inversor.

- ▶ La norma no será aplicable a las inversiones realizadas por empresas de capital riesgo, mutuas, fondos de inversión y otras entidades similares. Las inversiones realizadas por este tipo de entidades se valorarán al valor razonable de acuerdo con la NIC 39, reflejando los cambios en el resultado del ejercicio.

Definiciones

- NIC 28.2* ▶ Una asociada es una entidad en la que el inversor tiene influencia significativa, y que no es una entidad dependiente ni una “joint venture”.
- NIC 28.2* ▶ Influencia significativa es el poder para participar en las políticas financieras y operacionales de la filial sin llegar a tener el control sobre dichas políticas:
- NIC 28.6*
- Se entiende que existe influencia significativa cuando el inversor dispone de al menos un 20% de los derechos de voto en la filial; y, por el contrario, se entiende que no existe dicha influencia significativa si dispone de menos del 20% de los votos. Ambas presunciones son rebatibles.
- NIC 28.8*
- Se tendrán en cuenta los derechos potenciales de voto para evaluar la existencia de influencia significativa.
- NIC 28.7*
- La existencia de influencia significativa se evidencia por uno o varios de los siguientes aspectos:
 - Representación en el consejo de administración.
 - Participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones.
 - Transacciones significativas entre el inversor y la participada.
 - Intercambio de personal directivo.
 - Suministro de información técnica esencial.

Métodos de puesta en equivalencia y de coste

- NIC 28.11,12* ▶ Puesta en equivalencia: Al inicio, la inversión se contabiliza a precio de coste, y posteriormente se ajusta en función de las variaciones en el valor teórico contable de la inversión:
- El valor teórico de la inversión se halla en función del porcentaje de participación real en el capital de la asociada y no tendrá en cuenta los derechos potenciales de voto.
- ▶ Las variaciones del valor por puesta en equivalencia cada año, se registrarán de la siguiente manera:

9. CONSOLIDACIÓN Y COMBINACIONES DE NEGOCIO

- La proporción del inversor en los resultados de la entidad asociada debe reflejarse en la cuenta de resultados del inversor.
- La proporción del inversor en los cambios directos en fondos propios de la entidad asociada (que no hayan pasado por su cuenta de resultados) deben reflejarse directamente en los fondos propios de las cuentas consolidadas del inversor.

Contabilización de asociadas en los estados financieros consolidados

- NIC 28.13* ▶ Las inversiones en entidades asociadas se consolidan mediante el método de puesta en equivalencia, con dos excepciones:
- Cuando la influencia sobre la asociada es temporal ya que la inversión cumple las características de un activo dispuesto para la venta según la NIIF 5.
 - Cuando, habiendo también inversiones en entidades dependientes, se cumplen los requisitos de dispensa de la obligación de presentar estados financieros consolidados (NIC 27).
- ▶ Adicionalmente, se permite emplear métodos de valoración de inversiones en asociadas alternativos al método de puesta en equivalencia cuando la matriz pertenece completa o parcialmente a otra matriz superior, y:
- Los accionistas minoritarios hayan sido informados y no hayan manifestado objeción a la no-utilización del método de puesta equivalencia.
 - La entidad no tenga acciones ni deuda que coticen.
 - La entidad no tenga previsto emitir acciones o instrumentos de deuda que vayan a cotizar.
 - La matriz superior presente estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF.
- NIC 28.21* ▶ La participación de un grupo en una asociada será la suma de las participaciones mantenidas por la dominante y las dependientes. Se ignoran las participaciones de otras asociadas o negocios conjuntos del grupo.

Ajustes de homogeneización

- NIC 28.20-28* ▶ Los ajustes sobre principios contables, eliminación de saldos y transacciones y por cierres contables diferentes indicados para las entidades dependientes son también de aplicación para las asociadas.
- NIC 28.22* ▶ Se eliminará la porción de las ganancias o pérdidas que correspondan al inversor en las transacciones entre asociadas y otras entidades del grupo.

Límites al reconocimiento de pérdidas de la filial en los libros del inversor

- NIC 28.29,30* ▶ El inversor reconocerá las pérdidas de la asociada hasta el límite de su inversión neta en la asociada (incluyendo cualquier partida que por su fondo económico forme parte de la inversión neta en la asociada), salvo que tenga que constituir un pasivo para cubrir las pérdidas adicionales por haber incurrido en una obligación legal o implícita.
- Las pérdidas no reconocidas, tanto del período actual como las acumuladas, deben desglosarse en las notas.

NIC 28.37 **Desgloses en los estados financieros**

- ▶ Información financiera resumida de las entidades asociadas, incluyendo el importe agregado de activos, pasivos, ingresos ordinarios y resultado del ejercicio.
- ▶ El valor razonable de las inversiones en entidades asociadas que tienen una cotización oficial.
- ▶ Las razones por las cuales el inversor, a pesar de no disponer del 20% de los derechos de voto, tiene una influencia significativa sobre una entidad asociada.
- ▶ Las razones por las cuales el inversor, a pesar de disponer de más del 20% de los derechos de voto, no tiene influencia significativa sobre una entidad asociada.
- ▶ La fecha de cierre de los estados financieros de las entidades asociadas si es distinta de la fecha de cierre del inversor.
- ▶ La naturaleza de las restricciones que pudieran impedir el traspaso de fondos de una asociada al inversor.
- ▶ Mención a aquellas entidades asociadas que no se hayan valorado según el método de puesta en equivalencia.
- ▶ Información financiera resumida sobre las entidades asociadas que no se hayan contabilizado por puesta en equivalencia, incluyendo los activos totales, los pasivos totales, ingresos ordinarios y resultado del ejercicio.

INFORMACIÓN FINANCIERA DE PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS

Alcance

- NIC 31.1* ▶ La norma es aplicable a:
- La contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, a excepción de las inversiones realizadas por empresas de capital riesgo, mutuas, fondos

de inversión y otras entidades similares (NIC 39).

- La presentación de la información financiera de activos, pasivos, gastos e ingresos de “joint ventures” en los estados financieros de inversores y partícipes.
- ▶ La norma es aplicable a los “joint ventures” según su definición en la NIC 31 con independencia de la forma jurídica que puedan adoptar.

Definiciones

- NIC 31.3*
- ▶ Un negocio conjunto o “joint venture” es un acuerdo contractual en el que dos o más partícipes emprenden una actividad económica bajo control conjunto y que exige que las decisiones financieras y operativas se tomen con el consentimiento de todas las partes que comparten el control.
 - ▶ Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica.
 - ▶ Un partícipe es cualquiera de las partes de la “joint venture” que comparte el control sobre la actividad de la misma.
 - ▶ Inversor es cualquiera de las partes de la “joint venture” que no tiene control sobre la actividad de la misma.

Acuerdo contractual

- NIC 31.9*
- ▶ La existencia de un acuerdo contractual distingue a las inversiones que implican control conjunto de las inversiones en asociadas. No son “joint ventures” las actividades que no tienen un acuerdo contractual que establezca el control conjunto.
- NIC 31.10*
- ▶ El acuerdo contractual puede adoptar cualquier forma jurídica (contrato entre los partícipes, estatutos u otros reglamentos del negocio conjunto o actas de las reuniones entre los partícipes).
 - ▶ Suele tratar temas como:
 - La actividad, duración y las obligaciones que tiene la “joint venture” de aportar información.
 - El proceso de nombramiento del Consejo de Administración, o cualquier otro órgano de gobierno equivalente, de la “joint venture” y los derechos de voto de los partícipes.
 - Las aportaciones de capital de los partícipes.
 - Proporciones de reparto entre los partícipes de la producción, los ingresos, los gastos o los resultados de la “joint venture”.

Tres tipos de "joint venture"

- NIC 31.3 ▶ Explotaciones controladas conjuntamente.
- ▶ Activos controlados conjuntamente.
- ▶ Entidades controladas conjuntamente.

Explotaciones controladas conjuntamente

- NIC 31.13 ▶ En este caso los partícipes utilizan sus propios activos y recursos en lugar de establecer una entidad o estructura financiera específica.
- NIC 31.15 ▶ La NIC 31 obliga al partícipe a registrar en sus libros:
- Los activos que controla y los pasivos en los que incurre.
 - Los gastos que le ocasionan las operaciones controladas conjuntamente y la proporción de ingresos que obtiene de la venta de bienes o servicios por la "joint venture".

Activos controlados conjuntamente

- NIC 31.21 ▶ La NIC 31 obliga al partícipe a registrar en sus libros:
- La proporción de los activos controlados conjuntamente. Dichos activos serán clasificados de acuerdo con la naturaleza de los mismos.
 - Cualquier pasivo en el que incurra individualmente.
 - Su proporción de los pasivos incurridos conjuntamente con los otros partícipes.
 - La parte correspondiente de los ingresos del negocio conjunto, junto con su proporción de cualquier gasto incurrido por la "joint venture".
 - Cualquier gasto en el que haya incurrido individualmente en relación a su participación en la "joint venture".

Entidades controladas conjuntamente

- NIC 31.30 ▶ Tratamiento de referencia: Consolidación proporcional. La participación en activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad controlada conjuntamente tiene que ser incluida en los estados financieros del partícipe cuenta a cuenta. Pudiéndose presentar conjuntamente en las mismas partidas o en partidas separadas de las correspondientes a la propia entidad.
- NIC 31.38 ▶ Tratamiento alternativo permitido: Método de puesta en equivalencia.
- NIC 31.42 ▶ Si la inversión en la entidad se mantiene exclusivamente para la venta a corto plazo, de acuerdo con la NIIF 5, se contabilizará en base a lo establecido en dicha norma.

Exenciones

- NIC 31.2* ▶ No aplicará el método de consolidación proporcional ni el método de puesta en equivalencia, cuando:
- El interés en el negocio conjunto es temporal, ya que la inversión cumple las características de un activo dispuesto para la venta según la NIIF 5.
 - Se cumplen los requisitos de la NIC 27 para no presentar estados financieros consolidados, o
 - El participante pertenece completa o parcialmente a una matriz superior y los accionistas minoritarios han sido informados y no han manifestado objeciones a que no se apliquen dichos métodos, siempre que:
 - Ni las acciones ni las deudas del partícipe coticen en bolsa.
 - El partícipe no tenga previsto emitir acciones ni deuda cotizable.
 - Una matriz superior presente estados financieros de acuerdo con las NIIF.

Transacciones con una "joint venture"

- NIC 31.48-50* ▶ Hay que aplicar unas normas similares sobre la eliminación de beneficios y pérdidas no realizadas a las recogidas en la NIC 28 para las entidades asociadas.
- SIC 13.5* ▶ En el caso de aportaciones no dinerarias a una "joint venture" el partícipe debe registrar cualquier beneficio o pérdida surgida del traspaso en la proporción de participación de los otros partícipes a no ser que:
- Los riesgos y beneficios de la propiedad del activo aportado no hayan sido transferidos a la entidad controlada conjuntamente.
 - La ganancia o pérdida producida por la aportación no dineraria no pueda ser medida de manera fiable.
 - Los activos no dinerarios aportados sean similares a aquellos aportados por los otros partícipes.

Desgloses en los estados financieros

- NIC 31.54-57* ▶ Detalle y descripción de los intereses en "joint ventures" significativos.
- ▶ El partícipe de una o más entidades controladas conjuntamente debe indicar:
- Porcentaje de participación en cada una de ellas.
 - Método de consolidación / integración.
 - Magnitudes económicas de las entidades controladas:

- Activo circulante y activo fijo.
 - Pasivo exigible y pasivo a largo plazo.
 - Ingresos y gastos.
- ▶ Detalles de:
- Los pasivos contingentes asumidos individualmente en relación con “joint ventures”, y la participación en los pasivos contingentes incurridos conjuntamente con los otros partícipes.
 - La proporción de los pasivos contingentes propios de la “joint venture” de los cuáles el partícipe también es responsable.
 - Los pasivos contingentes que surjan porque el partícipe es responsable solidario de los pasivos asumidos individualmente por otros partícipes de la “joint venture”.
 - Cualquier compromiso de inversión del partícipe en relación con su participación en la “joint venture”.
 - Su participación en los compromisos de inversión asumidos conjuntamente con otros partícipes, y
 - La participación en los compromisos de inversión de la propia “joint venture”.

COMBINACIONES DE NEGOCIOS

Alcance

- NIIF 3.1* ▶ Contabilización de adquisiciones incluyendo:
- Identificación del adquirente.
 - Determinación del coste de adquisición.
 - Asignación del coste de adquisición a los activos, pasivos y pasivos contingentes adquiridos.
 - Tratamiento contable del fondo de comercio.
- ▶ Desgloses en los estados financieros relacionados con combinaciones de negocios.
- NIIF 3.3* ▶ Se aplica a todas las combinaciones de negocio excepto cuando:
- Se combinen entidades o negocios bajo control común.
 - Se combinen entidades o negocios separados para constituir un negocio conjunto.

Definición

- NIF 3.4* ▶ Una combinación de negocios se define como la unión de entidades o negocios separados en una única entidad de reporte financiero único. En cada combinación de negocios se identificará un adquirente que será aquel que obtiene control sobre la entidad combinada.

Contabilización de una adquisición

- NIF 3.14* ▶ Se aplica el método de adquisición, el cual implica:
- NIF 3.16*
- Identificación de la adquirente.
 - Valoración del coste de adquisición.
 - Asignación del coste de adquisición a los activos y pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida, valorados a su valor razonable.
 - Contabilización del valor no asignado como fondo de comercio (o fondo de comercio negativo).
- ▶ Desde la fecha de adquisición:
- Se registran los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables y el fondo de comercio de la adquirida en el balance consolidado, y
 - Se incorporan los resultados de las operaciones de la adquirida en la cuenta de resultados consolidada.

Identificación de la adquirente

- NIF 3.17-19* ▶ En una combinación de negocios, la adquirente es aquella entidad que obtiene el control sobre las demás entidades involucradas en la operación.
- ▶ La definición de control es la misma que la definición expuesta anteriormente para las entidades dependientes.
- NIF 3.20* ▶ Los siguientes factores pueden ayudar a identificar la adquirente de la operación:
- La entidad de mayor valor razonable.
 - La entidad que entrega efectivo u otros activos a cambio de acciones de otra entidad.
 - La entidad que tiene el poder de nombrar la nueva dirección de la entidad combinada.

Coste de adquisición

- NIIF 3.24* ▶ Por coste de adquisición se entiende:
- El efectivo y otros medios líquidos entregados: Si el pago es diferido, debe ser descontado al valor actual.
 - El valor razonable de otras contraprestaciones entregadas: Si la adquirente emite sus propios valores negociables deberían ser valorados al valor de mercado a la fecha de la transacción de intercambio, y
 - Cualquier coste directamente atribuible a la adquisición: Estos costes incluyen honorarios de profesionales pero no costes para la emisión de capital.

Precios contingentes

- NIIF 3.32-35* ▶ Consiste en ajustar el precio en función del resultado de sucesos futuros, para lo hay que tener en cuenta que:
- Dentro del coste de adquisición inicialmente registrado, se estima el importe de cualquier ajuste que sea probable y que pueda ser valorado de manera fiable.
 - Los ajustes posteriores se tratan como un cambio en el precio y, consecuentemente, afectan al importe del fondo de comercio.
 - Esta regla no se aplica a aquellos casos en los que la adquirente está obligada a realizar pagos adicionales para compensar al vendedor por una caída del valor de la contraprestación original y que, por lo tanto, no resultan en un incremento en la contraprestación registrada.

Registro de activos, pasivos y pasivos contingentes identificables adquiridos

- NIIF 3.36* ▶ Los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida y existentes a la fecha de adquisición, se registrarán por sus valores razonables, salvo los activos no corrientes que se clasifiquen como mantenidos para la venta, que se valorarán al valor razonable menos los costes de venta correspondientes.
- NIIF 3.37* ▶ Los activos y pasivos identificables se registrarán si:
- Es probable que el adquirente reciba los beneficios económicos futuros, o es probable que tenga que desprenderse en el futuro de recursos que generan beneficios económicos, y
 - Se dispone de una medición fiable de su valor razonable.

- ▶ Los activos intangibles y pasivos contingentes identificables se registrarán si:
 - Se dispone de una medición fiable de su valor razonable.

Determinación del valor razonable

Activos fijos

- NIF 3* ▶ Terrenos y construcciones: A valor de mercado.
- Apéndice B16* ▶ Resto del inmovilizado material: A valor de mercado o coste de reposición amortizado.
- ▶ Inmovilizado inmaterial: La adquirente determinará el valor razonable:
 - Por referencia a un mercado activo, si éste existe, o
 - Se valora por el importe que la entidad hubiera pagado por el activo en una transacción a precio de mercado, siempre que éste pueda ser valorado de manera razonable.

Valores

- NIF 3* ▶ Instrumentos financieros negociados en un mercado activo: A valor de mercado.
- Apéndice B16* ▶ Instrumentos financieros que no se negocian en un mercado activo: A valor estimado.
 - A estos efectos se pueden tener en cuenta ratios de rentabilidad, dividendos a recibir y las expectativas de crecimiento de valores similares de entidades con características parecidas.

Existencias

- NIF 3* ▶ Productos terminados y mercaderías: A precio de venta menos el coste de distribución y un margen razonable para compensar el esfuerzo de venta de la adquirente.
- Apéndice B16* ▶ Productos en curso: A precio de venta menos la suma de los costes pendientes para la finalización del producto, el coste de distribución y un margen razonable para compensar el esfuerzo de ventas de la adquirente.
- ▶ Materias primas: A precio actual de reposición.

Activos y pasivos monetarios

- NIF 3* ▶ Cuentas a cobrar: A valor actual de los importes a recibir menos las provisiones por morosidad y los costes de gestión de cobro.
- Apéndice B16* ▶ Acreedores comerciales, deuda a largo plazo, pasivos y otras cuentas a pagar:

A valor actual de la cantidad a desembolsar en el futuro.

- ▶ No es necesario hallar el valor actualizado de las partidas a corto plazo cuya diferencia entre el valor nominal y el valor descontado no sea significativa.

Planes de pensiones

- NIF 3*
Apéndice B16
- ▶ Planes de prestaciones definidas: Al valor actual de las obligaciones, menos el valor razonable de los activos asociados al plan.
 - ▶ Los activos netos sólo se registrarán en la medida en que sea probable que vayan a ser disponibles, en forma de reembolsos procedentes del plan o de una reducción en las aportaciones futuras.

Activos y pasivos por impuestos

- NIF 3*
Apéndice B16
- ▶ Los activos y pasivos por impuestos: Se determina el importe del beneficio fiscal, procedente de bases imposables negativas, o de impuestos a pagar que se genere a consecuencia de la adquisición, desde la perspectiva de la entidad combinada.
 - ▶ Impuestos anticipados y diferidos: Se reconocen en función de las diferencias temporarias asociadas a la diferencia de los valores razonables y fiscales de los activos y pasivos:
 - Se debe registrar cualquier activo o pasivo fiscal que se genere en la adquisición y cumpla los criterios de reconocimiento.
 - No se aplicarán valores descontados.

Provisiones

- NIF 3*
Apéndice B16
- ▶ Contratos onerosos y otros pasivos identificables de la adquirida: A valor actual de los importes que serán desembolsados en el futuro.
 - ▶ Pasivos contingentes de la entidad adquirida: La cuantía que exigiría una tercera parte independiente a cambio de hacerse cargo de dichos pasivos contingentes.
- NIF 3.41*
- ▶ La adquirente sólo reconocerá los pasivos ya existentes en la adquirida para concluir o reducir sus actividades por reestructuraciones.
 - ▶ La adquirente no reconocerá pasivos por pérdidas futuras.

Contabilización del fondo de comercio

- NIF 3.51*
- ▶ El fondo de comercio (positivo o negativo) es una sobrevaloración (o minusvaloración) derivada de la comparación, a la fecha de adquisición, entre:
 - El coste de adquisición, y

9. CONSOLIDACIÓN Y COMBINACIONES DE NEGOCIO

- El porcentaje de participación del adquirente en los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables valorados a su valor razonable.

Tratamiento del fondo de comercio positivo

- ▶ Cuando el precio de adquisición es superior a la proporción del adquirente en los activos, pasivos y pasivos contingentes de la adquirida:

NIF 3.54

- El fondo de comercio se presenta en el activo a precio de coste menos cualquier provisión por deterioro.

NIF 3.55

- El fondo de comercio no será depreciado de manera sistemática.
- El potencial deterioro del fondo de comercio debe valorarse al menos anualmente.
- En la medida en que ocurran hechos o cambios en las circunstancias que afectan al fondo de comercio, los tests de deterioro se efectuarán con mayor frecuencia.

Tratamiento del fondo de comercio negativo

NIF 3.56

- ▶ Cuando el coste de adquisición es inferior a la proporción del adquirente en los activos, pasivos y pasivos contingentes de la adquirida:

- El adquirente debe reconsiderar las mediciones efectuadas del valor razonable del coste de adquisición y de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificados de la adquirida.
- Reconocer como ingreso inmediatamente cualquier fondo de comercio negativo que persista tras este segundo análisis.

Adquisiciones por etapas

NIF 3.58,59

- ▶ Sucede cuando el adquirente compra partes de la adquirida en varias transacciones separadas en lugar de hacerlo de una vez.
- ▶ Se determinan los valores razonables y el fondo de comercio en cada etapa significativa.
- ▶ Los cambios en los valores razonables de los activos existentes se tratarán como una revalorización.

Contabilización provisional de una combinación de negocios

NIF 3.62

- ▶ Cuando la contabilización inicial de una combinación de negocios se realice de forma provisional, la adquirente podrá ajustar los valores provisionales dentro de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición.

- ▶ El efecto de los ajustes se considerará desde la fecha de adquisición, corrigiéndose la información comparativa del ejercicio anterior.

Contabilización de impuestos anticipados después de completar la contabilización

NIF 3.65

- ▶ Si no se hubiesen reconocido impuestos anticipados por créditos fiscales pendientes de compensar, o por otros aspectos, por no cumplirse los criterios de reconocimiento cuando se contabilizó la combinación de negocios y fuesen posteriormente objeto de realización, se reconocerán con abono a ingresos de acuerdo con la NIC 12. Al mismo tiempo se reducirá el fondo de comercio hasta el importe que se habría registrado si los impuestos anticipados se hubieran registrado como un activo identificable en la fecha de adquisición con cargo a gastos.

Adquisiciones inversas

NIF 3.21

NIF 3

Apéndice

B1-B15

- ▶ Normalmente, sucede cuando la entidad adquiriente emite y entrega tantas acciones a la adquirida que el control de la combinación de ambos negocios pasa a ser de los propietarios de la adquirida.
- ▶ La entidad que emite y entrega las acciones se considera que está siendo adquirida por la otra entidad.
- ▶ La segunda entidad, que tiene el poder para dirigir las políticas financieras y de explotación de la otra entidad, se considera que es la entidad adquiriente y aplica el método de compra a los activos y pasivos de la entidad que emite los derechos de voto.
- ▶ Un ejemplo es cuando una entidad no cotizada acuerde que va a ser adquirida por una entidad cotizada más pequeña, con el objeto de conseguir la cotización en una bolsa de valores.

Desgloses requeridos

NIF 3.66,

67,71

- ▶ Para cualquier combinación de negocios, que haya tenido lugar tanto en el período como entre la fecha de cierre y de formulación, se requiere detallar:
 - Los nombres y descripciones de las entidades que se combinan.
 - La fecha de adquisición.
 - El porcentaje de votos adquirido.
 - Los costes de adquisición y una descripción de la contraprestación entregada y gastos directos de la operación.

9. CONSOLIDACIÓN Y COMBINACIONES DE NEGOCIO

- Información sobre acciones emitidas como medio de pago y su valor razonable.
- Cualquier línea de negocio de la combinación de negocios que el adquirente haya decidido enajenar.
- Detalle de activos, pasivos y pasivos contingentes adquiridos con indicación de su valoración antes y después de la combinación de negocios.
- Indicación de cualquier diferencia negativa de la operación llevada a ingresos en el período.
- Información sobre los factores que hayan supuesto registrar un fondo de comercio, por ejemplo, detalle de los activos intangibles que no cualificaron para el registro individual.
- Indicación del efecto en el resultado del ejercicio aportado por la entidad adquirida desde la fecha de adquisición.

▶ Además para las adquisiciones del período deben desglosarse:

NIF 3.69

- Si los valores razonables sólo pueden ser determinados de forma provisional, este hecho debe ser indicado junto con las razones que lo motivan.

NIF 3.70

- Salvo que sea impracticable, debe desglosarse una estimación de cual hubiese sido el efecto en ingresos y en el resultado si la fecha de adquisición de todas las combinaciones de negocios hubiese ocurrido al inicio del ejercicio.

NIF 3.72,73

▶ Para cualquier combinación de negocios que haya tenido lugar en el período actual o en anteriores se ha de detallar toda información que permita al lector evaluar el efecto financiero de las ganancias, pérdidas, corrección de errores y otros ajustes realizados durante el ejercicio.

NIF 3.74,75

▶ Para el fondo de comercio es preciso incluir:

- Información que permita al lector evaluar los cambios en el valor del fondo de comercio durante el ejercicio:
 - Saldo inicial bruto del fondo de comercio y de las pérdidas acumuladas por deterioro.
 - Adiciones, reclasificaciones y retiros.
 - Ajustes por registro de impuestos anticipados.
 - Pérdidas por deterioro.
 - Diferencias de cambio registradas.
 - Otros movimientos.
 - Saldo final bruto del fondo de comercio y de las pérdidas acumuladas por deterioro.

- NIIF 3.76* • Información sobre el valor recuperable y el deterioro del fondo de comercio según la NIC 36.

Fecha de vigencia

- NIIF 3.78* ▶ Se debe aplicar la NIIF 3 en la contabilización de aquellas operaciones acordadas con posterioridad al 31 de marzo de 2004 (inclusive).
- NIIF 3.85* ▶ Se permite aplicar la norma a operaciones efectuadas con anterioridad a 31 de marzo de 2004 si se cumplen las siguientes condiciones:
- Se aplica a todas las operaciones ocurridas tras una fecha determinada.
 - Se adoptan las NIC 36 y 38 al mismo tiempo.
 - Se dispone de las valoraciones y de la información necesaria para poder registrar las operaciones de combinaciones de negocios pasadas de acuerdo con la NIIF 3.
- NIIF 3.79* ▶ Desde el principio del primer ejercicio que se inicie tras el 31 de marzo de 2004, una entidad debe seguir las siguientes pautas relativas a combinaciones de negocios anteriores:
- Dejar de amortizar el fondo de comercio positivo, considerar su valor neto en libros en este momento como coste y realizar tests de deterioro anuales.
- NIIF 3.81* • Cancelar los fondos de comercio negativos contra reservas.
- NIIF 3.82* • Reclasificar el valor de los activos intangibles que no se pueden calificar como tales de acuerdo con la NIIF 3 como mayor valor del fondo de comercio.
- NIIF 1.7.9* ▶ En el caso de entidades que están convirtiendo sus estados financieros de la normativa española a las NIIF, la fecha del 31 de marzo de 2004 será sustituida por la fecha de transición.

Primera aplicación

- NIIF 1*
Apéndice B1 ▶ No es obligatoria la aplicación de la NIIF 3 de forma retroactiva a las combinaciones de negocios efectuadas antes de la fecha de transición.
- ▶ A partir de la fecha de transición todas las combinaciones de negocios se deben registrar de acuerdo con la NIIF 3.
- ▶ Las entidades pueden aplicar retroactivamente la NIIF 3 desde una fecha determinada a su elección, siempre que sea anterior a la fecha de transición. Es decir, se puede registrar una combinación de negocios realizada antes de la fecha de transición de acuerdo con la NIIF 3 siempre y cuando se aplique esta

9. CONSOLIDACIÓN Y COMBINACIONES DE NEGOCIO

norma y las NIC 36 y 38 a todas las combinaciones de negocios realizadas desde ese momento.

- NIIF 1*
Apéndice B3 ▶ Las exenciones aplicables a las combinaciones de negocio son también aplicables a las adquisiciones de participaciones en asociadas y joint ventures, debiéndose aplicar la NIIF 3, para estas inversiones, desde la misma fecha retroactiva.
- NIIF 1*
Apéndice B1A ▶ No es obligatorio aplicar la NIC 21 - Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera retroactivamente a los ajustes al valor razonable de los activos y pasivos ni al fondo de comercio surgidos en las combinaciones de negocios realizadas antes de la fecha de transición.
- NIIF 1*
Apéndice B1B ▶ La entidad puede aplicar la NIC 21 retroactivamente a:
- Todas las combinaciones de negocios realizadas antes de la fecha de transición, o
 - Todas las combinaciones de negocios que hayan sido rectificadas retroactivamente de acuerdo con la NIIF 3.
- ▶ En el caso de la aplicación no retroactiva, estas partidas se considerarán como activos/pasivos de la entidad y no de la adquirida, por lo que serán:
- Expresados en la moneda funcional de la entidad, o
 - Consideradas como partidas no monetarias en moneda extranjera que se convierten al tipo de cambio aplicado bajo normativa contable anterior.
- NIIF 1*
Apéndice B2 ▶ Las consecuencias de no aplicar la NIIF 3 de forma retroactiva son las siguientes:
- La clasificación de las combinaciones de negocios con los anteriores principios contables se mantiene bajo NIIF (adquisición, adquisición inversa o fusión de intereses).
 - Se cancelarán en la fecha de transición los activos y pasivos reconocidos bajo políticas contables anteriores que no cumplan los requisitos de las NIIF.
 - En la fecha de transición se registrarán todos los activos y pasivos adquiridos en las combinaciones de negocios, excepto los siguientes:
 - Algunos activos y pasivos financieros cancelados con las políticas contables anteriores.
 - Activos (incluyendo el fondo de comercio) y pasivos no reconocidos con las políticas contables anteriores y que tampoco se reconocerían en los estados financieros de la adquirida de acuerdo con las NIIF.
 - Los activos y pasivos se deberán valorar en la fecha de transición de acuerdo con los criterios siguientes:

- Activos y pasivos ya registrados de acuerdo con las políticas contables anteriores:
 - a) Cuando se valoren al valor razonable de acuerdo con las NIIF: Por su valor razonable.
 - b) Cuando se valoren al coste de acuerdo con las NIIF: El valor registrado de acuerdo con las políticas contables anteriores existentes en la fecha de la combinación será el valor de coste para las NIIF.
 - c) La amortización debe ser ajustada si no cumple con las NIIF.
- Activos y pasivos no registrados de acuerdo con las políticas contables anteriores: En base a lo que requerirían las NIIF para el balance de la adquirida.
- Los ajustes realizados por la cancelación de una partida que no cumple con los criterios de registro de las NIIF se llevan a patrimonio, excepto por la cancelación de los activos intangibles registrados que se cancelan contra fondo de comercio.
- El reconocimiento de activos intangibles que no habían sido registrados, pues se incluían como fondo de comercio, y que serían registrados en los estados financieros individuales de la adquirida de acuerdo con las NIIF, se registran contra fondo de comercio.
- Los ajustes que se hagan sobre activos y pasivos deberán efectuarse teniendo en cuenta el efecto correspondiente en accionistas minoritarios e impuestos diferidos o anticipados.
- En la fecha de transición, el fondo de comercio se registra conforme a las políticas contables anteriores una vez realizados los tres ajustes siguientes:
 - Ajustes relativos al reconocimiento o cancelación de un activo intangible adquirido.
 - Ajustes relativos a contingencias que afecten al precio de compra.
 - Ajustes derivados del test de deterioro del fondo de comercio que es necesario realizar a la fecha de transición.
- Si el fondo de comercio se reconoció con las políticas contables anteriores como un menor valor del patrimonio:
 - No se reconoce el fondo de comercio en el balance de apertura a la fecha de transición y tampoco se transfiere dicho fondo de comercio a resultados si se da de baja la subsidiaria o si hay deterioro en dicha inversión.
 - Los ajustes producidos por la resolución posterior de una contingencia derivada de la compra se llevan a patrimonio.

9. CONSOLIDACIÓN Y COMBINACIONES DE NEGOCIO

- Cuando no se consoliden entidades dependientes de acuerdo con las políticas contables anteriores:
 - Se ajustan los valores actuales de los activos y pasivos de la entidad dependiente de acuerdo con las cantidades que requerirían las NIIF en el balance individual de la filial.
 - El valor del fondo de comercio será igual a la diferencia, en la fecha de transición, entre:
 - a) La participación de la matriz en esos valores actuales ajustados.
 - b) El coste de la inversión en la filial de acuerdo con los estados financieros individuales de la matriz.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Valoración de inversiones en filiales y asociadas</i>	
<p>▶ Se ajustan, a través de provisiones por depreciación, al valor de mercado (valor teórico contable corregido por las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior) si éste es inferior.</p>	<p>▶ Las inversiones en entidades del grupo o asociadas se pueden registrar según los siguientes métodos:</p> <ul style="list-style-type: none">– Coste de adquisición.– Puesta en equivalencia.– Por su valor razonable cuando se clasifican como activos financieros disponibles para su venta (NIC 39).
<i>Dividendos recibidos</i>	
<p>▶ Los dividendos recibidos de entidades del grupo o asociadas se registran como ingresos del ejercicio, independientemente de que posteriormente haya que dotar una provisión por depreciación de la inversión.</p>	<p>▶ Los dividendos recibidos de entidades del grupo o asociadas que superan los beneficios obtenidos se disminuyen del valor de la inversión.</p>

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS

NORMATIVA ESPAÑOLA

NIIF

Excepción de consolidar

▶ Se dispensa de la obligación de consolidar por razones de tamaño o porque el subgrupo forme parte de un grupo mayor cuya entidad dominante presente cuentas anuales consolidadas en un país de la Unión Europea (con ciertas condiciones).

▶ Los subgrupos que tengan una matriz superior están exentos de consolidar si no se oponen los accionistas minoritarios del subgrupo, y:

- Ni las acciones ni la deuda de la entidad cotizan.
- La entidad no tenga previsto emitir acciones o instrumentos de deuda que vayan a cotizar.
- La matriz superior presente estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF.

Cierres de ejercicio

▶ Las cuentas anuales de la entidad dependiente no pueden corresponder a un cierre de ejercicio anterior en más de tres meses al de las consolidadas.

▶ Los estados financieros de la filial no pueden diferir en más de tres meses de las de la matriz (antes o después).

Perímetro de consolidación

▶ En España no se contempla el tratamiento específico de las Entidades con Cometido Especial y no se consolidan por no haber control legal. Tampoco se tienen en cuenta los derechos potenciales de voto para evaluar si hay control o influencia significativa.

▶ Las Entidades con Cometido Especial deben consolidarse por la entidad que tiene los riesgos y rendimientos de la misma.

▶ A la hora de evaluar si se tiene control o influencia significativa en una entidad, se tendrán en cuenta los derechos potenciales de voto que puedan ser ejecutados.

9. CONSOLIDACIÓN Y COMBINACIONES DE NEGOCIO

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Exclusiones del perímetro</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se excluyen del perímetro de consolidación las filiales: <ul style="list-style-type: none"> - Cuya venta se prevé a corto plazo. - Que se encuentran tan intervenidas que el control de la matriz se ve reducido. - Cuyo efecto de inclusión en el consolidado es insignificante. - Cuya inclusión en el consolidado supone un coste desproporcionado. - Que tengan actividades tan diferentes que su inclusión no beneficie la imagen fiel del grupo. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Las exclusiones según las NIIF son: <ul style="list-style-type: none"> - Similar. - No es condición específica. - No se contempla. - No se permite. - No se permite.
<i>Método de integración global</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Existencia de control y dominio. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Existencia de control y dominio.
<i>Método de integración proporcional</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gestión conjunta con otra sociedad ajena al grupo. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Método de referencia aplicable a entidades controladas conjuntamente con otra sociedad ajena al grupo.
<i>Método puesta en equivalencia</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Existencia de influencia notable: Participación superior o igual al 20% (3% si cotiza en bolsa). 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Existencia de influencia notable: Participación superior o igual al 20%.
<i>Método de coste</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Participación inferior al 20%, (3% si cotiza en bolsa). 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Participación inferior al 20%.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS

NORMATIVA ESPAÑOLA

NIIF

Diferencias negativas de consolidación

- ▶ Cuando no corresponden a futuros gastos (minoración de activos registrados o reconocimiento de pasivos no registrados) identificables a la fecha de adquisición de la participación: se mantiene la diferencia negativa de consolidación hasta que se realice la plusvalía implícita.
- ▶ Las diferencias negativas de primera consolidación se llevan a ingresos directamente.

Fusiones

- ▶ En general, las fusiones se clasifican como fusiones de intereses y tan solo aquellas que cumplen determinados requisitos se pueden considerar fusiones por adquisiciones (revalorización de activos y pasivos).
- ▶ No existen las fusiones de intereses sino que en cualquier operación de combinación de negocios se debe identificar un adquirente.

Tipo de fusiones

- ▶ Tres tipos de fusiones:
 - Fusiones de intereses: Los activos y pasivos se incorporan a valores contables.
 - Fusiones por adquisiciones: Los activos y pasivos se incorporan a valores de coste de adquisición (valor de mercado).
 - Fusiones de sociedades vinculadas: Normas de valoración de consolidación.
- ▶ Bajo las NIIF:
 - No existen.
 - Similar.
 - Pendiente de legislar.

Gastos de la fusión

- ▶ No hay nada específico respecto a los gastos de fusión, por lo que se llevan a gastos aquellos distintos a los gastos de ampliación de capital.
- ▶ Se pueden considerar como mayor coste de la operación los honorarios de profesionales independientes. Los gastos de ampliación de capital no tendrán esta consideración ni los costes internos.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Amortización del fondo de comercio</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se amortiza sistemáticamente en el período en que genere ingresos siempre que no supere los 10 años; aunque puede ser aumentado hasta un máximo de 20 años si se justifica. (Restricciones a la distribución de dividendos). ▶ En España, si no se utiliza la amortización lineal, se prohíbe expresamente la amortización creciente. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ No se realiza amortización sistemática del fondo de comercio, sino que se tiene que realizar cada año un análisis de su deterioro.
<i>Fondo de comercio negativo</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ El fondo de comercio negativo se analiza y, en su caso, se registra como una “Provisión para riesgos y gastos”, llevándose a resultados a medida que se incurren los gastos estimados en la operación de fusión. Si no es aplicable a una provisión para riesgos y gastos se registra como menor valor de los activos adquiridos o como ingresos diferidos. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ El fondo de comercio negativo se registra como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

SECCIÓN 10: EFECTOS DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Normativa aplicable

- ▶ NIC 21 - Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera.
- ▶ SIC 7 - Introducción del euro.

Alcance

- NIC 21.3*
- ▶ Contabilización de los saldos y transacciones en moneda extranjera.
 - ▶ Conversión de los estados financieros de una entidad a la moneda de presentación.
 - ▶ Conversión de los estados financieros de los negocios en el extranjero que se consolidan con su matriz por los métodos de:
 - Integración global.
 - Consolidación proporcional.
 - Puesta en equivalencia.
- NIC 21.3-5*
- ▶ La NIC 21 no se aplica a las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NIC 39, ni a la contabilización de las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero.

Definiciones

- NIC 21.8*
- ▶ Moneda extranjera: Cualquier moneda diferente a la moneda funcional de la entidad.
 - ▶ Moneda funcional: Moneda del ámbito económico en el que la entidad opera principalmente.
 - ▶ Moneda de presentación: Moneda en la que se presentan los estados financieros.
 - ▶ Partidas monetarias: Unidades monetarias que la entidad tiene en efectivo, y activos y pasivos a recibir o a pagar en un número fijo o determinable de unidades monetarias.
 - ▶ Negocio en el extranjero: Entidad dependiente, asociada, negocio conjunto o sucursal cuyas actividades se realizan en una moneda distinta a la de su matriz.

10. EFECTOS DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Valoración de las transacciones y saldos en moneda extranjera

- NIC 21.21* ▶ Valoración inicial de la transacción:
- Las transacciones en moneda extranjera deben ser valoradas utilizando el tipo de cambio de la fecha de la operación.
- NIC 21.23* ▶ Valoración a fecha de cierre:
- Partidas monetarias: Deben ser valoradas utilizando el tipo de cambio de cierre.
 - Partidas no monetarias contabilizadas a coste histórico: Deben ser valoradas usando el tipo de cambio existente en el momento en que se realizó la transacción.
 - Partidas no monetarias contabilizadas a su valor razonable: Deben ser valoradas utilizando el tipo de cambio existente en el momento en que se determinó dicho valor.

Contabilización de las diferencias de cambio

- NIC 21.28* ▶ Se registran en la cuenta de resultados tanto las pérdidas como las ganancias realizadas y no realizadas a la fecha de valoración.
- ▶ Existen dos excepciones:
- NIC 21.32* • Las diferencias de cambio relacionadas con partidas no monetarias que se consideran parte de la inversión neta en una entidad extranjera deben ser registradas en el patrimonio hasta la enajenación de la entidad extranjera.
- NIC 21.30* • Cuando un beneficio o una pérdida de una partida no monetaria se registra en el patrimonio, cualquier componente de diferencia de cambio de este beneficio o pérdida se registra también en el patrimonio.

Cambio de la moneda funcional

- NIC 21.35* ▶ Cuando se produzca un cambio de moneda funcional, la entidad realizará la conversión a la nueva moneda funcional prospectivamente desde la fecha del cambio.
- NIC 21.36* ▶ La moneda funcional se puede cambiar sólo si se produce un cambio en las transacciones, sucesos y condiciones que son reflejados por la moneda.
- NIC 21.37* ▶ La conversión se efectúa utilizando el tipo de cambio a la fecha del cambio de moneda. Los importes, tras la conversión así realizada de las partidas no monetarias, se consideran como coste histórico de dichas partidas. Las diferencias de cambio resultantes de la conversión de un negocio en el

extranjero que anteriormente se hayan clasificado en el patrimonio no se reconocen en la cuenta de resultados hasta la enajenación del negocio en el extranjero.

Conversión a la moneda de presentación de los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional no es hiperinflacionaria

- NIC 21.39*
- ▶ Los activos y pasivos de todos los balances presentados (incluidos los datos comparativos) deben ser convertidos según el tipo de cambio del cierre.
 - ▶ Las partidas de gastos e ingresos deben ser convertidas a los tipos de cambio existentes en las fechas de las correspondientes transacciones (en la práctica se utiliza un tipo de cambio medio).
 - ▶ Las diferencias de cambio resultantes se registran como un componente separado en el patrimonio.

Conversión a la moneda de presentación de los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional es hiperinflacionaria

- NIC 21.42*
- ▶ Todos los importes (activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, incluyendo las cifras comparativas) deben ser convertidos al tipo de cambio de cierre del balance más reciente, excepto:
 - Cuando los importes son convertidos a una moneda de una economía no hiperinflacionaria, las cifras comparativas presentadas serán aquellas de los estados financieros anteriores sin modificar.

Conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero

- NIC 21.32*
- ▶ Todas las diferencias de cambio resultantes de la conversión deben contabilizarse en el patrimonio neto hasta la baja de la inversión neta.
- NIC 21.46*
- ▶ La entidad extranjera debe elaborar estados financieros con la misma fecha de cierre que los estados financieros de la matriz, aunque se permite utilizar estados financieros con una fecha distinta a la de la matriz siempre que la diferencia no sea superior a 3 meses. En este caso, los activos y pasivos de la entidad extranjera se valoran al tipo de cambio de la fecha del balance de dicha entidad extranjera, efectuando los ajustes necesarios en el caso de que haya habido movimientos importantes en el tipo de cambio entre la fecha de cierre de la entidad extranjera y el de su sociedad dominante. Las diferencias de cambio resultantes de la conversión de activos y pasivos monetarios con el grupo se dejan en la cuenta de pérdidas y ganancias en la consolidación.

10. EFECTOS DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Enajenación de un negocio en el extranjero

- NIC 21.48,49* ▶ Las diferencias de tipo de cambio acumuladas en el patrimonio neto son llevadas a resultados (en función del porcentaje de reducción de capital) en el mismo período en que se produce la baja de la inversión en la entidad extranjera.
- ▶ Las bajas incluyen:
- Ventas.
 - Liquidación.
 - Reducciones de capital (incluyendo distribución de dividendos sobre resultados generados con anterioridad a la compra de la inversión).
 - Abandono de la inversión.

Desgloses requeridos

- NIC 21.52* ▶ Debe informarse de las diferencias de cambio del período incluidas en:
- La cuenta de resultados del período (excepto si provienen de instrumentos financieros - NIC 39).
 - El patrimonio, realizando un cuadro de movimientos entre los saldos de apertura y cierre del ejercicio.
- ▶ Elección de la moneda:
- NIC 21.53* • La razón del uso de una moneda de presentación que no es la del país donde está domiciliada la entidad.
- NIC 21.54* • La razón de cualquier cambio de la moneda funcional.
- NIC 21.55* • Si la moneda de presentación es distinta de la moneda funcional, se debe especificar que la conversión de los estados financieros se ha hecho de acuerdo con todos los requisitos de la NIC 21.

Primera aplicación

- NIF 1.22* ▶ Existe la posibilidad de considerar que no hay diferencias acumuladas de conversión en la fecha de transición (incluidas las derivadas de partidas monetarias que forman parte de una inversión neta en una entidad extranjera). Si se elige esta opción, las diferencias de cambio contabilizadas con la normativa española serán reclasificadas a un epígrafe de reservas acumuladas y las ganancias o pérdidas obtenidas en la venta posterior de la entidad extranjera sólo incluirán los movimientos habidos en la cuenta de diferencias de conversión desde la fecha de transición. Si no se elige esta opción, se debe aplicar la NIC 21 retroactivamente.

- NIIF 1* ▶ La entidad puede aplicar la NIC 21 de forma retroactiva a los ajustes por aplicación del valor razonable y al fondo de comercio que aparezcan en:
- Apéndice B1B*
- Todas las combinaciones de negocios realizadas antes de la fecha de transición, o
 - Todas las combinaciones de negocios que hayan sido rectificadas de acuerdo con la NIIF 3.
- NIIF 1* ▶ Si la entidad no aplicase la NIC 21 de forma retroactiva a las adquisiciones anteriores a la fecha de transición, el fondo de comercio y los ajustes por valor razonable deben tratarse como activos y pasivos de la matriz y, en consecuencia, o se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien son partidas no monetarias en moneda extranjera que se presentan utilizando el tipo de cambio aplicado en la normativa española.
- Apéndice B1A*

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Contabilización para las partidas monetarias</i>	
<p>▶ Al cierre del ejercicio, los saldos a cobrar y pagar en moneda extranjera se valoran al tipo de cambio vigente a esta fecha. Las diferencias de cambio negativas se imputan a resultados y las diferencias positivas se difieren como ingresos a distribuir (salvo que se hayan imputado a resultados de ejercicios anteriores o del propio ejercicio diferencias negativas de cambio). Excepto para los saldos en tesorería, que tanto los beneficios como las pérdidas se imputan a resultados.</p>	<p>▶ Las diferencias positivas y negativas se imputan a resultados del ejercicio excepto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cuando forman parte de una actualización de valor de partidas de balance que se registran contra reservas, y - Cuando derivan de partidas no monetarias que en sustancia forman parte de la inversión neta en una entidad extranjera.
<i>Contabilización para las partidas no monetarias</i>	
<p>▶ Se contabilizan aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al balance y no se recalculan. Sin embargo las variaciones en el tipo de cambio sí se tienen en cuenta para el cálculo de las provisiones por depreciación.</p>	<p>▶ Cuando se contabilizan por su coste histórico se aplica el tipo de cambio existente en la fecha de transacción y no se recalculan.</p> <p>▶ Cuando se contabilizan por su valor razonable se aplica el tipo de cambio existente cuando se determinó dicho valor y no se recalculan a partir de la fecha de valoración.</p>

SECCIÓN 11: INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 29 - Información financiera en economías hiperinflacionarias.

Alcance

- NIC 29.1* ▶ Afecta a los estados financieros de cualquier entidad que presente información en la moneda de una economía hiperinflacionaria.
- NIC 29.3* ▶ La hiperinflación viene dada por una serie de factores que deben ser juzgados, entre los que se incluyen:
- La tasa de inflación acumulada en tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.
 - La población prefiere conservar su riqueza en activos no monetarios o bien en otra moneda estable, de forma que las cantidades en moneda local se invierten inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva.
 - La población considera las cantidades monetarias en términos de otra moneda estable. Los precios pueden establecerse en relación con esta otra moneda.
 - Las compras y ventas a crédito se establecen a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo.
 - Los tipos de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios.

Requerimientos

- NIC 29.8* ▶ Los estados financieros deben quedar denominados en la moneda corriente a la fecha de cierre del balance.
- ▶ Las cifras comparativas correspondientes al período anterior, deben también quedar establecidas en términos de la unidad de medida corriente a la fecha del balance.
- ▶ En el caso de filiales ubicadas en países con problemas de hiperinflación, la divisa a utilizar para sus estados financieros podría ser la utilizada por su matriz.
- NIC 29.9* ▶ Las pérdidas o ganancias por la posición monetaria neta deben incluirse en la cuenta de resultados y ser desglosadas.

11. INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

Ajustes requeridos para los elementos del balance

- NIC 29.12,13* ▶ Las partidas monetarias y partidas valoradas a final de año no se ajustan:
- Si alguno de los activos está contractualmente ajustado a la inflación, como los bonos o préstamos indexados, será recalculado según los términos del contrato.
- NIC 29.14* ▶ Las partidas no monetarias contabilizadas por su coste: se actualizarán en base al movimiento del índice de precios desde que éstas fueron adquiridas.
- NIC 29.18* ▶ Las partidas no monetarias contabilizadas por su valor razonable: se actualizarán en base al movimiento del índice de precios desde que éstas fueron valoradas.

Ajustes realizados a la cuenta de resultados y al estado de flujos de efectivo

- NIC 29.26* ▶ Todas las partidas de la cuenta de resultados deben estar actualizadas a la fecha de balance. Por tanto, todos los ingresos y gastos necesitan ser recalculados en función del cambio en el índice general de precios desde la fecha en la que inicialmente fueron contabilizadas.
- ▶ Las depreciaciones serán ajustadas siguiendo los criterios del activo al que afectan.
- NIC 29.33* ▶ Igualmente, todas las partidas del estado de flujos de efectivo serán modificadas para que queden expresadas en la unidad de medida corriente empleada en la fecha de cierre del balance.

Ajustes en el patrimonio

- NIC 29.24* ▶ Al comienzo del primer período de aplicación de la norma, los componentes del patrimonio (excepto las reservas procedentes de beneficios no distribuidos y las plusvalías por revalorización de activos) se ajustaran al índice de inflación desde la fecha en que fueron dados de alta.
- ▶ Los beneficios no distribuidos ajustados son el saldo resultante de la nueva valoración de todos los activos y pasivos.
- NIC 29.25* ▶ Cada año, todos los componentes del patrimonio neto son recalculados en función del índice desde el comienzo del año o desde su fecha de alta, si ésta fuera posterior.

Pérdidas o ganancias de los elementos monetarios

- NIC 29.27* ▶ Las pérdidas o ganancias por la posición monetaria neta pueden ser determinadas:
- Como la suma algebraica, considerando el signo, de todos los ajustes efectuados para la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, patrimonio neto, cuenta de resultados y las correcciones de los activos y obligaciones indexados.
 - Aplicando el cambio en el índice general de precios a la media ponderada de la diferencia entre activos y pasivos monetarios (incluyendo todos los componentes del patrimonio neto).
- NIC 29.28* ▶ La pérdida o ganancia por la posición monetaria neta será desglosada separadamente en cuenta de resultados del período.

Cuentas consolidadas

- NIC 29.35* ▶ Cuando una filial opera en una economía hiperinflacionaria deberá recalcular sus cuentas de acuerdo con la NIC 29 antes de realizar la consolidación.
- NIC 29.36* ▶ Si la consolidación se realiza sobre estados financieros con distintas fechas de cierre éstos deben ser calculados de nuevo con el índice de inflación existente en la fecha de consolidación.

Economías que dejan de ser hiperinflacionarias

- NIC 29.38* ▶ Cuando una economía deja de ser hiperinflacionaria:
- Las entidades deben dejar de aplicar esta norma.
 - Los valores en libros no serán recalculados, quedando registrados al valor al que fueron calculados cuando la norma fue aplicada por última vez.

Desgloses requeridos

- NIC 29.39* ▶ El hecho de que los estados financieros y las cifras correspondientes a los períodos anteriores son calculados según la unidad de medida de la fecha de balance del ejercicio actual.
- ▶ Si las cuentas, antes de la reexpresión, han sido preparadas según el coste histórico o en base al coste corriente.
 - ▶ Identificación y nivel del índice empleado y su movimiento en el período actual y en los anteriores.

SECCIÓN 12: RECONOCIMIENTO DE INGRESOS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 18 - Ingresos ordinarios.
- ▶ SIC 27 - Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento.
- ▶ SIC 31 - Ingresos ordinarios: Permutas que comprenden servicios de publicidad.

Alcance

- NIC 18.1* ▶ La NIC 18 incluye el tratamiento aplicable a los ingresos procedentes de:
- La venta de bienes.
 - La prestación de servicios, y
 - El uso que terceros dan a los activos de la entidad, suponiendo intereses, royalties y dividendos.

- NIC 18.6* ▶ La NIC 18 no regula los ingresos procedentes de:
- Contratos de arrendamiento financiero (NIC 17).
 - Dividendos procedentes de inversiones que han sido consolidadas bajo el método de puesta en equivalencia (NIC 28).
 - Contratos de seguros (NIIF 4).
 - Cambios en el valor razonable de los activos y pasivos financieros, o productos derivados de su venta (NIC 39).
 - Cambios en el valor de los activos corrientes.
 - Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (NIC 41).
 - Reconocimiento inicial de los productos agrícolas (NIC 41).
 - La extracción de minerales.

Definiciones

- NIC 18.7* ▶ Ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos, procedentes de las actividades ordinarias de una entidad durante un período, siempre que tal entrada origine un aumento del patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios.

Valoración de los ingresos

- NIC 18.9* ▶ La valoración de los ingresos debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida derivada de los mismos.
- La norma define el valor razonable como el importe por el que podría venderse un activo, o liquidarse una deuda, entre dos partes que poseen la misma información y que desean alcanzar un acuerdo, en una transacción libre.
 - El valor razonable de la contraprestación incluye cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial.
- NIC 18.11* ▶ Se requiere que se realice un descuento cuando se difiera el cobro, ya que el valor razonable de la contrapartida será menor que la cantidad pendiente de cobro. La diferencia se reconocerá como ingreso financiero.
- ▶ El descuento se determinará utilizando una tasa de interés, que será la más evidente de:
- La tasa vigente para un instrumento de financiación similar de un emisor cuyo rating financiero sea parecido al que tiene la entidad.
 - La tasa de interés que iguale el nominal descontado del instrumento a los precios de contado de esos bienes o servicios vendidos.

Intercambios

- NIC 18.12* ▶ Las transacciones de intercambio de bienes y servicios de naturaleza similar se considera que no generan ingresos.
- ▶ En las transacciones de intercambio de bienes y servicios de naturaleza distinta, éstos se valoran por el importe de los bienes o servicios recibidos ajustados por cualquier efectivo entregado. Cuando no se puedan valorar con certeza los bienes o servicios recibidos, se valorará el ingreso al valor razonable de los bienes o servicios entregados ajustados por el importe de efectivo transferido.
- ▶ Para activos de distinta naturaleza: El coste del activo recibido es su valor razonable y es, por tanto, igual al valor razonable del bien entregado ajustado por el importe de efectivo transferido.
- ▶ Dos activos que se intercambian son de naturaleza similar sí:
- Tienen un uso parecido.
 - Tienen un valor razonable común, y
 - Están en la misma línea de negocio.

- ▶ Un elemento de inmovilizado material también podría ser intercambiado por una participación patrimonial en un activo similar.
- ▶ Para los activos de similar naturaleza: El coste del nuevo activo es el valor neto contable del bien entregado, y por tanto, no se reconoce ni beneficio ni pérdida.

Ingresos procedentes de ventas de bienes

NIC 18.14

- ▶ Se reconocerá el ingreso procedente de la venta de bienes cuando:
 - La entidad haya transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos derivados de la propiedad de los bienes.
 - La entidad no pueda influir en la gestión de los bienes vendidos, ni tenga el control efectivo sobre los mismos.
 - El importe de los ingresos pueda cuantificarse con fiabilidad.
 - Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados a la transacción, y
 - Los costes incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser cuantificados con fiabilidad.

NIC 18.16

- ▶ Ejemplos donde se mantienen los riesgos y beneficios de la propiedad:
 - La entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los bienes, que no entran en las condiciones normales de garantía.
 - La consecución de los ingresos de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del comprador, de ingresos derivados por ventas posteriores de los bienes.
 - Los bienes se venden conjuntamente con su instalación y la misma es una parte sustancial del contrato, no estando todavía completada por parte de la entidad, y
 - El comprador, en virtud de una condición pactada en el contrato, tiene el derecho de rescindir la operación y la entidad tiene incertidumbre acerca de la posibilidad de que esto ocurra.

Ingresos procedentes de prestaciones de servicios

NIC 18.20

- ▶ El ingreso derivado de la prestación de un servicio debe reconocerse considerando el grado de realización de la prestación a la fecha del balance, siempre y cuando el ingreso pueda ser estimado con fiabilidad. Esto requiere que:
 - El importe de los ingresos pueda cuantificarse con fiabilidad.

12. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS

- Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción.
- El grado de realización de la transacción pueda ser medido con fiabilidad.
- Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser cuantificados con fiabilidad.

NIC 18.22

- ▶ Si el resultado de un contrato no puede estimarse con seguridad:
 - Sólo podrán reconocerse ingresos con el límite de los gastos incurridos, siempre y cuando éstos sean recuperables (efecto cero en la cuenta de resultados).
 - Si hay probabilidades de que los costes no puedan recuperarse, no se reconoce ingreso alguno. Todos los gastos se imputan en la cuenta de resultados.

NIC 18.24

- ▶ La norma sugiere tres maneras para calcular el grado de realización de un servicio prestado:
 - Inspección física del trabajo desarrollado.
 - Proporción de los servicios ejecutados sobre el total de servicios comprometidos a realizar.
 - Proporción que representan los costes incurridos y ejecutados sobre el total de costes estimados. Para ello, en los costes incurridos hasta la fecha sólo se incluirán los costes que se derivan de los servicios prestados hasta esa misma fecha; y respecto a los costes totales estimados de la transacción sólo se incluirán los costes por servicios que han sido o serán prestados.

Transacciones compuestas

NIC 18.13

- ▶ Cuando en el precio de venta de un producto se incluya un importe imputable a servicios posteriores, dicho importe debe diferirse y considerarse como ingreso en el período durante el cual se preste el servicio.
- ▶ Los criterios de reconocimiento de ingresos se imputan a dos o más transacciones de manera conjunta cuando están vinculadas de tal forma que el efecto comercial no puede ser entendido sin referencia a la serie de transacciones en conjunto.

Intereses, royalties y dividendos

NIC 18.29

- ▶ Los ingresos obtenidos por el uso que terceros dan a los activos de la entidad, es decir, los intereses, royalties y dividendos, deben reconocerse cuando:
 - Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos correspondientes a la transacción.

- El importe de los ingresos pueda ser cuantificado con fiabilidad.
- NIC 18.30* ▶ Los ingresos deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:
- Los intereses deben reconocerse en base a la proporción del tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo, usando el método de interés efectivo según la NIC 39.9 y la correspondiente GA5-GA8.
 - Los royalties deben reconocerse en base al principio de devengo, de acuerdo con el contenido del acuerdo correspondiente.
 - Los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos.

Desgloses requeridos

- NIC 18.35* ▶ La cuantía de cada categoría significativa de ingresos ordinarios, reconocida durante el período, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:
- Venta de bienes.
 - Prestación de servicios.
 - Intereses.
 - Royalties, y
 - Dividendos.
- ▶ Las políticas contables utilizadas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, incluyendo los métodos utilizados para determinar el grado de realización de las operaciones de prestación de servicios.
- ▶ El importe de los ingresos ordinarios obtenidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías de ingresos anteriormente mencionadas.

Casos específicos de ventas de bienes

- ▶ Estos casos son meramente ilustrativos y no forman parte de la NIC 18.

Ventas facturadas sin entrega de la mercancía

- NIC 18*
Apéndice 1 ▶ En estas ventas, aunque la titularidad es transferida al cliente y éste acepta la factura, la entrega puede retrasarse a petición del propio cliente.
- ▶ El ingreso se reconocerá con el traspaso de la titularidad, si:
- Es probable que se realice la entrega definitiva del bien.
 - El bien está terminado, identificado y preparado para ser entregado al comprador en el momento en que se reconozca la venta.

12. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS

- El comprador, de manera específica, acepta las condiciones de entrega aplazada, y
- Se emplean las condiciones habituales de pago.

Ventas de bienes sujetas a determinadas condiciones

NIC 18

Apéndice 2

- ▶ En la NIC 18 se tratan cuatro tipos de condiciones diferentes:
 - Condiciones de instalación e inspección: No se reconocerá el ingreso hasta que la instalación/inspección haya finalizado, a menos que se trate de una mera formalidad.
 - Bienes enviados sujetos a un derecho de devolución: Si existe incertidumbre en cuanto a la posibilidad de devolución, sólo se reconocerá el ingreso cuando el cliente acepte los bienes o cuando haya transcurrido el plazo para su devolución.
 - Ventas en consignación: Sólo se reconocerá el ingreso cuando se vendan los bienes a un tercero.
 - Pago en efectivo en el momento de la entrega: Se reconocerá el ingreso cuando se haya entregado el bien y se haya cobrado el importe.

Reservas de productos

NIC 18

Apéndice 3

- ▶ Estas son ventas en las que los bienes se entregan únicamente cuando el comprador ha pagado el último plazo de una serie de pagos.
- ▶ El ingreso se reconoce únicamente a la entrega del bien. No obstante, y en base a experiencias anteriores donde la mayoría de este tipo de ventas se han consumado, se puede reconocer el ingreso si se ha cobrado una parte significativa del importe total, y los bienes están terminados, identificados y preparados para su entrega al comprador.

Acuerdos de venta y recompra

NIC 18

Apéndice 5

- ▶ Los acuerdos pueden incluir:
 - El vendedor acepta recomprar los mismos bienes con posterioridad.
 - El vendedor se reserva una opción de compra.
 - El comprador tiene una opción de venta que le permite revender esos bienes al vendedor.
- ▶ El problema estriba en si el vendedor ha transferido realmente los riesgos y beneficios al comprador. Si no lo ha hecho, aunque el título de propiedad haya sido transmitido, se trata de un acuerdo de financiación, que no da lugar a que se devengue el ingreso.

Ventas a plazos

NIC 18
Apéndice 8

- ▶ La periodicidad de los pagos no afecta a la cuestión de cuándo debe reconocerse el ingreso, sino a la valoración del ingreso:
 - Los pagos se descontarán a sus valores presentes a la fecha de la venta y se registrará el valor actual como ingreso.
 - El descuento se reconoce como un ingreso por intereses durante el período que abarcan los pagos.

Otros casos analizados en el apéndice

NIC 18
Apéndice 4
6, 7, 9

- ▶ Pagos por anticipado.
- ▶ Ventas a distribuidores u otros intermediarios.
- ▶ Suscripciones a publicaciones y hechos similares.
- ▶ Ventas de bienes inmuebles.

Casos específicos de prestación de servicios

Honorarios por servicios incluidos en el precio de venta de un producto

NIC 18
Apéndice 11

- ▶ Este aspecto surge cuando se vende un producto a un precio que incluye un servicio posterior a prestar al comprador, como el mantenimiento post-venta o actualizaciones de programas o versiones.
- ▶ Dentro del precio de venta del producto deberá distinguirse entre la parte correspondiente al bien y al servicio, asignando un beneficio razonable a cada una de las partes.
- ▶ El ingreso correspondiente al servicio se reconocerá a lo largo del período en el que se preste el servicio.

Comisiones por prestación de servicios financieros

NIC 18
Apéndice 14

- ▶ El reconocimiento del ingreso depende de dos aspectos:
 - El objetivo por el cual las comisiones han sido cobradas.
 - Los criterios contables de cualquier instrumento financiero asociado.
- ▶ Se debe determinar la sustancia de la transacción.
- ▶ Existen tres distinciones relativas a estas comisiones a tener en cuenta:
 - Forman parte integral del tipo de interés efectivo de un instrumento financiero.
 - Ingresos obtenidos cuando se proporcionan los servicios.
 - Ingresos obtenidos por la realización de un acto concreto.

12. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS

Comisiones por publicidad

- NIC 18
Apéndice 12
- ▶ Las comisiones de los medios de comunicación se reconocerán cuando el anuncio se muestre al público.
 - ▶ Las comisiones de producción se reconocerán en base al grado de realización del proyecto.

Honorarios por licencias y royalties

- NIC 18
Apéndice 20
- ▶ Estos ingresos surgen por la utilización por parte de terceros de los activos de la entidad, como marcas comerciales, patentes, software, copyrights, películas, etc.
 - ▶ El reconocimiento del ingreso debe realizarse conforme a las características del acuerdo:
 - En muchos casos el ingreso debería ser de carácter lineal a lo largo del período de uso del activo.
 - ▶ A veces esta transacción es una venta total o parcial de un activo y debería contabilizarse como tal.

Honorarios por cuotas de ingreso o pertenencia

- NIC 18
Apéndice 17
- ▶ El reconocimiento depende de la naturaleza de los servicios prestados:
 - Si la cuota permite sólo la pertenencia como miembro y todos los demás servicios se pagan por separado, o existe una suscripción anual separada del resto, la cuota se reconocerá como ingreso.
 - Si la cuota permite a los miembros recibir los servicios suministrados durante el período de permanencia, o comprar bienes o servicios a precios menores a los que se cargan a los no miembros, la cuota se reconocerá utilizando un criterio que refleje el calendario, naturaleza y valor de los servicios suministrados.

Otros casos analizados en el apéndice

- NIC 18
Apéndice 10
13-19
- ▶ Honorarios por instalación.
 - ▶ Comisiones de agentes de seguros.
 - ▶ Honorarios de admisión.
 - ▶ Honorarios de matrícula.
 - ▶ Honorarios por franquicia.
 - ▶ Honorarios por desarrollo de software específico.

Primera aplicación

- ▶ La NIC 18 se debe aplicar retroactivamente reflejando cualquier impacto en reservas, una vez deducido el efecto fiscal.
- ▶ Cualquier importe que no pueda ser calificado como ingreso bajo la NIC 18 debe ser registrado como un pasivo en el balance de apertura.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Permuta de bienes y servicios</i>	
<ul style="list-style-type: none">▶ La normativa española no distingue entre permutas de bienes o servicios de naturaleza similar o diferente.	<ul style="list-style-type: none">▶ La permuta de bienes o servicios no debe generar ingresos, excepto cuando la transacción representa un intercambio de elementos de diferente naturaleza.

SECCIÓN 13: INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS Y ACTIVACIÓN DE COSTES FINANCIEROS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 16 - Inmovilizado material.
- ▶ NIC 40 - Inversiones inmobiliarias.
- ▶ NIC 23 - Costes por intereses.
- ▶ NIIF 5 - Activos no corrientes mantenidos para la venta y Actividades interrumpidas (ver sección 8).

Alcance

- NIC 16.3* ▶ Tanto la NIC 16 - Inmovilizado material como la NIC 40 - Inversiones inmobiliarias excluyen de su alcance:
- NIC 40.4*
- Los activos biológicos relativos a las actividades agrícolas (NIC 41).
 - Los derechos y reservas minerales como petróleo, gas natural y otros recursos no renovables.
 - El inmovilizado material clasificado como mantenido para la venta (NIIF 5).
- NIC 16.3* ▶ Sin embargo, estas normas se aplican a los elementos de inmovilizado necesarios para desarrollar o mantener esos activos.
- NIC 16.5* ▶ La NIC 16 se aplicará a los elementos que se están construyendo o desarrollando para utilizarlos como inversiones inmobiliarias en el futuro.

Definiciones

- NIC 16.6* ▶ Inmovilizado material son los activos tangibles que:
- Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos o para fines administrativos, y
 - Se esperan usar durante más de un ejercicio económico.
- NIC 40.5* ▶ Inversiones inmobiliarias son inmuebles que se tienen para generar rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:
- Su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, o para fines administrativos (inmovilizado material), o bien para
 - Su venta en el curso ordinario de las operaciones (existencias).

13. INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS Y ACTIVACIÓN DE COSTES FINANCIEROS

Ejemplos de inversiones inmobiliarias

- NIC 40.8
- ▶ Terrenos que se mantienen para obtener plusvalías a largo plazo más que para la venta a corto plazo en el curso ordinario del negocio.
 - ▶ Terrenos que se tienen y cuyo uso futuro no está definido actualmente.
 - ▶ Un edificio en propiedad alquilado mediante arrendamiento operativo.
 - ▶ Un edificio vacío que se tiene para alquilar mediante arrendamiento operativo.

Ejemplos que no son inversiones inmobiliarias

- NIC 40.9
- ▶ Propiedad que se posee en virtud de un arrendamiento financiero.
 - ▶ Propiedad para la venta en el curso ordinario del negocio.
 - ▶ Propiedad que se construye o se mejora por cuenta de terceros.
 - ▶ Propiedades ocupadas por el propietario, o bien que éste tiene la intención de ocuparlas en el futuro.
 - ▶ Propiedades que están en construcción o en desarrollo para ser utilizadas en el futuro como inversiones inmobiliarias.

Reconocimiento inicial

- NIC 16.7
NIC 40.16
- ▶ El inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias deben ser reconocidos como activos sólo si:
 - Es probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros derivados de los mismos, y
 - Su coste puede ser cuantificado con fiabilidad.
- NIC 16.15
NIC 40.20
- ▶ El inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias deben registrarse inicialmente al coste de adquisición.
- NIC 16.44
- ▶ Puede ser apropiado asignar la inversión de un activo a sus distintos componentes, y contabilizar cada componente y su amortización por separado, por ejemplo, cuando dichos componentes tienen vidas útiles diferentes.

Determinación del coste

- NIC 16.16
- ▶ Precio de adquisición, incluidos los derechos arancelarios e impuestos indirectos no recuperables, más la estimación inicial del coste de desmantelamiento, traslado y recolocación en el sitio designado.
- NIC 16.17
- ▶ Los costes directamente atribuibles a la localización y puesta en funcionamiento del activo, tales como:

- Los costes de preparación del emplazamiento físico.
 - Los costes de entrega inicial y los de manipulación.
 - Los costes de instalación y montaje.
 - Costes de prueba del correcto funcionamiento del activo, después de deducir el ingreso neto de vender lo producido cuando se ha estado instalando el activo (por ejemplo, vender las muestras fabricadas mientras se están probando los equipos).
 - Costes de las retribuciones a los empleados derivados directamente de la construcción o adquisición del elemento de inmovilizado.
 - Los honorarios profesionales, por ejemplo los pagados a arquitectos e ingenieros.
- ▶ Hay que deducir los descuentos comerciales y las rebajas del precio.

NIC 16.22 ▶ El coste de un activo construido por la entidad se determina con los mismos principios que un activo adquirido.

Valoración del coste

NIC 16.23 ▶ El coste de un elemento es el equivalente a su precio en la fecha de la transacción.

NIC 16.23 ▶ Si el pago se difiere más allá de las condiciones normales de crédito debe ser descontado.

NIC 16.24 ▶ Si un elemento se adquiere mediante una permuta de un activo no monetario, el coste de dicho elemento será su valor razonable, excepto que:

- La transacción carezca de naturaleza comercial, o
- El valor razonable de ninguno de los dos activos intercambiados pueda medirse fiablemente.

En estos casos el valor de coste será el valor en libros de activo entregado.

Capitalización de los costes financieros

NIC 23.11 ▶ Como método alternativo, se permite que los costes financieros que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos puedan ser capitalizados, siempre que esta política se aplique de manera uniforme.

NIC 23.17 ▶ Los costes capitalizados en un período no pueden exceder del coste por intereses incurrido durante ese mismo período.

13. INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS Y ACTIVACIÓN DE COSTES FINANCIEROS

Imputación de costes de financiación específica

- NIC 23.15 ▶ Si los fondos se han tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo, el importe de los costes por intereses susceptibles de capitalización se determinará según los costes reales incurridos por tales préstamos durante el período, menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.

Imputación de costes de financiación genérica

- NIC 23.17 ▶ En los demás casos, se determinará una tasa de capitalización, que será la media ponderada de todos los costes por intereses de la entidad entre los préstamos del período.

Límites temporales de la capitalización

- NIC 23.20 ▶ La capitalización de los costes financieros debe comenzar cuando:
- Se haya incurrido en gastos en relación con el activo.
 - Se haya incurrido en costes por intereses, y
 - Se estén realizando las actividades necesarias para preparar al activo para su uso deseado o para su venta.
- NIC 23.23 ▶ La capitalización debe ser suspendida durante los períodos en los que se interrumpa el desarrollo de las actividades, si es durante un período significativo de tiempo.
- NIC 23.25 ▶ La capitalización debe finalizar cuando se han completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo para su venta o para su utilización.
- NIC 23.27 ▶ Cuando la construcción de un activo se realiza por partes (por ejemplo varios edificios de un parque industrial) y cada parte puede utilizarse por separado mientras se terminan los restantes, se dejarán de capitalizar intereses para la parte terminada.

Costes posteriores

- NIC 16.8 ▶ Cuando los repuestos o equipos accesorios se vayan a utilizar durante más de un ejercicio, o cuando los mismos sólo se puedan utilizar junto con el elemento de inmovilizado, se contabilizarán en el inmovilizado material.
- NIC 16.12 ▶ Los costes de mantenimiento correspondientes a reparaciones y conservación se registrarán en la cuenta de resultados.

- NIC 16.13* ▶ Ciertos componentes de algunos activos deben ser reemplazados a intervalos regulares para que el activo pueda funcionar, dichos componentes se incluirán en el coste del activo dando de baja las partes que sustituyan.
- NIC 16.14* ▶ El coste de las inspecciones preventivas (independientemente de que se sustituyan o no piezas del elemento) que sean necesarias para que un activo material continúe en uso se incorporará al valor en libros del activo, y cualquier remanente registrado por una inspección anterior se dará de baja del activo.

Valoración posterior a la inicial del inmovilizado material

- ▶ Dos métodos posibles:

- NIC 16.30* • Coste de adquisición menos la amortización acumulada practicada y el importe acumulado de cualquier pérdida por deterioro de valor.
- NIC 16.31* • Valor razonable en el momento de la valoración posterior, menos la amortización acumulada practicada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor.
- NIC 16.36,34* ▶ En caso de elegir el método de revalorización, las valoraciones deben ser hechas para toda la categoría de activos (elementos de similar naturaleza y uso) y con suficiente regularidad para que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente de su valor razonable a la fecha de balance.

13. INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS Y ACTIVACIÓN DE COSTES FINANCIEROS

Contabilización en ejercicios posteriores

	NIC 16 INMOVILIZADO MATERIAL	NIC 40 INVERSIONES INMOBILIARIAS
NIC 16.30, 31,39,40 NIC 40.30, 35,36	C O S T E Coste menos amortización acumulada y menos pérdidas acumuladas por deterioro.	Igual tratamiento que en la NIC 16: Coste menos amortización acumulada y menos pérdidas acumuladas por deterioro.
	V A L O R R A Z O N A B L E Valor razonable menos amortización acumulada y pérdidas por deterioro en el momento de la valoración. La diferencia respecto a la valoración anterior se registra en una cuenta de patrimonio en caso de superávit y en la cuenta de resultados en caso de pérdida. <i>Excepción:</i> El superávit debe llevarse a resultados hasta compensar el importe que en períodos anteriores se hubiera reconocido en la cuenta de resultados. Y al contrario, el déficit se llevaría a una cuenta de patrimonio hasta compensar el superávit reconocido anteriormente en una cuenta patrimonial.	Valor razonable. Los superávits o pérdidas que se produzcan en los cambios de valor razonable se contabilizan en la cuenta de resultados. Cuando se aplica este método las inversiones inmobiliarias no se amortizan. <i>Excepción:</i> Aquellos activos donde no se puede hacer una valoración fiable y continuada deben valorarse en base al método de coste de la NIC 16.

Determinación del valor razonable

- NIC 16.32,33 ► El valor razonable debería:
- NIC 40.36-52
- Representar el precio más probable que se fijaría en el mercado entre dos partes interesadas e informadas en una transacción de libre mercado.
 - Reflejar la situación actual del mercado.
 - Ignorar factores específicos y propios de la entidad.
 - Ser calculado sin deducir los costes de la transacción.

Amortización

- NIC 16.43 ► La amortización de cada elemento significativo de un activo material debe realizarse de forma independiente.
- NIC 16.50,55 ► La amortización de cualquier elemento del inmovilizado material debe ser

distribuida, de forma sistemática, entre los años de su vida útil, a partir del momento en que se encuentre disponible para su uso.

- NIC 16.53* ▶ La base sobre la que se calcula la amortización es el coste (o valor razonable en caso de usar dicho método) de un activo menos su valor residual.
- NIC 16.60* ▶ El método de amortización utilizado (lineal, decreciente, en función de dígitos, etc.) debe reflejar el patrón de generación de los beneficios económicos que el activo incorpora.
- NIC 16.48* ▶ El cargo por amortización de cada período debe ser reconocido como un gasto, a menos que dicho valor se incluya como componente del importe en libros de otro activo.

Vida útil

- NIC 16.57* ▶ La vida útil de un activo es el tiempo que se espera que ese activo esté en uso o el número de producciones u otras unidades similares que la entidad espera obtener con ese activo.
- ▶ Los beneficios económicos futuros implícitos en un activo se consumen mediante su uso, pero existen otros factores que deben ser tenidos en cuenta para establecer su vida útil, pues pueden disminuir esos beneficios económicos:
- Uso esperado del activo.
 - Estado físico del activo.
 - Obsolescencia técnica y comercial.
 - Límites legales o similares al uso del activo.

Revisión de las vidas útiles y de los métodos de amortización

- NIC 16.51* ▶ Las vidas útiles y los valores residuales deben revisarse al menos al cierre de cada ejercicio y, si las expectativas actuales difieren significativamente de las estimaciones previas, éstas deben modificarse.
- NIC 16.61* ▶ De igual modo, los métodos de amortización deben revisarse al menos al cierre de cada ejercicio económico y, si ha habido un cambio significativo en el patrón esperado de generación de beneficios económicos de estos activos, debe cambiarse el método.
- NIC 8.36* ▶ Los cambios tanto en vidas útiles o valores residuales, como en métodos de amortización deben ser contabilizados como un cambio de estimación contable, afectando tanto a la contabilidad del período actual como de los ejercicios sucesivos.

13. INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS Y ACTIVACIÓN DE COSTES FINANCIEROS

Retiros y ventas de los activos

- NIC 16.67* ▶ Los activos deben ser cancelados del balance cuando hayan sido objeto de venta o se hayan retirado de uso de forma permanente, siempre que no se espere obtener beneficios económicos adicionales.
- NIC 16.68,71* ▶ Las pérdidas o ganancias derivadas del retiro o venta deben ser reconocidas en la cuenta de resultados del ejercicio (los beneficios no deben ser clasificados como ventas) y deben ser calculadas como la diferencia entre:
- El importe en libros del activo, y
 - El importe neto que se estima obtener por la venta.
- NIC 16.41* ▶ Si previamente se ha registrado una revalorización en la cuenta de patrimonio, la baja del inmovilizado supondrá el traspaso del superávit de la cuenta de revalorización a la de reservas sin pasar por la cuenta de resultados.

Contrato de alquiler como inversión inmobiliaria

- NIC 40.6* ▶ Se puede clasificar como inversión inmobiliaria un contrato de alquiler inmobiliario, designado como contrato de alquiler operativo según la NIC 17, si el contrato satisface la definición de inversión inmobiliaria.
- NIC 40.34* ▶ La entidad debe utilizar la opción del valor razonable de la NIC 40 en su valoración.

Trasposos de activos entre inmovilizado material e inmuebles de inversión

- NIC 40.57,61* ▶ Trasposos de inmovilizado material a inversiones inmobiliarias: Se produce cuando acaba la ocupación del activo por parte del dueño. También puede ser el caso de elementos cuya construcción se finaliza y cuyo destino sea ser una inversión inmobiliaria. Cuando las inversiones inmobiliarias se registren al valor razonable, el alta como inversión inmobiliaria será registrada por su valor razonable y la diferencia con respecto al valor anterior en libros se tratará como una revalorización de acuerdo con la NIC 16.
- NIC 40.60* ▶ Trasposos desde inversiones inmobiliarias (a valor razonable) a inmovilizado material: Se produce cuando se inicia la ocupación por parte del dueño o propietario del elemento. El alta como inmovilizado se registra al precio de coste, tomando como tal el valor razonable a la fecha de cambio de uso.

Trasposos entre existencias e inversiones inmobiliarias

- NIC 40.58,60* ▶ Trasposos desde inversiones inmobiliarias (a valor razonable) a existencias: Los cambios tienen lugar cuando existe la intención de venta. El valor razonable a fecha de la transferencia se convierte en el coste de existencias.
- NIC 40.63* ▶ Trasposos de existencias a inversiones inmobiliarias (a valor razonable): Los activos se registran por su valor razonable y la diferencia respecto al importe anterior en libros (cuando estaba como existencias) se lleva a la cuenta de resultados.

Desgloses requeridos

Inmovilizado material

- NIC 16.73* ▶ Para cada clase de elementos de inmovilizado material se debe desglosar:
- Las bases de valoración utilizadas para determinar el importe (bruto) en libros.
 - Los métodos de amortización.
 - Las vidas útiles o los porcentajes de amortización.
 - El importe (bruto) en libros y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que le correspondan), tanto al principio como al final de cada período.
- NIC 16.73* ▶ El cuadro de movimientos de los valores en libros al principio y al final del período, mostrando:
- Las adquisiciones.
 - Las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios.
 - Las bajas.
 - Los trasposos a activos mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.
 - Los incrementos/disminuciones por cambios en el valor razonable.
 - Los cambios por pérdidas de valor por deterioro y sus reversiones.
 - Las amortizaciones.
 - Las diferencias de cambio.
 - Otros movimientos.
- NIC 16.77* ▶ Cuando los activos se contabilizan por sus valores revalorizados:
- La fecha efectiva de la revalorización.
 - Las bases valorativas utilizadas para la revalorización.

13. INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS Y ACTIVACIÓN DE COSTES FINANCIEROS

- Si se han utilizado los servicios de un tasador independiente.
- En que medida ha sido utilizado el valor de mercado como valor razonable o se ha utilizado cualquier otro método de valoración.
- El importe en libros de cada clase de activos si se hubiera usado el tratamiento del coste.
- La reserva de revalorización, indicando los movimientos del período, así como cualquier restricción sobre su distribución.

NIC 16.74 ▶ La existencia y el valor correspondiente a las restricciones de titularidad, así como los activos que están afectos como garantía al cumplimiento de determinadas obligaciones.

NIC 16.74 ▶ Si no está desglosado en la cuenta de resultados, se debe desglosar el ingreso por indemnizaciones recibidas de terceros que compensen la pérdida por deterioro de valor de un elemento de inmovilizado que estuviera reconocido previamente en la cuenta de resultados.

NIC 16.74 ▶ El importe de los anticipos a cuenta sobre activos en construcción.

NIC 16.74 ▶ El importe de los compromisos de adquisición de elementos de inmovilizado material.

Costes financieros

NIC 23.29 ▶ Las políticas contables adoptadas en relación a los costes financieros.

▶ El importe de los costes financieros capitalizados durante el período.

▶ La tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costes financieros susceptibles de capitalización.

Inversiones inmobiliarias

NIC 40.75 ▶ Cuando la clasificación resulte difícil, los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las inversiones inmobiliarias de las propiedades utilizadas por el dueño (inmovilizado material) y de las que se tienen para vender en el curso normal de las operaciones del negocio (existencias).

▶ La entidad debe indicar si aplica el método del valor razonable o el método de coste.

▶ Si aplica el método del valor razonable, la entidad debe indicar si clasifica y contabiliza como inversiones inmobiliarias los inmuebles que tiene alquilados mediante arrendamientos operativos, y en qué circunstancias.

▶ Los métodos e hipótesis aplicados en la determinación del valor razonable de las inversiones inmobiliarias y el uso de evidencias del mercado u otros

factores, incluyendo su desglose.

- ▶ Explicación sobre si la valoración ha sido realizada por un tasador independiente.
- ▶ Las cifras incluidas en la cuenta de resultados por:
 - Ingresos derivados de rentas generadas por las inversiones inmobiliarias.
 - Gastos (reparación, mantenimiento, etc.) relacionados con las inversiones inmobiliarias, tanto los que generaron ingresos por rentas durante el período como los que no lo hicieron.
- ▶ La existencia y cuantía de restricciones en la realización de las inversiones inmobiliarias y en la generación de otros ingresos (rentas, etc).
- ▶ Las obligaciones contractuales importantes para la adquisición, construcción o desarrollo de inversiones inmobiliarias, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras.

NIC 40.76

- ▶ Cuando se use el método del valor razonable:
 - Cuadro sobre movimientos en las inversiones inmobiliarias en el período analizado:
 - Adiciones, distinguiendo las derivadas de adquisiciones y las que se refieren a desembolsos posteriores activados.
 - Adiciones resultantes de adquisiciones a través de combinaciones de negocios.
 - Traspasos a activos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.
 - Ganancias o pérdidas netas por ajustes al valor razonable.
 - Diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros de entidades extranjeras.
 - Traspasos de inversiones inmobiliarias hacia (y de) existencias o inmovilizado material.
 - Otros movimientos.

NIC 40.78

- ▶ Cuando se utilice el método del valor razonable y una inversión inmobiliaria no se valore a su valor razonable:
 - Una descripción de la inversión inmobiliaria.
 - Una explicación del motivo por el cual el valor razonable no puede cuantificarse fiablemente.
 - Si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es probable que se encuentre el valor razonable.

13. INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS Y ACTIVACIÓN DE COSTES FINANCIEROS

- Para las bajas:
 - El hecho de que esa inversión inmobiliaria no se valoraba a su valor razonable.
 - El importe en libros de esa inversión en el momento de la venta.
 - El importe de la ganancia o pérdida reconocida por la venta.

NIC 40.79 ► Cuando se use el método del coste:

- Cuadro sobre movimientos en las inversiones inmobiliarias en el período analizado:
 - Adiciones, distinguiendo las derivadas de adquisiciones y las que se refieren a desembolsos posteriores activados.
 - Adiciones resultantes de adquisiciones a través de combinaciones de negocio.
 - Enajenaciones.
 - Traspasos a activos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.
 - Amortización.
 - Pérdidas por deterioro de activos y su reversión.
 - Diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros de entidades extranjeras.
 - Traspasos de inversiones inmobiliarias hacia (y de) existencias o inmovilizado material.
 - Otros movimientos.
- Los métodos de amortización.
- Las vidas útiles o los porcentajes de amortización.
- El importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que le correspondan), tanto al principio como al final de cada período.
- El valor razonable de las inversiones inmobiliarias (o el detalle indicado en el punto anterior cuando no sea posible determinarlo de manera fiable).

Primera aplicación

NIIF 1.16,17 ► En la fecha de transición, cada una de las entidades del grupo puede elegir uno de los siguientes valores como valor de coste de cada uno de sus inmovilizados materiales e inversiones inmobiliarias:

- Valor razonable a la fecha de transición.
- Valor de coste registrado de acuerdo con la normativa española incluyendo las actualizaciones realizadas.

Se puede elegir un criterio para un activo y otro criterio para otro activo, aunque los activos sean similares.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Clasificación</i>	
<p>▶ Los activos tangibles se clasifican en una sola línea independientemente del uso que vaya a realizarse de los mismos, excepto que la entidad se dedique a su venta en el curso ordinario de sus actividades, que se clasificarán como existencias.</p>	<p>▶ Los activos tangibles se clasifican en las siguientes categorías:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Inmovilizado material: Activos fijos que se utilizan en la producción o suministro de bienes o para fines administrativos. - Inversiones inmobiliarias: Inmuebles que se tienen para generar rentas, plusvalías o ambas. - Existencias: Activos fijos que se tienen para su venta en el curso ordinario de las actividades. - Activos no corrientes mantenidos para la venta: Activos fijos para los que se espera recuperar su valor a través de su venta, en lugar de por su uso continuado.

13. INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS Y ACTIVACIÓN DE COSTES FINANCIEROS

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Método de valoración del inmovilizado material</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se valoran al coste de adquisición menos las amortizaciones practicadas y los saneamientos realizados. Sólo se permite la revalorización de activos cuando está autorizada por disposiciones legales. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Dos posibilidades: <ul style="list-style-type: none"> - Coste de adquisición menos amortización acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro (método de coste). - Valor revaluado menos amortización acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro (método del valor razonable). El incremento de valor se registra en el patrimonio, mientras que la disminución se refleja en la cuenta de resultados (salvo que existan efectos opuestos registrados anteriormente, en cuyo caso hay que compensar primero el superavit registrado en patrimonio o el déficit registrado en resultados).
<i>Capitalización de gastos</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Pueden considerarse como mayor coste de adquisición los gastos financieros incurridos en la financiación del inmovilizado, antes de su puesta en marcha, y las diferencias de cambio correspondientes a préstamos en moneda extranjera de plazo superior a un año y destinados específicamente a financiar un inmovilizado con un período de instalación superior a un año. ▶ Se establece como límite para la activación de los gastos financieros el valor de mercado. ▶ No está definida la capitalización de intereses netos. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Hay dos métodos diferentes respecto a la capitalización de los gastos financieros incurridos en la financiación específica del inmovilizado, antes de su puesta en marcha, y de las diferencias de cambio. El método de referencia no permite su capitalización y el método alternativo si lo permite. El método adoptado debe aplicarse a todos los activos. ▶ No se establece el límite del valor de mercado, pues si el valor activado superara al de mercado se dotaría una provisión por deterioro (impairment). ▶ Se deben capitalizar los intereses netos de los ingresos derivados de las inversiones realizadas con el préstamo recibido.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS

NORMATIVA ESPAÑOLA

NIIF

Costes de desmantelamiento

▶ Constitución de una provisión para riesgos y gastos durante la vida útil del activo, mediante una dotación periódica.

▶ Mayor valor de coste y, como contrapartida, una provisión de pasivo. Se amortizan durante la vida útil del elemento activado.

Permutas

▶ No pueden originar beneficios.

▶ En el caso de activos distintos, se reconoce el beneficio.

Inversiones inmobiliarias

▶ No hay tratamiento diferenciado. Se contabilizan en inmovilizado material.

▶ Son las que la entidad no tiene para su uso propio.

▶ Existen dos posibilidades para su valoración:

- Coste de adquisición menos amortización acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro (método de coste).
- Valor revalorizado (método del valor razonable). Las variaciones respecto al valor anterior se registran en la cuenta de resultados.

SECCIÓN 14: ACTIVOS INTANGIBLES

Normativa aplicable

- ▶ NIC 38 - Activos intangibles.

Alcance

- NIC 38.2-3* ▶ La NIC 38 excluye de su alcance:
- Los activos financieros.
 - Los activos intangibles tratados en otras normas, como por ejemplo:
 - Los fondos de comercio surgidos de combinaciones de negocios (NIIF 3).
 - Aquellos que se poseen para su venta en el curso ordinario de sus actividades (NIC 2, NIC 11).
 - Los activos por impuestos diferidos (NIC 12).
 - Los arrendamientos regulados en la NIC 17.
 - Los activos procedentes de beneficios de los empleados (NIC 19).
 - Los costes de adquisición diferidos y activos intangibles surgidos de derechos contractuales del asegurador en un contrato de seguros (NIIF 4).
 - Los activos intangibles no corrientes clasificados como mantenidos para la venta (NIIF 5).
 - Las concesiones sobre minas y yacimientos, así como los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables.
- NIC 38.9* ▶ Ejemplos de activos intangibles:
- Derechos de franquicia.
 - Patentes.
 - Programas informáticos.
 - Propiedad intelectual.
 - Derechos de autor.
 - Licencias o concesiones.
 - Cuotas de importación.
 - Películas.
 - Lealtad y relaciones comerciales de los clientes.
 - Derechos de comercialización.

14. ACTIVOS INTANGIBLES

- Marcas comerciales.
- Derechos de imagen de deportistas.

Definiciones

- NIC 38.8* ▶ Un activo intangible se define como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.
- ▶ Lo primordial es que sea un activo, que se define como un recurso controlado por la entidad como resultado de hechos pasados y del que la entidad espera obtener en el futuro beneficios económicos.

Identificación de un activo intangible

- NIC 38.12* ▶ Un activo se considera como activo intangible cuando:
- Es separable, es decir, se puede separar del resto de la entidad para su venta, traspaso, intercambio o alquiler, ya sea individualmente o conjuntamente con un contrato, activo o pasivo con los que guarde relación, o
 - Surge de derechos contractuales o legales, sin que sea necesario que estos derechos sean transferibles o separables de la entidad.

Reconocimiento y valoración inicial

- NIC 38.18,21* ▶ Un activo intangible se debe reconocer si, y sólo si:
- Cumple con los requisitos de identificación.
 - Es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo repercutan en la entidad, y
 - El coste del activo pueda ser valorado de forma fiable.
- NIC 38.22* ▶ La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros se debe evaluar utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la dirección respecto al conjunto de condiciones económicas que se darán a lo largo de la vida útil del activo.
- NIC 38.24* ▶ La valoración inicial de un activo intangible debe hacerse por su coste de adquisición o producción.

Adquisición de un activo

- NIC 38.25* ▶ El coste es normalmente fácil de determinar: el importe pagado como contraprestación.
- NIC 38.27* ▶ Forman parte del coste de adquisición:

- El precio de adquisición, incluidos los derechos arancelarios y los impuestos no recuperables que graven la adquisición, y deducidos los descuentos comerciales y las rebajas en el precio.
- Los desembolsos directamente atribuibles a la preparación del activo para el uso al que va destinado.

NIC 38.32 ► Si se procediese a diferir el pago por un período mayor al normal en las transacciones a crédito, el coste debería ser descontado al valor actual, periodificando la diferencia, entre el importe del pago efectivo y el valor descontado, como gasto financiero.

Adquisición de un proyecto de investigación y desarrollo en curso

NIC 38.34 ► Se reconoce independientemente del fondo de comercio si:

- Cumple con los requisitos de definición de un activo intangible.
- Es identificable, es decir, separable o surge de derechos contractuales o legales.

NIC 38.43 ► Los gastos de investigación y desarrollo posteriores a la adquisición se contabilizan como:

- Gastos si son de investigación.
- Gastos si no cumplen los requisitos de reconocimiento de los gastos de desarrollo como activo intangible.
- Más valor del activo si cumplen con los requisitos de reconocimiento de los gastos de desarrollo.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

NIC 38.33 ► Normalmente se puede medir con exactitud y valorarse a su valor razonable. En caso contrario, el activo podría no distinguirse del fondo de comercio.

NIC 38.39 ► Si el activo intangible se intercambia en un mercado operativo activo, se usará el precio de mercado.

NIC 38.40 ► En caso contrario, se usará la evidencia de las transacciones recientes, o técnicas de estimación reconocidas en el sector, por ejemplo:

- Estadísticas de ventas, beneficios, etc.
- Actualización del flujo de caja esperado.

Adquisición mediante una subvención del gobierno

NIC 38.44 ► Cuando un activo intangible se adquiera mediante una subvención, su valoración inicial se registrará por:

14. ACTIVOS INTANGIBLES

- El valor razonable tanto del activo como de la subvención, o
- Un valor simbólico más cualquier gasto atribuible a la preparación del activo para el uso al que va destinado.

Adquisición mediante permuta de activos

- NIC 38.45 ▶ El coste de un activo intangible, adquirido por permuta con otro activo, será el valor razonable salvo que:
- La transacción de intercambio carezca de naturaleza comercial, o
 - No se pueda medir de forma fiable el valor razonable, ni del activo recibido, ni del activo entregado a cambio.
- ▶ Si el activo adquirido no se valora a su valor razonable, su coste será el valor en libros del activo entregado a cambio.

Naturaleza comercial de la permuta

- NIC 38.46 ▶ La entidad determinará si el intercambio de activos tiene “naturaleza comercial”, considerando hasta qué punto se espera que los flujos de efectivo futuros cambien como resultado de la transacción.
- NIC 38.46 ▶ Una permuta tiene naturaleza comercial si:
- La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo provenientes del activo recibido difieren de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado a cambio.
 - El valor específico para la entidad (valor actual de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo) de la parte de las operaciones de la misma afectadas por la permuta cambia como resultado de la transacción de intercambio, y
 - Las diferencias anteriores son significativas respecto al valor razonable de los activos intercambiados.

Valor razonable de un activo intangible

- NIC 38.47 ▶ El valor razonable de un activo intangible para el que no existan transacciones de mercado puede ser medido de forma fiable si:
- La variación entre los intervalos en que razonablemente se encuentra el valor razonable del activo no es significativa, o
 - Se pueden valorar razonablemente las probabilidades de las distintas estimaciones dentro del intervalo de valores.
- NIC 38.47 ▶ Si la entidad puede determinar de forma fiable tanto el valor razonable del

activo recibido como el del activo entregado a cambio, entonces el valor razonable del activo entregado es el que se usa para medir el coste del activo recibido, salvo que el valor razonable del activo recibido sea más claramente evidente.

Activos intangibles generados internamente

- NIC 38.48* ▶ Los fondos de comercio generados internamente no se reconocen nunca como activo porque ni son separables, ni surgen de derechos contractuales o legales.
- NIC 38.63* • Esto aplica a las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes, etc.
- NIC 38.52,54* ▶ El proceso de creación de un activo intangible debe seguir las siguientes dos fases:
- Los gastos de la fase de investigación deben reconocerse como gastos del período en el que se incurran.
 - Los gastos de la fase de desarrollo se capitalizarán si se cumplen determinadas condiciones.

Condiciones para capitalizar los gastos de desarrollo

- NIC 38.57* ▶ La entidad debe demostrar todos los aspectos siguientes:
- Técnicamente, es posible completar la producción del activo, de forma que pueda estar disponible para su utilización o venta.
 - Tiene la intención de desarrollar plenamente el activo, para usarlo o venderlo.
 - Tiene la capacidad de utilizar o vender el activo.
 - El activo va a generar beneficios económicos en el futuro y de qué forma.
 - Dispone de los recursos suficientes para completar el desarrollo y para usar o vender el activo.
 - Puede valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo durante su desarrollo.

Capitalización de costes de activos intangibles generados internamente

- NIC 38.65* ▶ Sólo son capitalizables aquellos costes en los que se haya incurrido con posterioridad a la fecha en que se cumplieron por primera vez los requisitos que permiten la capitalización. Los desembolsos anteriores reconocidos como gastos no pueden ser capitalizados.
- NIC 38.66* ▶ Aquellos costes que pueden ser directamente atribuidos, o razonablemente asignados, a la creación, producción o preparación del activo para su uso, incluyendo:

14. ACTIVOS INTANGIBLES

- Los materiales usados y servicios consumidos.
- El coste de las retribuciones al personal directamente involucrado.
- Los honorarios para registrar los derechos legales.
- La amortización de patentes o licencias que se estén usando para generar el activo intangible.
- Los costes por intereses, si se capitalizan de acuerdo con la NIC 23.

Reconocimiento como gasto

- NIC 38.68* ▶ Cualquier desembolso que no satisfaga los criterios para ser reconocido como un activo intangible debe, por defecto, reconocerse como un gasto del período.
- NIC 38.71* ▶ Los costes reconocidos como gastos en períodos anteriores no pueden ser capitalizados como activos intangibles.
- NIC 38.69* ▶ La NIC 38 también establece expresamente que los siguientes conceptos serán gastos del período:
- Gastos de establecimiento.
 - Gastos de actividades formativas.
 - Gastos en publicidad y otras actividades promocionales.
 - Gastos de reubicación o reorganización.

Valoración con posterioridad al reconocimiento inicial

- NIC 38.72* ▶ La entidad deberá elegir el modelo de coste o el modelo de revalorización para valorar sus activos intangibles.
- ▶ Sin un activo intangible se contabiliza según el modelo de revalorización, todos los demás activos de la misma clase se contabilizarán utilizando este modelo, salvo que no exista un mercado activo para esa clase de activos.
- NIC 38.74* ▶ Método de coste:
- Coste histórico menos la amortización acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor.
- NIC 38.75* ▶ Método de revalorización:
- Valor revalorizado menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor.
 - La valoración debe realizarse con referencia a un mercado activo.
 - Las revalorizaciones deben tener lugar con la suficiente regularidad como para que el importe en libros del elemento no difiera, de forma

significativa, del que se habría calculado usando el valor razonable en la fecha de cierre del balance.

- NIC 38.85* • El incremento en el valor de los activos intangibles por su revalorización se registran en la cuenta de reservas de revalorización, siempre que no haya que realizar reversiones de disminuciones registradas anteriormente contra resultados.
- NIC 38.86* • Las disminuciones de valor se registran contra resultados, salvo que haya que compensar revalorizaciones registradas anteriormente contra reservas.

Vida útil

- NIC 38.88* ▶ Se debe determinar si la vida útil del activo intangible es finita o indefinida:
- Si es finita, se determina la duración y condiciones de dicha vida útil.
 - Si es indefinida, significa que no existe un límite previsible al período de generación de flujos de efectivo por parte del activo.

Factores que afectan a la vida útil

- NIC 38.90* ▶ El uso esperado del activo.
- ▶ Los ciclos típicos de vida del activo.
 - ▶ La incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo.
 - ▶ La estabilidad de la industria, o sector, y los cambios en la demanda de mercado del producto.
 - ▶ Las actuaciones esperadas de los competidores.
 - ▶ El nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo.
 - ▶ El período de control sobre el activo si estuviera legalmente limitado.
 - ▶ Si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos.

Amortización

- NIC 38.97* ▶ El importe amortizable de cualquier activo intangible debe ser distribuido, de forma sistemática, en función de los años que componen su vida útil.
- ▶ El método de amortización usado debe reflejar el patrón de consumo por parte de la entidad, en función de los beneficios económicos derivados del activo:
 - Se usará el método lineal a menos que se pueda determinar de forma fiable otro patrón de consumo.
- NIC 38.99* ▶ La cuota de amortización calculada debe ser cargada en la cuenta de resultados,

14. ACTIVOS INTANGIBLES

a menos que, por haber contribuido a su proceso productivo, tal importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

- NIC 38.107-108 ▶ Los activos intangibles cuya vida útil sea indefinida no se amortizan pero están sometidos anualmente a un test de deterioro (NIC 36).

Valor residual

- NIC 38.100 ▶ Debe suponerse que el valor residual de un activo intangible es cero a menos que:
- Exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo intangible al final de su vida útil, o
 - Haya un mercado operativo para la clase de activo intangible en cuestión, y además:
 - Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado, y
 - Sea probable que tal mercado subsista al final de la vida útil del activo intangible.

Revisiones del período de vida útil y del método de amortización

- NIC 38.104 ▶ Las vidas útiles, tanto de los activos que se amortizan como de los activos con vida útil indefinida, deben revisarse al menos al cierre de cada ejercicio y deben modificarse o revisarse si las expectativas han cambiado significativamente.
- ▶ De igual modo, los métodos de amortización deben revisarse anualmente y deben modificarse si dejan de reflejar el patrón de consumo esperado en la generación de beneficios.
- ▶ Los efectos de estas modificaciones, en el período de vida útil y en el método de amortización, deben ser contabilizados como un cambio en las estimaciones contables de acuerdo con la NIC 8.

Retiros y enajenaciones de los activos intangibles

- NIC 38.112 ▶ Los elementos del activo intangible deben darse de baja del balance cuando sean enajenados, o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros de los mismos por su uso y liquidación posterior.
- NIC 38.113 ▶ El beneficio o pérdida procedente de la venta, traspaso o retiro debe llevarse a la cuenta de resultados del período en que se produzca la baja y debe determinarse como la diferencia entre:
- El importe en libros del activo en cuestión, y
 - Los importes netos obtenidos de la venta de los mismos (si los hubiera).

Desgloses requeridos

- NIC 38.118*
- ▶ Se debe desglosar para cada clase de activo intangible, distinguiendo entre los que se han generado internamente y los restantes:
 - Las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados.
 - Los métodos de amortización utilizados.
 - El importe bruto en libros y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que le correspondan), tanto al principio como al final de cada período.
 - La rúbrica o rúbricas de la cuenta de resultados en las que está incluida la amortización practicada a los activos intangibles.
 - ▶ Los desembolsos por investigación y desarrollo registrados como gastos del período.
 - ▶ Una conciliación de los movimientos del período para cada clase de activo intangible, incluyendo:
 - Adiciones, distinguiendo las que procedan de desarrollos internos adquiridas por separado o adquiridas en combinaciones de negocios.
 - Retiros, ventas o traspasos.
 - Activos clasificados como mantenidos para la venta.
 - Incrementos y disminuciones procedentes de revalorizaciones.
 - Pérdidas por deterioro de los activos y su reversión.
 - Amortización.
 - Diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros de entidades extranjeras a la divisa de presentación de la entidad.
 - Otros cambios en el valor en libros del período.
- NIC 38.122*
- ▶ En el caso de que un determinado activo intangible tenga una vida útil indefinida, las razones por las que se ha adoptado esa vida útil, especificando los factores que han jugado un papel significativo al fijarla.
 - ▶ Una descripción, el importe en libros y el período restante de amortización de cualquier activo intangible que sea significativo dentro de los estados financieros de la entidad.
 - ▶ Para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante una subvención y hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable, se debe desglosar ese valor razonable, su importe en libros y si se está contabilizando en los períodos siguientes bajo el método del coste o el método de revalorización.

14. ACTIVOS INTANGIBLES

- ▶ La eventual existencia, y el importe en libros, de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como los valores contables de los activos intangibles que están afectos como garantía de las deudas.
 - ▶ El importe de los compromisos contractuales, si existen, para la adquisición de activos intangibles.
- NIC 38.124* ▶ Cuando los activos estén contabilizados por sus valores revalorizados se debe desglosar además para cada clase de activos intangibles:
- La fecha efectiva de la revalorización.
 - El importe en libros de los activos intangibles revalorizados.
 - El importe en libros que se habría registrado si los activos intangibles se hubieran contabilizado usando el método de coste.
 - El importe de las reservas de revalorización, tanto al principio como al final del período, indicando los cambios ocurridos durante el período, así como cualquier restricción para su reparto a los accionistas.
 - Los métodos e hipótesis significativos aplicados para la estimación del valor razonable de los activos.

Fecha de vigencia

- NIC 38.129* ▶ Si la entidad decide aplicar la NIIF 3 - Combinaciones de negocios a los fondos de comercio y a las combinaciones de negocio anteriores al 31 de marzo de 2004, también debe aplicar la NIC 38 de forma prospectiva desde la misma fecha.
- NIC 38.130* ▶ Si no, debe aplicar la NIC 38:
- A los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocio posteriores al 31 de marzo de 2004.
 - Al resto de activos intangibles de forma prospectiva a partir del principio del primer período que se inicie después del 31 de marzo de 2004.
- NIC 38.132* ▶ Se recomienda aplicar la NIC 38 antes de las fechas del punto precedente, pero se deben aplicar también la NIIF 3 y la NIC 36 desde la misma fecha.
- NIIF 1.7.9* ▶ En el caso de las entidades que están convirtiendo sus estados financieros de la normativa española a las NIIF, la fecha del 31 de marzo de 2004 será la fecha de transición.

Primera aplicación

NIF 1.10,11 ► En la fecha de transición:

- Se deben cancelar contra patrimonio los activos intangibles (por ejemplo los gastos de investigación) que no cumplan los criterios de reconocimiento de la NIC 38.
- Se deben registrar todos los activos intangibles que cumplan el criterio de reconocimiento, prestando especial atención a los gastos de desarrollo, que sólo pueden ser activados desde el momento en que cumplen el criterio en su totalidad.
- Se debe realizar un test de deterioro de los activos intangibles que tengan una vida útil indefinida.

NIF 1
Apéndice
B.2b,f

- La cancelación de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios se debe registrar contra el valor existente en la fecha de transición del fondo de comercio, registrado de acuerdo con la normativa española si no se aplica la NIF 3 con efecto retroactivo.

NIF 1
Apéndice
B.2c

- El reconocimiento de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, que bajo normativa española se registró de manera implícita en el fondo de comercio, se realizará siempre que dicho activo hubiese cumplido los criterios de reconocimiento en el balance individual de la adquirida de haberse preparado bajo NIIF.

NIF 1.17,18 ► En la fecha de transición, cada una de las entidades del grupo puede elegir uno de los siguientes valores como valor de coste de cada uno de sus activos intangibles:

- Valor razonable a la fecha de transición.
- Valor de coste registrado de acuerdo con la normativa española, incluyendo las actualizaciones realizadas.

Se puede elegir un criterio para un activo y otro criterio para otro activo, aunque los activos sean similares.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Gastos de investigación</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se pueden activar cuando cumplen ciertas condiciones y deben amortizarse en un plazo máximo de cinco años a partir del momento en que se activan. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se consideran gastos del ejercicio en que se incurren.
<i>Gastos de desarrollo</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se amortizan en cinco años como máximo a partir de la fecha de terminación del proyecto. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Los gastos de desarrollo si dan lugar a un activo intangible deben capitalizarse bajo ciertas condiciones y amortizarse de acuerdo con su vida útil.
<i>Método de valoración</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se valoran al coste de adquisición menos las amortizaciones practicadas y los saneamientos realizados. Sólo se permite la revalorización cuando esté autorizada por disposiciones legales. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Dos posibilidades: <ul style="list-style-type: none"> - Coste de adquisición menos amortización acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro (método de coste). - Valor revalorizado menos amortización acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro (método de revalorización).
<i>Gastos de constitución y primer establecimiento</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se pueden activar y amortizar en un plazo máximo de cinco años. (Restricciones a la distribución de dividendos). 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se consideran gastos del ejercicio.
<i>Gastos de constitución y primer establecimiento</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se pueden activar y amortizar en un plazo máximo de cinco años. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se registran como menor valor de la emisión, una vez deducido el efecto impositivo. Los gastos que no supongan un incremento o una disminución (salida a bolsa, desdoblamiento del valor de las acciones, etc.) se registran en la cuenta de resultados.

SECCIÓN 15: DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 36 - Deterioro del valor de los activos.

Alcance

- NIC 36.2* ▶ La NIC 36 no trata el deterioro de:
- Existencias (NIC 2).
 - Activos surgidos de los contratos de construcción (NIC 11).
 - Impuestos anticipados y créditos fiscales (NIC 12).
 - Activos procedentes de beneficios para los empleados (NIC 19).
 - Activos financieros (NIC 39).
 - Inversiones inmobiliarias, si están valoradas a valor razonable (NIC 40).
 - Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, si están valorados a su valor razonable menos los costes de venta (NIC 41).
 - Costes de adquisición diferidos y activos inmateriales surgidos de derechos contractuales del asegurador (NIIF 4).
 - Activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta (NIIF 5).

Definiciones

- NIC 36.6.8* ▶ El valor de un activo se deteriora cuando el importe en libros del mismo excede a su importe recuperable (el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso).

¿Cuándo se debe realizar una revisión del deterioro?

- NIC 36.9* ▶ La entidad debe evaluar, al cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos.
- Si lo hay, es necesaria una completa revisión del deterioro para estimar el importe recuperable del activo en cuestión.
- NIC 36.10* ▶ Aunque no haya indicio de deterioro, la entidad debe revisar anualmente:
- El valor de los activos intangibles cuya vida útil es indefinida.
 - El valor de los activos intangibles no disponibles para su uso, y
 - El valor de los fondos de comercio surgidos de combinaciones de negocios.

15. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Indicios externos de deterioro

- NIC 36.12
- ▶ Una disminución significativa del valor de mercado de los activos.
 - ▶ Un cambio adverso significativo, ya sea tecnológico, económico o en el entorno legal en el que opera la entidad.
 - ▶ Un incremento en los tipos de interés u otros tipos de rentabilidad de mercado, que probablemente afecten significativamente al tipo de descuento utilizado para calcular el valor en uso o valor recuperable del activo.
 - ▶ El importe en libros de los activos excede su valor de mercado.

Indicios internos de deterioro

- NIC 36.12
- ▶ Obsolescencia o daño físico que afecte al activo.
 - ▶ Cambios significativos que afecten al activo, como planes de reestructuración o eliminación de ciertas actividades (así como inactividad del activo) y cambio en la duración de la vida de un activo de indefinida a definida.
 - ▶ Proyecciones de resultados que muestren o pronostiquen resultados mediocres de activos en particular o unidades de negocio.

Importe recuperable

- NIC 36.6
- ▶ El objetivo es asegurar que el importe en libros de un activo no sea mayor que su importe recuperable:
 - El importe recuperable es el mayor entre el valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso.
 - El valor razonable menos los costes de venta es la cantidad obtenida por la venta de un activo en una transacción de mercado entre dos partes independientes menos los costes de la venta (costes legales, derechos de aduana, costes de transacción).
 - El valor de uso es el valor actual de los flujos de efectivo esperados en el futuro por el uso del activo.

Pasos en el test de deterioro

- ▶ Identificar las “unidades generadoras de efectivo”.
- ▶ Asignar activos a esas unidades.
- ▶ Hallar el valor razonable menos los costes de venta.
- ▶ Hallar el valor en uso:

- Pronosticar los flujos futuros de efectivo para esas unidades.
- Evaluar las posibles variaciones en el importe y el momento de generación de estos flujos de efectivo futuros.
- Identificar la tasa de descuento y actualizar los flujos de efectivo.
- ▶ Comparar el resultado del valor recuperable con el valor neto contable.
- ▶ Provisionar la diferencia obtenida a fin de reflejar cualquier pérdida por deterioro así identificada.

Unidad generadora de efectivo

- NIC 36.6* ▶ Definida como el grupo identificable más pequeño de activos que genere entradas de efectivo, que sean en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos.
- NIC 36.68* ▶ La identificación de las unidades debe estar basada en el juicio, influida por cómo son analizadas internamente.
- NIC 36.72* ▶ Una vez elegidas, las unidades deben ser coherentemente identificadas cada ejercicio, a menos que hubiese razones de peso para cambiarlas.
- NIC 36.76* ▶ Incluir en la unidad generadora de efectivo todos los activos atribuibles directamente y de forma razonable a la unidad, así como los pasivos imprescindibles para determinar el importe recuperable de dicha unidad. Se deben excluir los activos y pasivos por impuestos, las deudas con interés y otros elementos relacionados totalmente con la financiación.
- NIC 36.75* ▶ El valor en libros de la unidad generadora de efectivo debe determinarse de forma consistente respecto a la determinación del importe recuperable de dicha unidad.

Asignación de los fondos de comercio

- NIC 36.80* ▶ Se debe asignar el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios a la(s) unidad(es) generadora(s) de efectivo que se va(n) a beneficiar de las sinergias de la combinación de negocios. Cada unidad o grupo de unidades al que esté asignado un fondo de comercio debe:
- Representar el nivel más bajo al que la entidad gestiona internamente el fondo de comercio.
 - No ser más grande que un segmento de negocio definido de acuerdo con la NIC 14.
- NIC 36.84* ▶ Si la distribución del fondo de comercio no se puede completar antes del cierre del ejercicio anual del período de adquisición, la atribución a las

15. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

unidades generadoras de efectivo debe estar acabada antes del cierre del siguiente ejercicio.

NIC 36.87 ► Esta asignación debe ser revisada (si es apropiado) para reflejar una reorganización interna de las unidades generadoras de efectivo.

NIC 36.86 ► El fondo de comercio se reparte proporcionalmente si se produce una venta de parte de una unidad generadora de efectivo.

Predicción de flujos de efectivo

NIC 36.39 ► Incluir todos los flujos de efectivo procedentes del uso continuado del activo o unidad generadora de efectivo.

NIC 36.44 ► Reflejar el activo o unidad en su estado actual.

NIC 36.50,44 ► Excluir flujos de efectivo relacionados con impuestos, financiación o con planes de reestructuración y/o mejora.

NIC 36.36 ► Ser consistente con los presupuestos y planes recientes.

NIC 36.36 ► Más allá del período cubierto por los presupuestos, extrapolar considerando una tasa de crecimiento constante o decreciente.

Tasa de descuento

NIC 36.55-57 ► La tasa de descuento debe ser:

- Apéndice A*
- Tasa de mercado actual apropiada para el riesgo específico del activo o unidad generadora de efectivo.
 - Antes de impuestos.
 - Consistente con la previsión de inflación.
 - Determinada una vez considerados:
 - El coste medio ponderado del capital.
 - El tipo de interés incremental para los préstamos.
 - Otros tipos de interés de mercado para préstamos.
 - Los ajustes necesarios para reflejar los diferentes riesgos.

Reconocimiento y valoración de las pérdidas por deterioro

Activos individuales

NIC 36.59-64 ► Si el importe en libros de un activo excede su valor recuperable, la diferencia debe ser provisionada.

- La reducción del valor - la pérdida por deterioro - debe ser reconocida en la cuenta de resultados.

- ▶ Si el activo se hubiera revalorizado, la pérdida por deterioro se trata como una disminución de la revalorización previa.
- ▶ Cuando la pérdida por deterioro es superior al importe en libros del activo, la entidad debe reconocer un pasivo únicamente si así lo establece otra norma.
- ▶ El nuevo importe en libros forma la base de futuras amortizaciones y cálculo de impuestos diferidos o anticipados.

Unidades generadoras de efectivo

- NIC 36.88* ▶ Si un fondo de comercio está relacionado pero no asignado a una unidad generadora de efectivo, sólo se debe valorar el deterioro de esa unidad (excluyendo el fondo de comercio) si existe un indicio de deterioro.
- NIC 36.90* ▶ Si un fondo de comercio está asignado a una unidad generadora de efectivo, se debe valorar anualmente el deterioro de esa unidad (incluyendo el fondo de comercio), exista o no algún indicio de deterioro.
- NIC 36.97* ▶ Si se está valorando a la vez el deterioro de unos activos asignados a una unidad generadora de efectivo, a la cual se ha sido asignado un fondo de comercio, y el deterioro de esa unidad, se procede:
- Primero al test de deterioro de los activos.
 - Luego al test de deterioro de la unidad.
- NIC 36.104* ▶ La pérdida por deterioro debe ser imputada:
- Primero al fondo de comercio que haya sido asignado a la unidad.
- NIC 36.105* • A continuación, a reducir proporcionalmente el importe en libros de cada uno de los activos existentes en la unidad. Pero el importe en libros de cada activo no debe ser reducido por debajo del mayor valor entre los siguientes:
- Su valor razonable menos los costes de venta (si es determinable).
 - Su valor de uso (si es determinable).
 - Cero.
- NIC 36.108* • Si resta alguna cantidad sin imputar, ésta sólo debe ser tratada como un pasivo si se exige por otra norma.

Reversión de una pérdida por deterioro

- NIC 36.110* ▶ En cada período posterior, la entidad debe revisar sus estimaciones a fin de determinar si existen indicios de reversiones en la pérdida por deterioro de los activos, que no sean un fondo de comercio, registrada en períodos anteriores:

15. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

- NIC 36.111*
- Aumento en el valor de mercado de un activo.
 - Cambios favorables en el entorno tecnológico, económico o legal de la entidad.
 - Reducciones en los tipos de interés o tasas de descuento.
 - Cambios favorables en el uso actual o esperado del activo.
 - Mejoras en el rendimiento del activo.
- NIC 36.114* ▶ Si existiesen indicios de la posible reversión de la pérdida por deterioro, el valor recuperable debería ser estimado nuevamente, y la pérdida revertida si correspondiera.
- NIC 36.124* ▶ Una pérdida por deterioro de un fondo de comercio no se puede revertir en los períodos siguientes.

Tratamiento de las reversiones de pérdidas por deterioro

- NIC 36.117* ▶ La reversión se limita al importe en libros que hubiera tenido el activo si no hubiera habido una pérdida por deterioro.
- NIC 36.119* ▶ La reversión se abona a la cuenta de resultados, o bien debe ser tratada como un incremento de revalorización para activos anteriormente revalorizados.
- NIC 36.122, 124* ▶ En una unidad generadora de efectivo, la reversión de la pérdida por deterioro debe ser imputada proporcionalmente a cada uno de los activos, con excepción del fondo de comercio.

Desgloses requeridos

- NIC 36.126* ▶ La entidad debe desglosar para cada clase de activo:
- Cualquier pérdida o reversión por deterioro reconocida en los resultados del período, así como las partidas de la cuenta de resultados en la que están incluidas.
 - Pérdidas o reversiones por deterioro de activos revalorizados reconocidas directamente en las cuentas de patrimonio durante el período.
- NIC 36.129* ▶ Esta información también debe ser detallada para cada uno de los segmentos principales que se incluyan en los estados financieros (para entidades sujetas a la NIC 14).
- NIC 36.133* ▶ El importe y las razones por las cuales un fondo de comercio adquirido durante el período no se ha asignado a una unidad generadora de efectivo.
- NIC 36.134* ▶ Para las unidades generadoras de efectivo a las que se ha asignado fondos de comercio o activos inmateriales con vida útil indefinida significativos:

- El importe en libros del fondo de comercio o de los activos inmateriales con vida útil indefinida asignados a la unidad.
- Las bases de determinación del valor recuperable (valor razonable menos costes de venta o valor de uso).
- Los juicios e hipótesis que se han utilizado para determinar el valor recuperable.

- NIC 36.130* ▶ Si una entidad ha reconocido o revertido pérdidas por deterioro significativas durante el período, debe desglosar:
- El hecho y circunstancias que han llevado a su reconocimiento o reversión.
 - El importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida.
 - Una descripción del activo o unidad generadora de efectivo y el segmento principal al que pertenece (si la NIC 14 es aplicable).
- ▶ Según el importe recuperable del activo o de la unidad generadora de efectivo sea su valor razonable menos los costes de venta o su valor de uso, la entidad debe desglosar:
- Las bases utilizadas para determinar el valor razonable menos los costes de venta, o
 - La tasa de descuento utilizada para determinar su valor en uso.

Fecha de vigencia

- NIC 36.138* ▶ Si la entidad decide aplicar la NIIF 3 - Combinaciones de negocios, a los fondos de comercio y a las combinaciones de negocio anteriores al 31 de marzo de 2004, también debe aplicar la NIC 36 de forma prospectiva desde la misma fecha.
- NIC 36.139* ▶ Si no, debe aplicar la NIC 36:
- A los fondos de comercio y activos inmateriales adquiridos en combinaciones de negocio posteriores al 31 de marzo de 2004.
 - A todos los otros activos de forma prospectiva a partir del inicio del primer período anual que empiece después del 31 de marzo de 2004.
- NIC 36.140* ▶ Se recomienda aplicar la NIC 36 antes de las fechas del punto precedente, pero se deben aplicar también la NIIF 3 y la NIC 38 desde la misma fecha.
- ▶ En el caso de las entidades que están convirtiendo sus estados financieros de la normativa española a las NIIF, la fecha del 31 de marzo de 2004 será sustituida por la fecha de transición.

15. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Primera aplicación

- NIF 1* ▶ En la fecha de transición, es obligatorio realizar un test de deterioro de los fondos de comercio.
- Apéndice B.2g*
- ▶ Cualquier deterioro debe reconocerse contra reservas.
 - ▶ Se debe desglosar cualquier dotación o cancelación de pérdidas por deterioro que se haya producido en la preparación del balance de transición a las NIIF.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Deterioro</i>	
▶ En España también se hace este análisis pero no hay un método predeterminado.	▶ El "Deterioro en el valor de los activos" contempla la forma de reconocer y valorar las pérdidas de valor de los activos cuando el valor recuperable se encuentra por debajo de su importe en libros.

SECCIÓN 16: ARRENDAMIENTOS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 17 - Arrendamientos.
- ▶ SIC 15 - Arrendamientos operativos - Incentivos.
- ▶ SIC 27 - Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento.

Alcance

- NIC 17.2* ▶ La NIC 17 debe ser aplicada para contabilizar todos aquellos arrendamientos, distintos de los:
- Acuerdos de arrendamiento para explorar o usar recursos naturales, tales como petróleo, gas, bosques, minerales y otros recursos no renovables similares, y
 - Acuerdos sobre licencias para temas relacionados con películas, grabaciones en vídeo, funciones de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.
- NIC 17.2* ▶ La NIC 17 no debe ser aplicada al valorar:
- Los inmuebles arrendados contabilizados como inversiones inmobiliarias por el arrendatario (NIC 40).
 - Las inversiones inmobiliarias entregadas por el arrendador en arrendamiento operativo (NIC 40).
 - Los activos biológicos poseídos por el arrendatario en arrendamiento financiero (NIC 41).
 - Los activos biológicos entregados por el arrendador en arrendamiento operativo (NIC 41).

Definiciones

- NIC 17.4* ▶ El arrendamiento se define como un acuerdo en el que el arrendador acuerda con el arrendatario que va a percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, por cederle el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado.

Clasificación de los arrendamientos

- NIC 17.4* ▶ Arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo.

16. ARRENDAMIENTOS

- ▶ Arrendamiento operativo es cualquier acuerdo de alquiler distinto al arrendamiento financiero.

Algunas ventajas del arrendamiento financiero

PARA EL ARRENDATARIO:	PARA EL ARRENDADOR:
<ul style="list-style-type: none">▶ Puede evitar ciertos riesgos, como la obsolescencia.▶ Más flexibilidad operativa.▶ Ventajas en los flujos de caja.▶ Puede mejorar los ratios del balance y los límites de deuda.	<ul style="list-style-type: none">▶ Abrir mercados potenciales.▶ Establecer relaciones con los clientes.▶ Puede beneficiarse del interés retenido en el valor residual de los activos.▶ Ventajas impositivas.

- NIC 17.4.13* ▶ La clasificación del arrendamiento como operativo o financiero se hará en el momento en que comience el arrendamiento, atendiendo a la primera de las siguientes fechas:
- La fecha del acuerdo del arrendamiento.
 - La fecha del compromiso entre las partes de ejecutar las principales disposiciones del arrendamiento.
- ▶ La clasificación no se cambiará posteriormente, a menos que se modifiquen los términos del acuerdo.

Indicadores de un arrendamiento financiero

- NIC 17.10* ▶ La clasificación del arrendamiento se realizará en función de la esencia del contrato. A continuación se incluyen indicadores de arrendamiento financiero:
- Al finalizar el plazo del arrendamiento se transfiere la propiedad del activo al arrendatario.
 - El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio notablemente menor que el valor razonable que se espera que tenga en el momento en el que la opción sea ejercitable, siempre que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza, que tal opción será ejercitada.
 - El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- NIC 17.4*
- La NIC 17 define el plazo de arrendamiento como:
 - El período no cancelable para el cual el arrendatario ha contratado el alquiler del activo, más

- El período en el que el arrendatario tiene la opción de continuar con el arrendamiento, con o sin cuotas, siempre que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que la opción será ejercitada.
- La NIC 17 define vida económica como:
 - El período durante el cual se espera que los activos sean económicamente utilizables por uno o más usuarios; o
 - El número de unidades producidas que se espera que puedan ser obtenidas del activo por uno o más usuarios.

NIC 17.10 • Al inicio del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos futuros por el arrendamiento es substancialmente equivalente al valor razonable en ese momento del activo objeto de la operación, siendo el valor razonable la cantidad por la cual un activo podría ser intercambiado o utilizado para liquidar un pasivo entre dos partes independientes.

- Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo ese arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

NIC 17.11 • Cuando el arrendatario puede cancelar el contrato, asumiendo las pérdidas del arrendador.

- Cualquier pérdida o beneficio derivado de las fluctuaciones en el valor residual del activo son asumidas por el arrendatario. Por ejemplo, el contrato puede incluir una rebaja en el alquiler igual a una parte importante de los recursos recibidos por la venta del activo al finalizar el contrato.
- El arrendatario puede prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con unos pagos sustancialmente menores que los habituales en el mercado.

Arrendamientos de terrenos y edificios

NIC 17.14,15 ► Cuando hay un arrendamiento que incluye terrenos y edificios, hay que considerar los elementos por separado cuando se determine la contabilización, excepto si la propiedad de ambos pasa al arrendatario.

- Como, normalmente, el terreno tiene una vida útil indefinida, su arrendamiento se clasifica como operativo salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del período de arrendamiento.
- El edificio se clasifica como operativo o financiero según los requisitos de clasificación de la norma.

NIC 17.16 ► Se deben asignar los pagos mínimos entre el terreno y los edificios al principio del contrato de forma proporcional a los valores razonables relativos que representen los derechos de arrendamiento de cada componente.

16. ARRENDAMIENTOS

- ▶ Si no se puede repartir razonablemente, todo el contrato debe ser clasificado como arrendamiento financiero u operativo, dependiendo de la clasificación del edificio.

NIC 17.17 ▶ En el caso de que el valor del terreno no sea significativo, se clasifica todo junto en función de la clasificación del edificio.

Contabilidad del arrendatario: Arrendamiento financiero

NIC 17.20 ▶ Al inicio, el arrendatario debe reconocer un activo y un pasivo en el balance al valor razonable del bien alquilado, o bien, al valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento, si éste fuera menor. Los costes directos de la operación se incluirán como mayor valor del activo.

Pagos mínimos del arrendamiento

NIC 17.4 ▶ Son los pagos que tendrá que realizar el arrendatario durante la duración del contrato, excluyendo:

- Pagos de carácter contingente.
- Costes de los servicios, y
- Los impuestos pagados por el arrendador que son repercutibles al arrendatario.
- Cualquier cantidad garantizada por el arrendatario o por un tercero vinculado al arrendatario.
- La cantidad correspondiente a cualquier opción de compra con un precio por debajo del valor razonable del bien.

Pagos de carácter contingente

NIC 17.4 ▶ Los pagos de carácter contingente son la parte de los pagos del arrendamiento cuyo importe no es fijo, y que se basan en otros factores influidos por el paso del tiempo, como:

- Porcentaje de ventas futuras.
- Grado de uso del bien.
- Índice de precios futuros.
- Interés de mercado futuro.

NIC 17.25 ▶ Se contabilizan en el ejercicio en el que se incurren.

Factor de descuento utilizado para el cálculo del valor actual

- NIC 17.20 ▶ Al calcular el valor actual de los pagos mínimos se tomará como factor de descuento el tipo de interés implícito en el contrato.
- ▶ Si no se puede determinar el interés implícito, se utilizará el interés incremental de financiación del arrendatario.
- NIC 17.4 ▶ El tipo de interés implícito en el contrato es el factor de descuento que iguala el valor razonable del activo con el valor actual agregado de:
- Los pagos mínimos del arrendamiento, y
 - El valor residual no garantizado.

Amortizaciones y otros gastos

- NIC 17.27 ▶ Desde el comienzo del contrato, el activo debe amortizarse de la misma manera que los activos comprados por el arrendatario.
- NIC 17.25 ▶ Cada una de las cuotas de arrendamiento ha de ser dividida en dos partes:
- La carga financiera, y
 - La reducción de la deuda.
- ▶ Los gastos del período incluyen:
- Gastos de amortización.
 - Gastos de financiación.
 - Gastos de amortización de los costes iniciales.

Contabilidad del arrendatario: Arrendamiento operativo

- NIC 17.33 ▶ Los pagos deben ser reconocidos como gastos de forma lineal, a menos que otro método sistemático sea más apropiado.
- NIC 17.27 ▶ No se contabiliza ningún activo, ni obligación, que no sea:
- Fianzas.
 - Alquileres entregados a cuenta, y
 - La parte no amortizada de los costes directos iniciales.

Desgloses requeridos para el arrendatario

Desgloses requeridos para todos los arrendamientos

- NIC 17.31,35 ▶ Una descripción general de los contratos significativos de arrendamiento que tiene el arrendatario, incluyendo:
- Las bases para determinar las cuotas de carácter contingente.

16. ARRENDAMIENTOS

- La existencia y términos de renovación de los contratos, así como las opciones de compra y cláusulas de actualización de las cuotas.
 - Las restricciones impuestas en los contratos, tales como las que se refieren a distribución de dividendos, endeudamiento adicional y nuevos arrendamientos.
- ▶ El importe total de los pagos mínimos de subarrendamientos que se espera recibir, acordados bajo contratos no cancelables a la fecha del balance.

Otros desgloses requeridos para arrendamientos financieros

- NIC 17.31
- ▶ El valor neto contable a la fecha del balance para cada tipo de activo.
- ▶ Una conciliación entre el valor actual de los pagos mínimos y el total a pagar, y un análisis de estas cantidades a pagar en los siguientes plazos:
- Hasta un año.
 - Entre uno y cinco años, y
 - Más de cinco años.
- ▶ Pagos de carácter contingente incluidos en gastos del período.

Otros desgloses requeridos para los arrendamientos operativos

- NIC 17.35
- ▶ El total de pagos mínimos futuros, derivados de contratos de arrendamiento operativo no cancelables, que se vayan a satisfacer en los siguientes plazos:
- Hasta un año.
 - Entre uno y cinco años, y
 - Más de cinco años.
- ▶ El importe total de los pagos mínimos por arrendamientos y subarrendamiento registrados como gastos en el período, desglosando por separado los pagos mínimos, los pagos de carácter contingente y los pagos de subarrendamiento.

Clasificación del arrendamiento - Arrendador

- NIC 17.4
- ▶ Generalmente los criterios de clasificación de los arrendamientos son iguales para los arrendadores, sin embargo la definición de pagos mínimos, es diferente.
- ▶ Para los arrendadores, los pagos mínimos incluyen:
- Los pagos que el arrendatario es, o puede ser, requerido a realizar durante el plazo del arrendamiento, excluyendo las cuotas de carácter contingente, los costes de los servicios y los impuestos, más

- Cualquier valor residual garantizado al arrendador por:
 - El arrendatario.
 - Un tercero vinculado con el arrendatario.
 - Un tercero independiente que sea capaz de atender las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

Contabilidad del arrendador: Arrendamiento financiero

NIC 17.36,4 ► Los arrendadores deben reconocer las cuentas a cobrar por el valor de la inversión neta en el arrendamiento. La inversión neta es:

- Los pagos mínimos.
- Cualquier valor residual no garantizado para el arrendador.
- Menos los ingresos financieros no realizados.

NIC 17.37 ► Los cobros se contabilizan como cobro del principal e ingresos financieros.

NIC 17.39 ► El reconocimiento de los ingresos financieros, deberá basarse en una pauta que refleje una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera.

Arrendadores que sean fabricantes o distribuidores

NIC 17.43 ► En estos tipos de arrendamiento puede haber dos tipos de ingresos:

- El beneficio o pérdida que se derivaría de la venta de un activo similar a precios normales de mercado.
- Los ingresos financieros a obtener durante la duración del contrato. Si fuese necesario, el beneficio en la venta se reducirá para asegurar que los ingresos financieros reflejan los tipos de mercado.

Contabilidad del arrendador: Arrendamiento operativo

NIC 17.49 ► Los arrendadores deben presentar en el balance los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.

NIC 17.53 ► La amortización del activo arrendado se efectuará de forma consistente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares.

NIC 17.50 ► Los ingresos deben ser reconocidos de forma lineal a lo largo del plazo del arrendamiento (aunque no sean recibidos así), salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto.

NIC 17.52 ► Los costes directos iniciales incurridos en la negociación y contratación del arrendamiento se añadirán al coste del activo arrendado y se reconocerán como

gasto a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.

Desgloses requeridos para los arrendamientos financieros

- NIC 17.47*
- ▶ Una conciliación, a la fecha de balance, entre la inversión bruta total en los arrendamientos y el valor actual de los pagos mínimos futuros a recibir.
 - ▶ La inversión financiera total en los arrendamientos, así como el valor actual de los pagos mínimos futuros a recibir, para cada uno de los siguientes plazos:
 - Hasta un año.
 - Entre uno y cinco años, y
 - Más de cinco años.
 - ▶ La cantidad de los ingresos financieros no devengados y el importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador.
 - ▶ Las provisiones acumuladas para cubrir insolvencias relativas a los pagos mínimos pendientes de cobro.
 - ▶ Las cuotas de carácter contingente reconocidas como ingresos en el período.
 - ▶ Una descripción general de las principales condiciones de los contratos de arrendamiento financiero.

Desgloses requeridos para los arrendamientos operativos

- NIC 17.57*
- ▶ Para cada clase de activo, a la fecha del balance, el valor bruto en libros y la amortización acumulada.
 - ▶ La amortización cargada a resultados del período.
 - ▶ Las pérdidas acumuladas por deterioro del valor del activo y las cantidades de pérdidas o recuperaciones reconocidas en el período.
- NIC 17.56*
- ▶ El total de los cobros de carácter contingente reconocidos como ingreso.
 - ▶ El importe acumulado de los pagos mínimos futuros correspondientes a los contratos no cancelables, desglosados en los siguientes plazos:
 - Hasta un año.
 - Entre uno y cinco años, y
 - Más de cinco años.
 - ▶ Una descripción general de las principales condiciones de los arrendamientos operativos comprometidos por el arrendador.

Incentivos del arrendamiento operativo

- SIC 15.3* ▶ Todos los incentivos deben ser reconocidos como parte integrante del precio neto acordado por el uso del activo arrendado, con independencia de la naturaleza de dicho incentivo o del calendario de pagos a realizar.
- SIC 15.4* • Los arrendadores deben reconocer el coste agregado de los incentivos como una reducción de los ingresos por arrendamiento durante la duración del contrato.
- SIC 15.5* • Los arrendatarios deben reconocer el beneficio agregado de los incentivos como una reducción de los gastos por arrendamiento durante la duración del contrato.

Operaciones de venta con arrendamiento posterior

Definición

- NIC 17.58* ▶ La entidad vende un activo y posteriormente lo alquila al comprador.
- ▶ Los pagos de los arrendamientos y el precio de venta son generalmente interdependientes.
- ▶ El tratamiento contable variará dependiendo de si el arrendamiento posterior es un arrendamiento financiero u operativo.

Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento financiero

- NIC 17.59* ▶ El activo permanecerá en el balance en lugar de ser tratado como un activo vendido.
- ▶ No se reconocerá un beneficio en la venta. El exceso del importe de la venta sobre el valor en libros del activo será diferido y amortizado a lo largo del plazo del arrendamiento.

Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento operativo

- NIC 17.61* ▶ Si el precio de venta es igual a su valor razonable, cualquier beneficio o pérdida debe ser reconocido.
- ▶ Si el precio de venta es superior al valor razonable, el exceso se diferirá y se reconocerá en el período durante el cual se utiliza el activo.
- ▶ Si el precio de venta es inferior al valor razonable, toda pérdida se reconocerá inmediatamente, salvo que se compense con cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, en cuyo caso se diferirá y reconocerá durante la duración del contrato.

Primera aplicación

- ▶ La NIC 17 se debe aplicar de forma retroactiva reflejando cualquier impacto en reservas, una vez deducido el efecto fiscal.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Activación</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se activan a su valor de coste como inmovilizado inmaterial, si no existen dudas razonables que se va a ejercitar la opción de compra. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se activan como inmovilizado material o inmaterial, según corresponda, cuando cumplen con determinados requisitos, los cuales, en forma resumida, analizan si la sustancia económica de la operación es un adquisición de inmovilizado (no se requiere opción de compra). Pueden valorarse a su valor razonable o al valor actual de las cuotas.
<i>Intereses</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Los intereses incluidos en la deuda contraída se registran como gastos a distribuir en varios ejercicios. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ No se registran los intereses hasta que se produce el gasto financiero.
<i>Operaciones de venta con arrendamiento posterior</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ El beneficio no se reconoce. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Si es un arrendamiento financiero, el beneficio se difiere y amortiza a lo largo de la vida del arrendamiento. ▶ Si es un arrendamiento operativo, se reconoce el beneficio o pérdida que haya entre el valor razonable y el importe en libros del activo, y se difiere y amortiza a lo largo de la vida del arrendamiento la diferencia entre el precio de venta y el valor razonable.

SECCIÓN 17: EXISTENCIAS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 2 - Existencias.

Alcance

- NIC 2.2* ▶ La NIC 2 aplica a todas las existencias excepto:
- Obra en curso correspondiente a los contratos de construcción (aplica la NIC 11).
 - Instrumentos financieros (aplica la NIC 39).
 - Los activos biológicos y productos agrícolas relacionados con la actividad agrícola (aplica la NIC 41).
- NIC 2.3* ▶ Además, no se aplica a la valoración de las existencias propiedad de:
- Productores de productos agrícolas y forestales después de la cosecha y productos minerales, que sean valorados al valor neto realizable de acuerdo con las prácticas habituales del sector.
 - Intermediarios que comercien con materias primas cotizadas, siempre que valoren sus existencias al valor razonable menos los costes de venta.

Definiciones

- NIC 2.6* ▶ El concepto “existencias” hace referencia a los siguientes elementos:
- Activos para ser vendidos durante el curso normal de las operaciones.
 - Activos que se encuentran en proceso de producción para dicha venta, y
 - Activos que se mantienen como materiales o elementos accesorios destinados a ser consumidos en la producción de los bienes o servicios.

Valoración de las existencias

- NIC 2.9* ▶ Las existencias se valoran al menor entre el coste de adquisición y el valor neto realizable.
- NIC 2.10* ▶ El coste de las existencias incluye todos los costes derivados de la compra, los costes de transformación y otros costes incurridos.
- NIC 2.16* ▶ Están excluidos los costes de almacenamiento posteriores a la terminación del producto, las pérdidas anormales por desperdicios o mermas, etc., los costes indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actual, y los costes de comercialización.

17. EXISTENCIAS

NIC 2.17 ► Bajo limitadas circunstancias se permite capitalizar los costes financieros (NIC 23), cuando el período requerido para su fabricación sea elevado.

Coste de adquisición

NIC 2.11 ► El coste de adquisición incluye:

- Precio de compra.
- Aranceles y otros impuestos no recuperables de las autoridades fiscales.
- Transporte, almacenamiento y otros costes directamente atribuibles a la adquisición de las existencias.
- Menos: Descuentos comerciales y rebajas del precio.

NIC 2.18 ► Las entidades pueden comprar las existencias a crédito. Cuando el acuerdo efectivamente contiene una parte de financiación, esa parte se reconoce como gasto por intereses durante el período de la financiación.

Coste de transformación

NIC 2.12 ► El coste de transformación incluye:

- Costes directos de producción: Mano de obra directa y materiales.
- Costes indirectos, fijos o variables, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados (excluida la subactividad).

NIC 2.14 ► En caso de producción simultánea de más de un producto, los costes indirectos se distribuyen de forma racional y consistente.

Métodos de valoración

NIC 2.25 ► Métodos de valoración global en base a costes reales:

- FIFO.
- Coste medio ponderado.

NIC 2.26 ► Se debe utilizar el mismo método para todas las existencias de la misma clase, permitiéndose distintos métodos para grupos de existencias diferentes, lo que no incluye el hecho de estar en distintas ubicaciones.

NIC 2.21,22 ► Otros sistemas de valoración de costes:

- Método del coste estándar.
- Método de los minoristas (precio de venta menos margen bruto estimado): Se usa para productos con alta rotación, márgenes similares y para los que es impracticable utilizar otros métodos de cálculo de costes.

- NIC 2.23,24* • Identificación específica de costes para existencias que no tienen muchas referencias y éstas no son intercambiables.

Pérdida de valor de las existencias

- NIC 2.29* ▶ Se rebaja el valor de las existencias hasta el valor neto realizable.
- NIC 2.6* ▶ El valor neto realizable es el precio estimado de venta menos los costes estimados para su venta y terminación.
- NIC 2.33* ▶ Cuando se reviertan las correcciones valorativas, el nuevo valor de las existencias será el menor entre el coste y el valor neto realizable revisado.

Desgloses requeridos

- NIC 2.36* ▶ Las políticas contables adoptadas para la valoración de las existencias, incluyendo el método de valoración de los costes que se haya utilizado.
- ▶ El importe total en libros de las existencias, desglosado de acuerdo con la clasificación que resulte más apropiada para la entidad.
- ▶ El importe en libros de las existencias que se hayan contabilizado por su valor razonable menos los costes de venta.
- ▶ El valor de las existencias reconocidas como gastos durante el período.
- ▶ Los importes de las pérdidas de valor de las existencias reconocidos como gasto.
- ▶ Los importes de las reversiones de correcciones valorativas que se hayan reconocido como menos gastos en el período y las circunstancias que han producido esa reversión.
- ▶ El importe en libros, si existiese, de las existencias comprometidas como garantía del cumplimiento de las deudas en las que haya incurrido la entidad.

Primera aplicación

- ▶ Se debe aplicar la NIC 2 de forma retroactiva, reflejando cualquier impacto en reservas, una vez deducido el efecto fiscal.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Activación de gastos</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Permite la posibilidad de incluir diferencias de cambio en moneda extranjera y costes financieros, aunque sólo en la fabricación de existencias de ciclo largo. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Hay dos posibilidades diferentes para la activación de los costes financieros, el método de referencia no permite su capitalización y el método alternativo sí lo permite (NIC 23). ▶ Las diferencias de cambio en moneda extranjera no se pueden activar.
<i>Gastos comerciales</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se pueden activar. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ No se activan.
<i>Provisión de obsolescencia</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se dota la provisión con cargo a una cuenta de gastos específica de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si no es necesaria la provisión, ésta se cancela con abono a esa cuenta específica de pérdidas y ganancias. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ La pérdida de valor de las existencias se abona directamente en la cuenta de existencias con cargo a la cuenta de coste de existencias de la cuenta de resultados. La reversión de la pérdida supone un aumento de las existencias en balance con abono al coste de existencias de la cuenta de resultados.

SECCIÓN 18: AGRICULTURA

Normativa aplicable

- ▶ NIC 41 - Agricultura.

Alcance

- NIC 41.1* ▶ Se aplica la NIC 41 para los siguientes activos, siempre que estén relacionados con la actividad agrícola:
- Los activos biológicos.
 - Los productos agrícolas en el momento de la cosecha o recolección, y
 - Las subvenciones oficiales que les afecten.
- NIC 41.2* ▶ Exclusión del alcance:
- Los terrenos relacionados con la actividad agrícola (NIC 16 y 40).
 - Los activos inmateriales relacionados con la actividad agrícola (NIC 38).
- NIC 41.3* • Los productos obtenidos de los activos biológicos después de su cosecha (NIC 2). Por ejemplo:

ACTIVO BIOLÓGICO	PRODUCTO AGRÍCOLA	PRODUCTO OBTENIDO
Ovejas	Lana	Hilo de lana, Alfombra
Vacas	Leche	Queso
Plantas	Caña cortada	Azúcar
Vides	Uva	Vino

Definiciones

- NIC 41.5*
- ▶ Actividad agrícola: Gestión de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, para destinarlos a la venta, dar lugar a productos agrícolas, o convertirlos en otros activos biológicos diferentes.
 - ▶ Producto agrícola: Producto recolectado procedente de activos biológicos.
 - ▶ Activo biológico: Animal vivo o planta.
 - ▶ Cosecha o recolección: Separación del producto resultante del activo biológico del que procede o cese de los procesos vitales de un activo biológico.

Reconocimiento

- NIC 41.10* ▶ Se reconoce un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:
- La entidad controla el activo como resultado de sucesos pasados.
 - Es probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros asociados al activo.
 - El valor razonable o el coste del activo pueden ser determinados de forma fiable.
- ▶ Reconocimiento de ganancias o pérdidas:
- NIC 41.26,28* • Los activos biológicos y los productos agrícolas se valoran según su valor razonable menos los costes estimados para su venta.
- Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico o de un producto agrícola, o por los cambios de valor de un activo biológico, se incluyen en la ganancia o pérdida neta del ejercicio contable en el que aparecen.

Valoración

- ▶ Activo biológico:
- NIC 41.12,14* • Se valora, tanto en su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costes estimados para su venta (incluye las comisiones a los intermediarios y los impuestos y tasas por su traspaso, pero excluye los transportes).
- NIC 41.30* • Si en el reconocimiento inicial no se puede determinar fiablemente el valor razonable, se valorará al coste menos la amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro. Posteriormente, se debe utilizar el valor razonable una vez se pueda determinar fiablemente.
- ▶ Producto agrícola:
- NIC 41.13* • Se valora, en el momento de la cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costes estimados para su venta.

Subvenciones oficiales

- NIC 41.34,35* ▶ Para los activos biológicos valorados a su valor razonable menos los costes estimados para su venta:
- Subvenciones incondicionales: Se reconocen como ingresos cuando sean exigibles.

- Subvenciones condicionadas: Se reconocen como ingresos cuando se hayan cumplido las condiciones.

- NIC 41.37* ▶ Para los activos biológicos valorados al coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro:
- Se aplica la NIC 20 - Subvenciones oficiales.

Desgloses requeridos

- NIC 41.40* ▶ La ganancia o pérdida total del ejercicio por el reconocimiento inicial de activos biológicos y productos agrícolas.
- NIC 41.40* ▶ Los cambios en el valor razonable menos los costes estimados para su venta de los activos biológicos.
- NIC 41.46* ▶ Las valoraciones no financieras, o estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de:
- Cada grupo de activos biológicos al final del ejercicio.
 - La producción agrícola del ejercicio.
- NIC 41.47* ▶ Los métodos e hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable.
- NIC 41.49* ▶ Las estrategias de gestión del riesgo financiero relativas a la actividad agrícola.
- NIC 41.57* ▶ Las subvenciones oficiales relacionadas con la actividad agrícola.
- ▶ Para los activos biológicos:
- NIC 41.41* • Descripción de cada grupo de activos biológicos.
- NIC 41.46* • Naturaleza de la actividad relativa a cada grupo.
- NIC 41.46* • Las valoraciones no financieras, o estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas al final del ejercicio de cada grupo y la producción agrícola del ejercicio.
- NIC 41.49* • La existencia y el importe en libros de los activos cuya titularidad tenga alguna restricción.
- La cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos.
- NIC 41.50* • La conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el inicio y el final del ejercicio.
- NIC 41.54* • Los desgloses adicionales si el valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad.
- NIC 41.48* ▶ Para los productos agrícolas:

- El valor razonable menos los costes estimados para su venta de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el ejercicio, determinando el mismo en el momento de la recolección.

Primera aplicación

- ▶ La NIC 41 se debe aplicar de forma retroactiva reflejando cualquier impacto en reservas, una vez deducido el efecto fiscal.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Valoración de existencias</i>	
▶ La normativa española no ha desarrollado una adaptación al sector agrario del PGC (salvo para el sector vitivinícola); las existencias elaboradas por la propia empresa se valoran al coste de producción.	▶ Los productos agrícolas se valoran al valor razonable menos los costes estimados para su venta.

SECCIÓN 19: CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Normativa aplicable

- ▶ NIC 11 - Contratos de construcción.

Definición

- NIC 11.3.6*
- ▶ Contrato de construcción se define como un contrato específicamente negociado para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están interrelacionados por su diseño, tecnología y función, o por su destino o uso.
 - ▶ Se clasifican en contratos de:
 - Precio fijo, que son aquellos en los que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos los precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costes.
 - Margen sobre el coste, que son aquellos en los que se reembolsan al contratista los costes satisfechos más un porcentaje de esos costes o una cantidad fija.

Combinación y división de los contratos

- NIC 11.9*
- ▶ Un grupo de contratos debe tratarse como un único contrato cuando:
 - Son negociados como un mismo paquete.
 - Están tan interrelacionados que son parte de un mismo proyecto con un margen de beneficios conjunto, y
 - Se desarrollan simultáneamente o sucesivamente.
- NIC 11.8*
- ▶ Un contrato debe dividirse en varios cuando:
 - Se han recibido propuestas económicas diferentes para cada activo.
 - Cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han podido aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos, y
 - Pueden identificarse de forma separada los ingresos y costes de cada activo.

Otros activos añadidos a los contratos existentes

- NIC 11.10*
- ▶ Si se añaden otros activos a los contratos existentes, se deben tratar como un contrato independiente cuando:
 - El activo difiere significativamente en diseño, tecnología o función de los activos pactados originalmente, o
 - El precio tenga que pactarse de forma separada.

Ingresos asociados a un contrato

- NIC 11.11* ▶ Los ingresos asociados a un contrato incluyen:
- La suma del precio estipulado inicialmente en el contrato, y
 - El importe de las modificaciones efectuadas sobre el trabajo originalmente previsto, así como las reclamaciones e incentivos que:
 - Sea probable que supongan un ingreso, y
 - Puedan ser cuantificados con suficiente fiabilidad.

Costes asociados a un contrato

- NIC 11.16* ▶ Los costes asociados a un contrato incluyen:
- Los costes netos que están directamente relacionados con el contrato (mano de obra, materiales, amortizaciones del inmovilizado utilizado, etc.).
 - Los costes que son atribuibles a la actividad objeto del contrato (seguros, intereses, costes indirectos de producción que se reparten de forma uniforme en base a métodos sistemáticos y racionales), y
 - Aquellos otros costes que son facturables al cliente de acuerdo con las condiciones del contrato (costes generales de administración y costes de desarrollo previstos en el contrato).

Gastos no asociados al contrato

- NIC 11.20* ▶ Son gastos no asociados al contrato:
- Costes generales de administración.
 - Costes de venta.
 - Costes de investigación y desarrollo no reembolsables de acuerdo con el contrato.
 - Costes de subactividad.

Reconocimiento de los ingresos y costes asociados a un contrato

- NIC 11.22* ▶ Si el resultado del contrato puede ser estimado con suficiente fiabilidad, se reconocen los ingresos y los costes conforme al grado de avance del contrato a la fecha del balance.
- NIC 11.32* ▶ Si el resultado del contrato no puede ser estimado con suficiente fiabilidad, entonces:
- Se reconocen los ingresos sólo hasta la cuantía de los costes que puedan ser recuperables.

- Se reconocen como gastos los costes del periodo.
- NIC 11.35* • Cuando desaparezcan las incertidumbres que no permitan determinar los costes e ingresos con suficiente fiabilidad, se deben reconocer en función del grado de avance.
- NIC 11.36* ► Si se estima que el resultado del contrato va a originar una pérdida se reconoce la pérdida inmediatamente.

Grado de avance

- NIC 11.30* ► La NIC 11 establece que puede determinarse de muchas formas, si bien indica tres maneras de determinar el grado de avance:
- Proporción de los costes incurridos sobre los costes totales estimados.
 - Examen del trabajo ejecutado.
 - Proporción física del contrato total ejecutado.
- El grado de avance es independiente de los anticipos y pagos realizados.

Cambios en las estimaciones

- NIC 11.38* ► Un cambio en la estimación de los ingresos o de los costes utilizados para determinar el resultado de un contrato se trata de acuerdo con la NIC 8, registrándose el efecto en la cuenta de resultados como gasto o ingreso ordinario.

Requisitos para poder determinar razonablemente el resultado del contrato

- NIC 11.24* ► Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos previstos en el contrato.
- NIC 11.24* ► Todos los costes puedan ser claramente identificados y cuantificados de forma fiable.
- NIC 11.23* ► Para un contrato a precio fijo, se deben cumplir además los siguientes requisitos:
- Pueden cuantificarse razonablemente los ingresos totales del contrato, y
 - Tanto los costes que faltan para la terminación del proyecto como el grado de avance de la obra, pueden ser razonablemente estimados, de forma que los costes reales del contrato puedan ser comparados con las estimaciones previamente realizadas.

19. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Presentación de los saldos relacionados con los contratos

NIC 11.43,44 ▶ La cantidad bruta debida por/a los clientes es la diferencia entre:

- Los costes incurridos más los beneficios reconocidos, y
- La facturación realizada más las pérdidas reconocidas.

NIC 11.42 ▶ Todos los contratos con saldo deudor se presentan como activos - Importe total a cobrar al cliente.

▶ Todos los contratos con saldo acreedor se presentan como pasivo - Importe total a pagar al cliente.

Desgloses requeridos

NIC 11.39 ▶ El importe de los ingresos de los contratos registrados en el período.

▶ Los métodos utilizados para determinar los ingresos registrados.

▶ Los métodos utilizados para determinar el grado de avance de los contratos.

NIC 11.40 ▶ Contratos en curso al cierre del ejercicio, desglosando:

- Los costes incurridos y los beneficios registrados (menos las pérdidas registradas) hasta la fecha.
- La cuantía de los anticipos recibidos, y
- La cuantía de las retenciones.

Primera aplicación

▶ Se debe aplicar la NIC 11 de forma retroactiva, reflejando cualquier impacto en reservas, una vez deducido el efecto fiscal.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS

NORMATIVA ESPAÑOLA

NIIF

Reconocimiento de los ingresos de los contratos de construcción

▶ Si no se pueden determinar los costes ni los ingresos de un contrato, se tiene que seguir el método de contrato cumplido.

▶ Si no se pueden determinar los costes ni los ingresos de un contrato, sólo se pueden registrar ingresos por el mismo importe que los gastos que sean recuperables.

SECCIÓN 20: INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 39 - Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración.
- ▶ NIC 32 - Instrumentos financieros: Presentación y desgloses.

Principales requisitos de la NIC 39

- ▶ Todos los activos financieros y los pasivos financieros se registran en el balance de situación, incluyendo el valor razonable de los derivados.
- ▶ Las inversiones se clasifican como activos financieros valorados al valor razonable con efecto en ganancias o pérdidas, activos financieros disponibles para su venta o inversiones que se mantienen hasta su vencimiento.
- ▶ Nuevas normas sobre la definición y contabilización de las operaciones de cobertura.

Se excluye del alcance de las NIC 39 y 32

NIC 39.2
NIC 32.4

- ▶ Las participaciones en empresas subsidiarias, asociadas y joint ventures, salvo para participaciones cuya contabilización se realice siguiendo criterios de la NIC 39, de acuerdo con lo establecido en las NIC 27, 28 ó 31. Las entidades aplicarán las NIC 32 y 39 a los derivados sobre las participaciones en subsidiarias, asociadas y joint ventures, cuando el derivado cumpla la definición de instrumento de patrimonio se aplicará solo la NIC 32.
- ▶ Derechos y obligaciones de los contratos de arrendamiento (NIC 17).
- ▶ Derechos y obligaciones de planes de beneficios a largo plazo para los empleados (NIC 19).
- ▶ Contratos de seguro (NIIF 4).
- ▶ Instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con pagos basados en acciones (NIIF 2).
- ▶ Valoraciones posteriores al reconocimiento inicial de los contratos de garantía financiera.
- ▶ Contratos que establecen contrapartidas de carácter contingente en una combinación de negocios (NIIF 3).
- ▶ Contratos que exigen un pago en función de variables climatológicas, geológicas o físicas. No obstante no serán excluidos del alcance algunos tipos de derivados que llevan implícito algún contrato de este tipo; por ejemplo,

permutas financieras en los que uno de los flujos a pagar/cobrar depende de la ocurrencia de una variable física.

Contratos sobre elementos no financieros (por ejemplo, mercancías)

- NIC 39.5*
NIC 32.8,9
- ▶ Las NIC 39 y 32 deben ser aplicadas a aquellos contratos que se liquiden por el neto en efectivo o con cualquier otro instrumento financiero, con la excepción de los contratos que se realizaran por necesidades, que la entidad sigue teniendo, de compras, ventas o utilización del elemento no financiero.

Principales definiciones

- NIC 32.11*
- ▶ Un instrumento financiero es un contrato que da lugar simultáneamente a:
 - Un activo financiero para una entidad, y
 - Un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio para otra entidad.
 - ▶ Un activo financiero es cualquier activo que se presenta como:
 - Efectivo.
 - Un instrumento de patrimonio de otra entidad.
 - Un derecho contractual a recibir efectivo o cualquier otro activo financiero de otra entidad.
 - Un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra entidad en condiciones que son potencialmente favorables, o
 - Un contrato que puede ser o será liquidado en acciones de la propia entidad y es:
 - Un instrumento no derivado según el cual la entidad está obligada a recibir un número variable de sus propias acciones.
 - Un derivado que puede ser o será liquidado mediante una forma distinta a la entrega de una cantidad fija de efectivo o de otro instrumento financiero por una cantidad fija de acciones de la propia entidad.
 - ▶ Un pasivo financiero es un pasivo que supone una obligación contractual de:
 - Entregar efectivo o cualquier otro activo financiero a otra entidad.
 - Intercambiar instrumentos financieros con otra entidad en condiciones que son potencialmente desfavorables.
 - Un contrato que puede ser o será liquidado en acciones de la propia entidad y es:

- Un instrumento no derivado según el cual la entidad está obligada a entregar un número variable de sus propias acciones.
- Un derivado que puede ser o será liquidado mediante una forma distinta a la entrega de una cantidad fija de efectivo o de otro instrumento financiero por una cantidad fija de acciones de la propia entidad.
- ▶ Un instrumento de patrimonio es cualquier tipo de contrato que proporciona una participación residual en los activos de una entidad una vez deducidos todos los pasivos.

NIC 39.9

- ▶ Un derivado es un instrumento financiero:
 - Cuyo valor varía debido a los cambios en los tipos de interés, en el precio de los instrumentos financieros, en el precio de las mercancías, en los tipos de cambio de las divisas, o en otras variables (normalmente llamadas subyacentes).
 - Que al principio requiere una inversión neta muy pequeña o nula.
 - Que se liquidará en una fecha futura.
- ▶ Valor razonable es la cantidad por la que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua.
- ▶ Coste amortizado es el importe por el que se registró en el momento inicial un activo o pasivo financiero, menos los reembolsos del principal, más o menos, según proceda, la imputación o amortización de cualquier diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento, utilizando el tipo de interés efectivo, menos cualquier disminución por deterioro del valor. Equivale en cada momento al valor actual de los flujos futuros descontados al tipo de interés efectivo de la operación.
- ▶ El método del tipo de interés efectivo es el método utilizado para calcular el coste amortizado de un activo o pasivo financiero y para imputar los intereses durante la vida del instrumento.
- ▶ El tipo de interés efectivo es la tasa de descuento por la que se iguala el valor contable con el valor actual de los flujos futuros esperados durante la vida de un activo o pasivo financiero, o, en su caso, un período menor (expectativa de recobro). Este cálculo debe incluir todas las condiciones del instrumento (costes, comisiones, primas o descuentos) que forman parte del rendimiento integral del activo.

Pasivos financieros e instrumentos de patrimonio

- NIC 32.15* ▶ Los instrumentos financieros emitidos por la entidad serán clasificados como pasivos financieros o como instrumentos de patrimonio según su esencia económica, independientemente de su forma jurídica:
- NIC 32.16,17* • La característica clave es la existencia de una obligación contractual de entregar, por parte de la entidad, efectivo o cualquier otro activo financiero al adquirente del instrumento financiero.
- NIC 32.18* ▶ Una acción preferente será un pasivo financiero si el emisor está obligado a reembolsarla por una cantidad fija o determinable, en una fecha futura o determinable, o si concede al tenedor el derecho de requerir al emisor para que reembolse el instrumento, en una fecha concreta o a partir de la misma, y por una actividad fija o determinable.
- ▶ Un instrumento financiero que dé al tenedor el derecho a devolverlo, a cambio de efectivo u otro activo financiero, es un pasivo financiero.
- NIC 32.16,22* ▶ Un instrumento que supone la entrega de un número fijo de acciones de la propia entidad a cambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero es un instrumento de patrimonio.
- NIC 32.21* ▶ Un instrumento que supone la entrega de un número variable de acciones de la propia entidad a cambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero es un pasivo financiero.
- NIC 32.24* ▶ Un instrumento que supone la entrega de un número fijo de acciones de la propia entidad a cambio de una cantidad variable de efectivo o de otro activo financiero es un activo financiero o un pasivo financiero.
- NIC 32.22* ▶ Los cambios en el valor razonable de un instrumento de patrimonio no se reconocen en los estados financieros.
- NIC 32.23* ▶ Un contrato que contenga una obligación para la entidad de comprar sus instrumentos de patrimonio propios, a cambio de efectivo u otro instrumento financiero, dará lugar a un pasivo financiero que se reconocerá por el valor actual del importe a reembolsar, aunque el contrato en sí sea un instrumento de patrimonio. El pasivo financiero se reconocerá con cargo al patrimonio. Si el contrato venciera y no se produjera ninguna entrega, el pasivo financiero se reclasificará a patrimonio.

Cláusulas sobre pagos contingentes

- NIC 32.25* ▶ Cuando las acciones sean reembolsables por la ocurrencia de un suceso futuro que es bastante probable que ocurra, éstas se clasifican como pasivo financiero.

- ▶ Un instrumento financiero es un pasivo financiero cuando su liquidación depende de la ocurrencia o no de un evento futuro incierto o del resultado de circunstancias inciertas que no están bajo el control ni del emisor ni del tenedor.

NIC 32.26

- ▶ Cuando un instrumento financiero derivado dé a una de las partes el derecho a elegir la forma de liquidación, será un activo financiero o un pasivo financiero, a menos que todas las alternativas de liquidación den lugar a considerar que se trata de un instrumento de patrimonio.
- ▶ El siguiente cuadro muestra el tratamiento a dar a los distintos contratos sobre acciones propias desde el punto de vista del emisor de las acciones:

Contrato de derivado	Liquidación física de títulos	Liquidación neta (efectivo neto o acciones netas)	Liquidación bruta/neta por elección del emisor/contraparte
Compras a plazo	Pasivo	Derivado	Pasivo
Ventas a plazo	Instrumento de patrimonio	Derivado	Derivado
Call comprada o vendida	Instrumento de patrimonio	Derivado	Derivado
Put comprada	Instrumento de patrimonio	Derivado	Derivado
Put vendida	Pasivo	Derivado	Pasivo
Swap	-	Derivado	-

Instrumentos financieros compuestos

NIC 32.28

- ▶ Cuando el instrumento contenga componentes tanto de pasivo como de patrimonio, deberán ser clasificados y contabilizados por separado.

NIC 32.35

- Los intereses, dividendos, beneficios y pérdidas deberán ser clasificados en la cuenta de resultados de forma coherente con el tratamiento en el balance.

NIC 32.30

- ▶ La clasificación de los componentes de pasivo y patrimonio de un instrumento financiero (bono convertible) no será revisada como resultado de un cambio en la probabilidad de que la opción de conversión sea ejercitada o no.

NIC 32.31

- ▶ El valor del instrumento de patrimonio será el importe residual que se obtenga después de deducir del valor razonable del instrumento el importe correspondiente al pasivo. La suma del valor asignado a cada componente de pasivo y patrimonio es igual al valor razonable del instrumento como un todo. No se pueden reconocer resultados en el reconocimiento inicial del pasivo y del instrumento de patrimonio.

20. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- NIC 32.32* ▶ Así, para un bono convertible, primero se valora el pasivo (comparación con títulos similares sin opción de convertibilidad) y por diferencia con el valor de emisión se determina el importe a registrar como patrimonio.

Valoración inicial

- NIC 39.43* ▶ Inicialmente todos los activos y pasivos financieros se deben valorar por su valor razonable más, en el caso de activos o pasivos financieros no clasificados como valorados al valor razonable con efecto en resultados, los costes de transacción que son directamente atribuibles a la adquisición o emisión del activo o pasivo financiero, por ejemplo:
- Honorarios y comisiones pagadas a agentes, asesores, intermediarios.
 - Tasas e impuestos relacionados con la transferencia.

- NIC 32.37* ▶ Los costes de una transacción de patrimonio deberán ser deducidos del mismo, netos del efecto impositivo, y no cargados a la cuenta de resultados:
- Éstos son los costes externos que son directamente imputables a la transacción y en los que de otra manera no se habría incurrido.

Valoraciones posteriores de los activos financieros

- NIC 39.45* ▶ Las valoraciones posteriores dependen de la categoría en la que se hayan clasificado los activos:
- Activos financieros al valor razonable con cambios en resultados.
 - Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
 - Activos financieros disponibles para la venta.
 - Préstamos y partidas a cobrar.
- ▶ Se aplican diferentes normas en la contabilización de las operaciones de cobertura.

Activos financieros al valor razonable con cambios en resultados

- NIC 39.9* ▶ Son aquellos activos financieros adquiridos para negociar, con el propósito principal de obtener un beneficio por las fluctuaciones a corto plazo del precio o por la comisión de intermediación. Incluye todos los derivados excepto aquellos que hayan sido designados, y realmente sean efectivos, como instrumentos de cobertura.
- ▶ Cualquier activo financiero puede ser designado desde su reconocimiento

inicial como un activo para ser contabilizado al valor razonable con cambios en resultados, excepto los instrumentos de patrimonio que no coticen y cuyo valor razonable no pueda ser estimado con fiabilidad.

- NIC 39.55 ▶ Como su nombre indica, se valoran al valor razonable y la diferencia entre el
NIC 39.46 coste y el valor razonable se reconoce en la cuenta de resultados del período.

Inversiones mantenidas hasta el vencimiento

Definición

- NIC 39.9 ▶ Son aquellos activos financieros con vencimiento fijo y con cobros fijos o determinables que la entidad tiene la intención y la capacidad de mantenerlos hasta su vencimiento:
- La intención y la posibilidad de mantenerlos deben ser demostradas cada año.
- NIC 39.AG16 • Las inversiones no serán clasificadas como mantenidas hasta el vencimiento si:
- Se tiene la intención de mantenerlas por un período indefinido de tiempo.
 - La entidad está dispuesta a vender el activo financiero si éste llegara a ser provechoso en respuesta a, por ejemplo, cambios en las condiciones del mercado, necesidades de liquidez, etc.
 - El emisor tiene derecho de rescatar el activo financiero por un importe significativamente inferior a su coste amortizado.
- NIC 39.9 – En el ejercicio actual o en los dos anteriores la entidad vendió o reclasificó una cantidad significativa de las inversiones mantenidas hasta el vencimiento, salvo que el vencimiento estuviese tan cerca (por ejemplo menos de tres meses) que los cambios en los tipos de interés no tendrían un efecto significativo en el valor razonable del activo financiero, ocurran después de que la entidad haya cobrado sustancialmente todo el principal original del activo financiero o sea por un suceso aislado no atribuible a la entidad que no sea recurrente, ni anticipado por la entidad.

Tratamiento contable

- NIC 39.46 ▶ Este tipo de activos se valoran al coste amortizado, que es el importe inicial satisfecho, menos los reembolsos de principal, más/menos la imputación de la diferencia existente entre el importe inicial y el valor de reembolso en el momento del vencimiento aplicando la tasa de interés efectiva del activo financiero, y menos cualquier deducción por deterioro o incobrabilidad.
- NIC 39.51 ▶ Cuando no resulte apropiado seguir clasificando una inversión como mantenida hasta el vencimiento, ésta deberá ser reclasificada a disponible para su venta y

20. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

deberá ser valorada en función de su valor razonable, reflejando el efecto en patrimonio.

- ▶ En el caso de haber ventas o reclasificaciones por un importe significativo de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, todas las inversiones incluidas en esta cartera se reclasificarán a activos disponibles para la venta, reflejando la diferencia entre el coste amortizado y el valor razonable en patrimonio.

Activos financieros disponibles para la venta

- NIC 39.9* ▶ Son aquellos activos financieros que no son:
- Activos financieros valorados al valor razonable con cambios en resultados.
 - Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
 - Préstamos y partidas a cobrar.
- NIC 39.46* ▶ Se valoran a su valor razonable, excepto los instrumentos de patrimonio que no tienen una cotización regular en un mercado activo y para los que no se pueda determinar su valor razonable de forma fiable, que se valoran al coste.
- NIC 39.55* ▶ La diferencia entre el coste y el valor razonable será llevada directamente al patrimonio neto hasta que el activo sea vendido, momento en el cual, la ganancia o pérdida reconocida en patrimonio, será reconocida en la cuenta de resultados.
- ▶ Las pérdidas por deterioro y las pérdidas o ganancias por tipo de cambio se registran en la cuenta de resultados.
 - ▶ Los intereses calculados según el método del tipo de interés efectivo se reconocerán en el resultado del ejercicio.
 - ▶ Los dividendos de los instrumentos de patrimonio se reconocerán en el resultado cuando se establezca el derecho a recibirlos.

Préstamos y partidas a cobrar

- NIC 39.9* ▶ Son aquellos activos financieros con cobros fijos o determinables, que no cotizan en un mercado activo:
- Se excluyen aquellos que fueron originados con el fin de ser vendidos de forma inmediata o en un período breve de tiempo (activos financieros negociables).
 - Se excluyen aquellos que desde su emisión la entidad ha clasificado como “activos financieros al valor razonable con cambios en resultados” o que la entidad ha designado como disponibles para la venta.

- Se excluyen aquellos en los que la entidad pueda no recuperar una parte significativa de su inversión por circunstancias distintas al deterioro crediticio. Estos se clasifican como disponibles para la venta.

NIC 39.46 ▶ Deben ser valorados al coste amortizado, deduciendo cualquier provisión por deterioro del valor del activo.

Transferencias entre categorías

NIC 39.50 ▶ No se reclasificará un instrumento financiero “a o fuera de” la cartera de activos registrados a valor razonable con cambios en resultados.

NIC 39.51 ▶ Cuando no resulte apropiado seguir clasificando un activo financiero en la cartera que se mantiene hasta el vencimiento, ya sea por cambios en la intención o en la capacidad de la entidad, deberá ser reclasificado a “disponibles para su venta” y valorado a su valor razonable.

- La diferencia entre el coste amortizado y el valor razonable deberá registrarse en el patrimonio de acuerdo a lo comentado para este tipo de cartera.

NIC 39.54 ▶ Cuando por un cambio en la intención o capacidad, porque no siga habiendo un valor razonable disponible o porque hayan transcurrido los dos años sin realizar ventas o traspasos de activos a vencimiento, y sea apropiado registrar un activo a su coste o coste amortizado en vez de a su valor razonable:

- El valor razonable será el nuevo coste o coste amortizado.
- Cualquier ganancia o pérdida llevada al patrimonio será imputada a pérdidas y ganancias a lo largo del período remanente hasta el vencimiento del activo financiero si éste tiene un vencimiento fijo, o mantenida en el patrimonio hasta que el activo sea vendido si no tienen vencimiento fijo.

NIC 39.53 ▶ Cuando se pueda disponer de una valoración fiable de un instrumento de patrimonio para el que previamente no se podía disponer y, por tanto, se valorase al coste, se pasará a valorar al valor razonable, reflejando la diferencia entre el coste y el valor razonable en el patrimonio.

Consideraciones sobre el valor razonable

NIC 39.AG69 ▶ La definición de valor razonable incorpora la hipótesis de negocio en marcha, y por tanto no es la cantidad que se recibiría en una transacción forzada (liquidación, etc.), aunque sí debe reflejar la calidad crediticia del instrumento.

NIC 39.AG71 ▶ Mercados activos: Se considera mercado activo aquél en el que están disponibles de forma ágil y regular los precios de los activos negociados. El precio de cotización se considera la mejor evidencia del valor razonable, y

20. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

cuando exista debe ser utilizado.

NIC 39.AG72 ▶ El precio de oferta o precio comprador es más adecuado para los activos comprados o para los pasivos a emitir y el precio de demanda o el precio vendedor es el más adecuado para los activos a comprar o para los pasivos emitidos.

- ▶ El valor de cotización debe ajustarse con las condiciones actuales (cambios en los tipos libres de riesgo) o si se considera que el valor de cotización está influido por alguna situación anómala.

NIC 39.AG74 ▶ Si el mercado para un instrumento financiero no puede considerarse activo, la entidad determinará su valor razonable utilizando una técnica de valoración, que incluye el uso de:

- Información sobre transacciones similares de mercado;
- Valor razonable de instrumentos que sean sustancialmente iguales;
- Descuento de flujos; o
- Cualquier otra técnica usada por el mercado y para la que se haya demostrado que obtiene estimaciones fiables.

NIC 39.AG75, ▶ El método de valoración utilizado debe utilizar al máximo posible datos de
76 mercado y huir del uso de datos internos. Por tanto un modelo de valoración válido debiera:

- Considerar todos los factores que los agentes del mercado considerarían para fijar un precio.
- Ser consistente con metodologías generalmente aceptadas en el mercado.

NIC 39.AG77 ▶ El coste de adquisición es la mejor estimación del valor razonable en dicho momento. Por tanto, para un instrumento de deuda se puede determinar su valor razonable por comparación entre las condiciones de mercado actuales y las existentes en el momento de la adquisición o emisión.

NIC 39.AG79 ▶ Al usar el método de descuento de flujos, la tasa de descuento a utilizar debe tener en cuenta la calidad crediticia del emisor y el plazo del instrumento. Las operaciones a corto plazo no necesitan ser descontadas si el efecto del tipo de interés es inmaterial.

NIC 39.AG80 ▶ Cuando se trata de instrumentos de patrimonio, el modelo de valoración da un resultado fiable si:

- El rango de variaciones de los valores razonables obtenidos no es significativo; o
- Si las probabilidades asignadas a cada estimación pueden ser evaluadas

razonablemente.

NIC 39.AG82 ► Un modelo de valoración que estime el valor razonable de un instrumento debe al menos tener en cuenta los siguientes factores:

- Tipo de interés libre de riesgo.
- Riesgo de crédito (spreads / ratings).
- Tipos de cambio.
- Precio de bienes y mercancías.
- Volatilidad (implícita en los precios de mercado).
- Riesgo de pago o cancelación anticipada basada en datos históricos.
- Costes de la transacción.

Deterioro del valor de los activos financieros

NIC 39.59 ► Una pérdida por deterioro únicamente se contabiliza cuando existe evidencia del deterioro como resultado de uno o más sucesos que hayan ocurrido después del reconocimiento del activo y ese suceso o sucesos supongan que el importe contabilizado sea mayor que el importe recuperable estimado.

- Existe evidencia de deterioro cuando se dan:
- Dificultades financieras significativas del emisor.
 - Incumplimientos, impagos o retrasos por parte del deudor.
 - Renovaciones o renegociaciones de deuda motivadas por dificultades financieras del deudor.
 - Probabilidad de suspensión de pagos, quiebra, etc.
 - Datos observables que indiquen que hay una disminución de los flujos futuros de caja para un grupo de activos, incluyendo:
 - Cambios adversos en la situación de los deudores (aumento de los retrasos, etc.).
 - Condiciones económicas adversas correlacionadas con impagos en ese grupo de activos (incremento en la tasa de desempleo, descenso de precios en las viviendas hipotecadas, las materias primas básicas u otros).

NIC 39.61 ► Un descenso, prolongado o significativo, en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio por debajo de su coste también es una evidencia objetiva de deterioro del valor.

NIC 39.63 ► El importe de la pérdida contabilizado en la cuenta de resultados es la diferencia entre:

20. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- El valor en libros del activo en cuestión, y
- El valor presente de los flujos de efectivo futuros esperados.

NIC 39.AG84 ► La tasa de descuento a utilizar es la tasa de interés efectiva original del activo:

- Para préstamos o inversiones a tipos de interés variable, este interés será el aplicable a la fecha de balance.
- Aplica a préstamos / inversiones revisables (si fueron revisados a un interés más bajo que el original y luego se produce el deterioro).

NIC 39.AG87 ► Primero se evalúa para activos significativos y luego de forma colectiva (incluyendo los no identificados individualmente).

- Los activos se agrupan en grupos con similares características respecto al riesgo del crédito (rating, geográficas, garantías, antigüedad, etc.). No obstante, la probabilidad de pérdida difiere para los activos identificados individualmente como deteriorados y los no identificados individualmente.

NIC 39.AG89 ► Los flujos futuros para estos grupos de activos se estiman sobre la base de la experiencia histórica (modelos estocásticos); si no, se utiliza información comparable. La experiencia histórica debe ser ajustada o corregida por condiciones actuales que no afectaron al período del que se han obtenido los datos históricos (ciclo).

NIC 39.AG92 ► Se deben revisar las metodologías e hipótesis de forma regular. Los modelos deben incorporar el efecto tiempo, todos los flujos futuros, la antigüedad de los saldos, y no dar lugar a reconocer pérdidas por deterioro en el momento del reconocimiento inicial de un instrumento financiero.

NIC 39.63 ► El deterioro de valor de los activos financieros debe ser cargado en la cuenta de resultados.

NIC 39.67 ► Si previamente ha sido registrada la diferencia entre el coste y el valor razonable directamente en el patrimonio neto, se deberá retroceder y cargar en la cuenta de resultados (aplica sólo a inversiones disponibles para su venta).

NIC 39.65, 66,69 ► En períodos posteriores sólo se pueden revertir las provisiones por deterioro de los activos de renta fija, pues las correspondientes a instrumentos de patrimonio valorados a coste no se puede revertir y las de instrumentos de patrimonio valorados al valor razonable no se pueden revertir a través de la cuenta de resultados.

NIC 39.65 ► Al retroceder la pérdida por deterioro del valor en un período posterior, el valor en libros del activo financiero no deberá exceder del coste amortizado que tendría el activo en el momento actual.

Ganancias y pérdidas de los activos financieros

- NIC 39.55*
- ▶ Las ganancias o pérdidas de activos financieros valorados al valor razonable con efecto en ganancias o pérdidas (incluyendo derivados) deberán ser llevadas a la cuenta de resultados.
 - ▶ Las ganancias o pérdidas de activos financieros disponibles para su venta serán reconocidas directamente en el patrimonio neto.
 - ▶ Las operaciones de cobertura tienen distinta normativa.

Valoraciones posteriores de los pasivos financieros

- NIC 39.47*
- ▶ Los pasivos financieros mantenidos para negociar y los derivados que son pasivos financieros se valoran a su valor razonable. Las ganancias y pérdidas son llevadas a la cuenta de resultados.
 - ▶ Cualquier otro pasivo financiero debe ser valorado por su coste amortizado, utilizando la tasa de interés efectiva.
 - ▶ De nuevo, existe una normativa diferente para las operaciones de cobertura.

Valoración de los derivados

- NIC 39.47*
- ▶ Son valorados por su valor razonable en el balance a menos que:
 - Sea un derivado (pasivo) vinculado a la entrega de un instrumento de patrimonio que no cotiza, que vaya a ser entregado en el momento de la liquidación y cuyo valor razonable no se puede determinar con fiabilidad por lo que se debe valorar al coste.

Derivados implícitos

- NIC 39.11*
- ▶ Un derivado implícito debe separarse del contrato principal y tratarse contablemente como un derivado si se cumplen todos y cada uno de estos tres aspectos:
 - Las características económicas y riesgos inherentes al derivado implícito no están relacionadas estrechamente con las correspondientes al contrato principal.
 - Un instrumento independiente con las mismas condiciones del derivado implícito en cuestión cumple los requisitos de la definición de instrumento derivado.
 - El instrumento híbrido (combinado) no se valora según su valor razonable, registrándose las variaciones en la cuenta de resultados.

20. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

NIC 39.12 ▶ Si el derivado implícito debe separarse del contrato principal, pero no se puede valorar de forma separada, se valorará todo el instrumento híbrido al valor razonable, registrándose las variaciones en resultados.

Reconocimiento inicial

NIC 39.14 ▶ Debe registrarse un activo financiero o un pasivo financiero en el balance cuando la entidad se convierta en parte obligada según las cláusulas contractuales del instrumento.

NIC 39.38 ▶ Las compras y ventas habituales se registran usando la fecha de negociación o la fecha de liquidación:

- NIC 39.AG53*
- El uso de una u otra fecha debe ser consistente para todas las compras y ventas de activos financieros que pertenezcan a la misma categoría.
 - Aunque se utilice la fecha de liquidación, se deben reflejar las variaciones en el valor razonable desde la fecha de negociación de acuerdo con la política contable aplicable a esa categoría de activos financieros.

Ejemplo: Fecha de negociación frente a fecha de liquidación

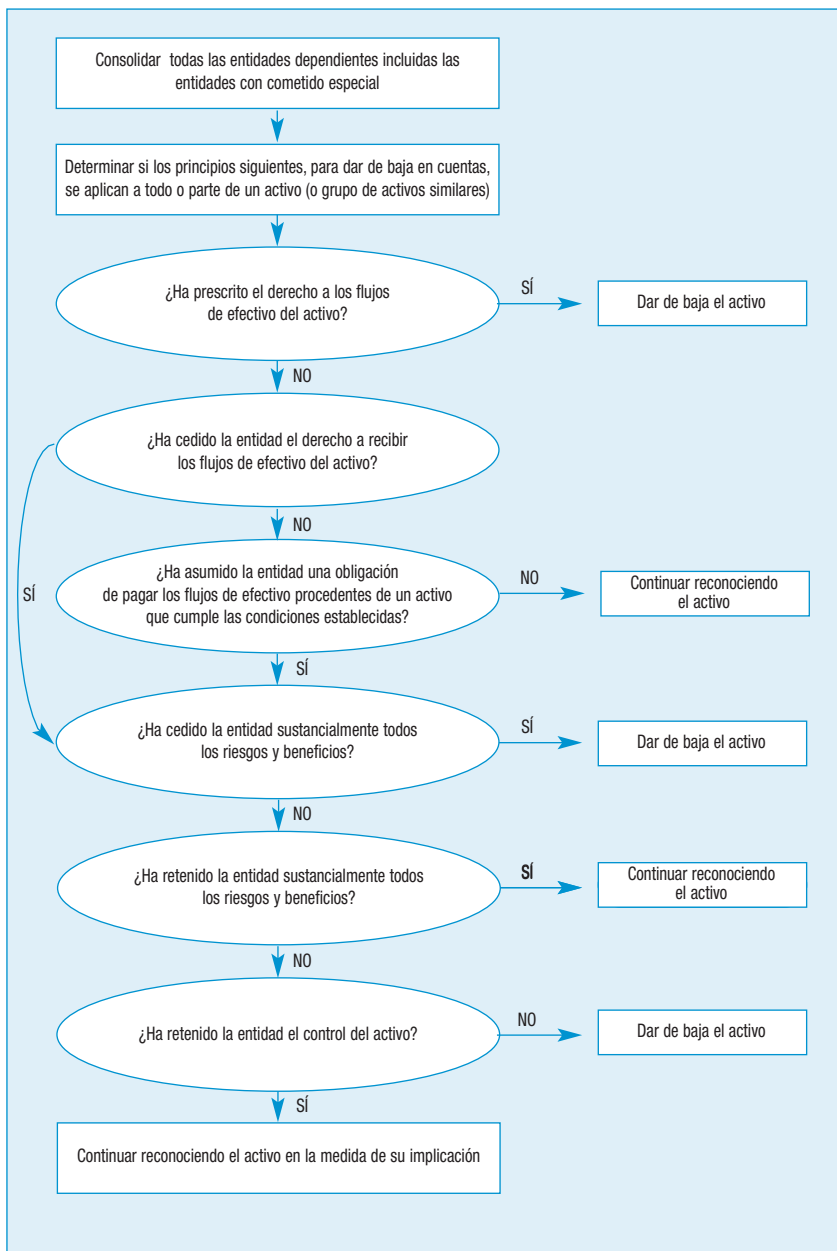
- NIC 39.D.2.1.* ▶ El 29 de diciembre de 2005, la entidad se compromete a comprar un activo financiero por 10.000 (que es su valor razonable en la fecha del compromiso).
- ▶ El 31 de diciembre de 2005 (final del período) y el 4 de enero de 2006 (fecha de liquidación), el valor razonable es de 10.003 y de 10.005, respectivamente.

MÉTODO DE LA FECHA DE LIQUIDACIÓN	Inversiones que se mantienen hasta su vencimiento (contabilizadas al coste amortizado)	Activos disponibles para su venta (valorados al valor razonable, llevando las diferencias a patrimonio neto)	Activos valorados a valor razonable con efecto en pérdidas y ganancias
29 de diciembre de 2005			
Activo financiero			
Cuenta a pagar			
31 de diciembre de 2005			
Partidas por cobrar		3	3
Activo financiero			
Cuenta a pagar			
Patrimonio neto		(3)	
Resultados			(3)
4 de enero de 2006			
Partidas por cobrar			
Activo financiero	10.000	10.005	10.005
Cuenta a pagar			
Patrimonio neto		(5)	
Resultados			(5)

MÉTODO DE LA FECHA DE NEGOCIACIÓN	Inversiones que se mantienen hasta su vencimiento (contabilizadas al coste amortizado)	Activos disponibles para su venta (valorados al valor razonable, llevando las diferencias a patrimonio neto)	Activos valorados a valor razonable con efecto en pérdidas y ganancias
29 de diciembre de 2005			
Activo financiero	10.000	10.000	10.000
Cuenta a pagar	(10.000)	(10.000)	(10.000)
31 de diciembre de 2005			
Partidas por cobrar			
Activo financiero	10.000	10.003	10.003
Cuenta a pagar	(10.000)	(10.000)	(10.000)
Patrimonio neto		(3)	
Resultados			(3)
4 de enero de 2006			
Partidas por cobrar			
Activo financiero	10.000	10.005	10.005
Cuenta a pagar			
Patrimonio neto		(5)	
Resultados			(5)

Cancelación de activos financieros

- NIC 39.16* ▶ Antes de determinar si se cumplen los requisitos para dar de baja o no un activo, se debe establecer si los requisitos se deben aplicar a una parte o a todo el activo.
- ▶ Se aplican a una parte del activo financiero si:
 - Se trata de flujos identificados de un activo financiero (strip de deuda).
 - Se trata de una parte proporcional de todos los flujos.
- NIC 39.17* ▶ Una entidad debe cancelar un activo financiero cuando:
- Haya expirado los derechos a recibir los flujos del activo; o
 - Haya transferido el activo de acuerdo a las condiciones siguientes.
- NIC 39.18* ▶ Una entidad transfiere un activo financiero si:
- Transfiere el derecho a recibir los flujos futuros; o
 - Retiene el derecho a recibir los flujos futuros pero asume la obligación de pagar al receptor, sólo cuando los cobra y sin retraso, y de acuerdo con el contrato no se puede vender o pignorar el activo.
 - La venta o transacción cumple los criterios para poder cancelar el activo.
- NIC 39.20* ▶ Una transferencia cumple los requisitos para cancelar un activo financiero dependiendo de:
- Quién obtiene los beneficios y quién asume los riesgos sobre los activos transferidos (riesgos); y de
 - La capacidad del receptor para vender, hipotecar o entregar en garantía los activos (control).
- ▶ Si la entidad cede de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero, lo dará de baja.
 - ▶ Si la entidad retiene de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero, continuará reconociendo dicho activo.
 - ▶ Si la entidad ni cede ni retiene de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero, determinará si ha retenido el control sobre el activo. Si no retiene el control dará de baja el activo y si lo retiene no lo dará de baja.



20. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- NIC 39.23* ► El transmisor generalmente pierde el control del activo si la persona a la que se lo transfiere, tiene posibilidades de obtener los beneficios del activo transferido, por ejemplo si:
- La entidad a la que se le transfiere el activo tiene libertad para vender o pignorar el activo por su valor razonable.
 - Cuando la entidad a la que se transfiere el activo sea una Entidad de Cometido Especial (ECE), cuyas actividades permitidas están limitadas, o la ECE o los titulares de los derechos en los beneficios pueden obtener prácticamente todos los beneficios del activo transferido.

Mantenimiento del control

- NIC 39.AG42* ► El transmisor no pierde el control si, por ejemplo:
- El transmisor tiene el derecho a readquirir el activo, a menos que:
 - El activo sea fácilmente obtenible en el mercado, o
 - La readquisición se haya pactado a su valor razonable.
 - El transmisor tenga el derecho y la obligación a rescatar el activo transferido en unas condiciones que garantizan al receptor un rendimiento similar al de un prestamista.
 - El activo no es fácilmente obtenible en el mercado y el transmisor ha asumido todos los riesgos y las ventajas de la propiedad mediante una permuta financiera o mediante una opción de venta mantenida por el receptor.

Cancelaciones acompañadas con la aparición de un nuevo activo o pasivo financiero

- NIC 39.25* ► Cuando la entidad que transfiere el activo, crea un nuevo activo financiero o asume un pasivo financiero, que registrará a su valor razonable, deberá reconocer el resultado de la transacción de acuerdo con la siguiente ecuación:
- NIC 39.26* Beneficio/Pérdida = Importe cobrado, menos la suma de:
- Valor contable del activo financiero vendido.
 - +/- Cualquier ajuste al valor razonable del activo llevado contra el patrimonio neto.
 - – Valor razonable del nuevo activo financiero.
 - + Valor razonable del nuevo pasivo financiero.

Cancelación de pasivos financieros

- NIC 39.39* ▶ Los pasivos financieros se deben dar de baja únicamente cuando la obligación haya sido pagada, cancelada o haya vencido.
- NIC 39.40* ▶ Modificaciones sustanciales en las condiciones de una deuda existente (mayores al 10% del valor presente descontado de los flujos de efectivo) deberán ser consideradas como la cancelación de una deuda antigua y el reconocimiento de una nueva deuda.
- NIC 39.41* ▶ Cualquier diferencia entre los importes acumulados del pasivo cancelado y el importe pagado se registra en la cuenta de resultados.

Instrumentos de cobertura

- NIC 39.9* ▶ Son los instrumentos financieros designados con este propósito para compensar los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento cubierto o del grupo de instrumentos cubiertos que tienen características similares.
- NIC 39.72*,
AG94 ▶ Los instrumentos de cobertura son normalmente derivados, o una parte de ellos, o una combinación de varios. No obstante, una opción emitida o una combinación de derivados cuyo resultado neto sea una opción emitida no podrá ser designada como elemento de cobertura, ya que la pérdida potencial será siempre mayor que la ganancia potencial.
- NIC 39.72* ▶ Según la NIC 39, un activo o un pasivo financiero, que no sean derivados, sólo se pueden utilizar como instrumentos de cobertura para cubrir el riesgo por diferencias de cambio en moneda extranjera.
- NIC 39.78* ▶ Pueden ser cubiertos los activos y pasivos (financieros o no), los compromisos en firme no registrados, las transacciones previstas no comprometidas pero que sea muy probable que se realicen y las inversiones netas en negocios en el extranjero.

Requisitos para la contabilización de cobertura

- NIC 39.88* ▶ La contabilización de cobertura está permitida si se cumplen todas las condiciones siguientes:
- En el momento de iniciarse la operación de cobertura existe documentación formal identificando el instrumento de cobertura, la partida o transacción a cubrir, la naturaleza del riesgo que se está cubriendo y cómo la entidad medirá la eficacia del instrumento de cobertura.
 - Se espera que la cobertura sea altamente eficaz:

20. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

NIC 39.AG105 – Se considera que una cobertura es altamente eficaz si se puede esperar que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, queden casi totalmente compensados, y los resultados reales estén dentro de un rango entre el 80-125%.

- NIC 39.88*
- Para que se pueda cubrir una transacción prevista, ésta tiene que ser muy probable que se produzca, que haya un alto grado de certeza de que va a ocurrir.
 - La eficacia de la cobertura pueda ser determinada de forma fiable.

Clases de cobertura

- NIC 39.86*
- ▶ Existen tres tipos de cobertura:
 - Cobertura del valor razonable.
 - Cobertura de los flujos de efectivo.
 - Cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero.
 - ▶ El tratamiento contable dependerá del tipo de cobertura.

NIC 39.73 ▶ Las operaciones internas (intra-grupo o intra-divisiones/departamentos) no son coberturas válidas a no ser que estén compensadas con un contrato externo.

Cobertura del valor razonable

NIC 39.86 ▶ Cobertura de la exposición a los cambios en el valor razonable de un activo o un pasivo previamente designado (o una parte de éste) atribuibles a un determinado riesgo.

- NIC 39.89*
- ▶ La ganancia o pérdida que resulte de la valoración del instrumento de cobertura debe ser reconocida inmediatamente en la cuenta de resultados.
 - ▶ La ganancia o pérdida experimentada por la partida cubierta, por causa del riesgo que está siendo objeto de cobertura, debe producir un ajuste del valor en libros de la citada partida y debe ser reconocida inmediatamente en la cuenta de resultados.
 - ▶ Esto aplica incluso si la partida cubierta es un activo o un pasivo que se valora a su coste.
 - ▶ También aplica si la partida cubierta es un activo disponible para su venta.

Ejemplos: Cobertura del valor razonable

- NIC 39.86*
- ▶ Ejemplo 1:
 - Un inversor tiene unos bonos en moneda local que le aportan un interés fijo del 7% anual.

- El valor razonable fluctuará a medida que los tipos de interés de mercado varíen.
 - Para realizar una cobertura sobre la variación del valor razonable debida a variaciones en los tipos de interés de mercado, el inversor puede contratar un swap sobre tipos de interés del tipo pago-fijo/cobro-flotante.
- Ejemplo 2:
- Un inversor compra un bono por valor de 100 y lo registra como disponible para su venta. En base a esta clasificación los cambios en el valor razonable se contabilizan dentro del patrimonio neto.
 - Al final del Año 1 el valor razonable es 105 y el inversor realiza, entonces, una cobertura para cubrir el valor de 105.
 - Al final del Año 2 el derivado que sirve como instrumento de cobertura tiene una ganancia de 10 y, consecuentemente, el valor del bono ha disminuido en dicho importe a 95.

Los asientos en el Año 1 serían:	Debe	Haber
Inversión en bonos	100	
Caja		100
Inversión en bonos	5	
Patrimonio neto		5
Los asientos en el Año 2 serían:	Debe	Haber
Activo (por el valor razonable del derivado)	10	
Ganancia de la cobertura		10
Pérdida en el activo cubierto	10	
Inversión en bonos		10

Cobertura de los flujos de efectivo

- NIC 39.86* ► Se cubre la exposición a variaciones en los flujos de efectivo atribuibles a un determinado riesgo asociado a un activo o pasivo previamente registrado o a una transacción prevista altamente probable, que podrían afectar en el futuro a la cuenta de resultados.
- NIC 39.95* ► Tratamiento contable de las ganancias y pérdidas:
- La parte de la ganancia o pérdida experimentada por el instrumento de cobertura, que se haya considerado como eficaz, será reconocida directamente en el patrimonio neto.
 - La parte determinada como ineficaz se contabilizará inmediatamente en la cuenta de resultados.

20. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- NIC 39.98,99*
- Si la transacción que está siendo objeto de cobertura llevara consigo el reconocimiento de un activo o de un pasivo no financiero, o bien llegase a ser un compromiso firme (por ejemplo, una compra futura), las cantidades reconocidas en el patrimonio neto pueden ser incluidas en la valoración inicial de ese activo o pasivo o pueden ser llevadas a la cuenta de resultados en el momento en que el elemento cubierto afecte a la cuenta de resultados. El tratamiento elegido se aplicará uniformemente para todas las coberturas de este tipo.
- NIC 39.97*
- Si la transacción que está siendo objeto de cobertura llevara consigo el reconocimiento de un activo o de un pasivo financiero, las cantidades reconocidas en el patrimonio deberán ser llevadas a la cuenta de resultados en los períodos en los que el elemento cubierto afecte a la cuenta de resultados.

Ejemplos: Cobertura de los flujos de efectivo

NIC 39.86

▶ Ejemplo 1:

- Un inversor tiene unos bonos en moneda local que le aportan un interés variable que se recalcula cada seis meses.
- Los flujos de efectivo fluctuarán a medida que el tipo de interés varíe.
- Para realizar una cobertura sobre la variación en los flujos de efectivo debido a los cambios en los tipos de interés, el inversor contrata un swap sobre tipos de interés del tipo pago-flotante/cobro-fijo.

▶ Ejemplo 2:

- Un inversor compra un bono de 100 que le aporta un interés variable. El tipo de interés variable es del 7% al final del Año 1. El inversor realiza una cobertura para asegurar el 7% de ingreso durante 3 años, adquiriendo un derivado.
- Al final del Año 2, el tipo de interés asciende al 8% y, como consecuencia, el derivado tiene una pérdida realizada de 10 y unas pérdidas futuras de 20.

Los asientos en el Año 2 serían:	Debe	Haber
Pérdidas (incluidas en el beneficio neto)	10	
Pérdidas (incluidas en el patrimonio neto) *	20	
Pasivo (por el valor razonable del derivado)		30
* a amortizar en los próximos años		
El efecto en el Año 2 sería:	Debe	Haber
Beneficio del bono		8%
Pérdida del derivado	1%	
Beneficio neto *		7%
* que continúa en los próximos dos años		

Cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero

NIC 39.102 ► Las diferencias de cambio originadas por una inversión neta en una entidad extranjera y las derivadas de la operación de cobertura deben ser registradas en el patrimonio neto hasta que se produzca la cancelación de la inversión.

Paralización de la cobertura

NIC 39.91,101 ► La entidad debe dejar la contabilización de cobertura cuando:

- El instrumento de cobertura vence, se vende, se ejercita o se cancela.
- La operación de cobertura deje de cumplir los criterios para ser calificada como tal.
- La entidad revoque la designación.
- No se espere que tenga lugar la transacción comprometida o prevista que está siendo cubierta.

Presentación

Activos financieros y pasivos financieros compensados

NIC 32.42 ► Un activo financiero y un pasivo financiero deben ser compensados y registrados por el importe neto en el balance si la entidad:

- Tiene un derecho legal de compensar las cantidades reconocidas, y
- Pretende:
 - Liquidarlos por el importe neto, o
 - Realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

20. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Acciones propias

- NIC 32.33 ▶ Deben mostrarse como una deducción del patrimonio.
- ▶ No se reconoce ninguna ganancia o pérdida en la compra, venta, emisión o cancelación de acciones propias.

Desgloses requeridos

Desglose de políticas de riesgo

- NIC 32.56 ▶ Objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero, incluyendo cualquier cobertura de transacciones previstas.

- NIC 32.52 ▶ Los riesgos a cubrir y sobre los que la entidad debe informar comprenden:
- Riesgo de mercado, incluyendo:
 - Riesgo de tipo de cambio.
 - Riesgo de tipo de interés en el valor razonable.
 - Riesgo de precio.
 - Riesgo de crédito.
 - Riesgo de liquidez.
 - Riesgo de tipo de interés en los flujos de efectivo.

Desgloses acerca de la naturaleza de los instrumentos mantenidos en cartera

- NIC 32.60 ▶ Para cada clase de activo financiero, pasivo financiero e instrumento de patrimonio:
- El alcance y naturaleza de esos instrumentos, incluyendo los plazos y condiciones significativos que pueden afectar al importe, al período y a la certeza de los futuros flujos de efectivo.
- NIC 32.64 ▶ Cuando la presentación de un instrumento financiero en el balance difiere de su forma legal, la naturaleza del instrumento debe ser explicada.

Desgloses de políticas contables

- NIC 32.60 ▶ Para cada clase de activo financiero, pasivo financiero e instrumento de patrimonio se debe informar sobre:
- Las políticas contables adoptadas.
 - Los métodos utilizados para aplicar esas políticas, incluyendo los criterios de reconocimiento y las bases de valoración aplicadas.
- NIC 32.66 ▶ Estos desgloses deben incluir:

- El criterio aplicado para determinar cuándo se reconocen y cancelan los activos y pasivos financieros.
- Las bases de valoración aplicadas en el reconocimiento inicial y las valoraciones posteriores.
- Las bases sobre las cuales los ingresos y gastos asociados son reconocidos y valorados.

Desgloses sobre el riesgo de tipo de interés

NIC 32.67

► Para cada clase de instrumentos:

- Las fechas de revisión de tipos o de vencimiento (la que ocurra antes).
- Los tipos efectivos de interés, cuando sean aplicables.

NIC 32.71

► Una indicación de qué instrumentos están:

- Expuestos al riesgo de tipo de interés, tales como instrumentos de tipo fijo.
- Expuestos al riesgo de tipo de interés de los flujos de efectivo, tales como instrumentos con tipo variable que se reajustan a medida que varían los tipos de mercado, y
- No expuestos a riesgo de tipo de interés, tales como instrumentos de patrimonio.

Desgloses sobre el riesgo de crédito

NIC 32.76

► Para cada clase de activo y pasivo financiero se tiene que desglosar la información acerca de la exposición al riesgo de crédito, incluyendo:

- El importe que mejor represente su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito en la fecha del balance en el caso de que las otras partes no cumplieren sus obligaciones, todo ello con independencia del valor razonable que pudiera tener cualquier tipo de garantía para asegurar el cumplimiento, y
- Las concentraciones significativas de riesgo de crédito.

Desgloses sobre el valor razonable

NIC 32.86

► Para cada clase de activo y pasivo financiero se tiene que desglosar la información acerca de su valor razonable con el objeto de poder ser comparado con el importe registrado en balance.

- Exención para los activos y pasivos que se registren a su valor razonable de acuerdo con la NIC 39.

NIC 32.90

► Cuando no fuera posible determinar el valor razonable de los activos y pasivos financieros con suficiente fiabilidad:

- Este hecho debe ser desglosado.

20. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- Dar información referente a las principales características de los instrumentos financieros que influyan en su valor razonable, incluyendo información de mercado para cada instrumento.

Otros desgloses requeridos

- NIC 32.92* ▶ Métodos e hipótesis significativas en el cálculo del valor razonable (para cada clase de partida significativa).
- NIC 32.61* ▶ Si se utiliza la fecha de liquidación o la fecha de negociación para las transacciones de cada categoría de activos financieros.
- NIC 32.56* ▶ Información completa de los objetivos de la cobertura de riesgo, incluyendo la política de cobertura de las mayores transacciones previstas.
- NIC 32.58* ▶ Para cada tipo de cobertura:
- Una descripción de la cobertura, del instrumento financiero designado como instrumento de cobertura, sus valores razonables y la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.
 - Para transacciones previstas, cuándo ocurrirán y cuándo afectarán a la cuenta de resultados.
- ▶ Para las coberturas sobre los flujos de efectivo, los períodos en los que se espera tengan lugar los flujos y cuándo se registrarán en la cuenta de resultados.
- NIC 32.59* ▶ Cuando los resultados de una cobertura sobre flujos de efectivo han sido registrados directamente en patrimonio se desglosará:
- El importe registrado en patrimonio durante el período.
 - El importe traspasado a resultados desde el patrimonio.
 - En el caso de transacciones previstas, el importe que haya pasado a formar parte del coste de adquisición de un activo o pasivo no financiero.
- NIC 32.94* ▶ Detalles exhaustivos en el caso de que la entidad no haya realizado las valoraciones al valor razonable y esté utilizando como base el coste amortizado.
- ▶ Partidas significativas de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas relativas a los activos y pasivos financieros.
 - ▶ Detalles sobre titulizaciones y pactos de recompra.
 - ▶ Reclasificación de valor razonable a coste.
 - ▶ Detalle de las pérdidas por deterioro y su cancelación para cada clase de activo financiero.

- ▶ Detalle de los activos financieros que garantizan el pago de los pasivos, y los términos y condiciones asociados.
- ▶ Detalles de las garantías aceptadas en los anticipos realizados.
- ▶ El cambio en los valores razonables estimados usando técnicas de valoración que se han reconocido en la cuenta de resultados durante el ejercicio.
- ▶ La naturaleza y extensión de los activos financieros transferidos que no han sido cancelados.
- ▶ Los riesgos inherentes de los activos financieros transferidos que no han sido cancelados.
- ▶ La diferencia entre el valor en libros y el importe a liquidar de los pasivos financieros que no son derivados y que están contabilizados al valor razonable.
- ▶ Incumplimientos en el pago del principal o de los intereses de los préstamos, y cualquier otro incumplimiento de acuerdos de préstamos cuando esos incumplimientos puedan permitir al prestamista demandar su devolución.
- ▶ El emisor de un instrumento compuesto con múltiples derivados incorporados debe desglosar información acerca de su existencia y el rendimiento efectivo del instrumento.

Fecha de aplicación

NIC 32.96

- ▶ Estas normas deberán ser aplicadas retroactivamente para los períodos que comiencen el 1 de enero de 2005 (o posteriores). Podrán aplicarse, voluntariamente, antes de dicha fecha, informando en las notas de este hecho. Ambas normas, las NIC 32 y 39, deben aplicarse desde la misma fecha.

Modificaciones previstas en la valoración de los instrumentos financieros

- ▶ El IASB aprobó en junio de 2005 una serie de modificaciones en los párrafos no adoptados por la Comisión Europea de la NIC 39, para que esta norma sea adoptada en su totalidad. Estas modificaciones están pendientes de ser adoptadas por la Comisión Europea, pero el ARC ha recomendado que se aprueben rápidamente dada la importancia de las modificaciones.
- ▶ Las modificaciones realizadas son las siguientes:

NIC 39.9

Modificado

- Se elimina la posibilidad de que cualquier activo o pasivo financiero sea designado desde el momento de su reconocimiento inicial como un activo o un pasivo contabilizado al valor razonable con cambios en resultados.

20. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

- Se permite clasificar los siguientes instrumentos en la categoría de activos o pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados:
 - NIC 39.11A* – Los contratos que contengan uno o más derivados implícitos, salvo que el derivado implícito no modifique significativamente los flujos de efectivo del contrato o que la separación del derivado implícito esté prohibida por no cumplir los requisitos establecidos para ser separado del contrato principal.
 - NIC 39.12 Modificado* – Los instrumentos híbridos (combinados) para los que no sea posible determinar el valor razonable del derivado implícito de forma separada, tanto en la fecha de adquisición como en alguna fecha posterior.
 - NIC 39.9 Modificado* – Los activos y pasivos financieros que al valorarlos al valor razonable con cambios en resultados proporcionen una información más relevante, ya sea porque se eliminen o reduzcan significativamente las inconsistencias en la valoración o en el reconocimiento de los activos o pasivos financieros que la entidad considera que están realacionados, o porque la entidad siga una estrategia de inversión para gestionar y evaluar en función de su valor razonable un grupo de activos financieros y/o pasivos financieros.
- NIC 39.105B* ► Una entidad, que esté realizando la conversión a las NIIF en el año 2005, puede designar cualquier activo o pasivo financiero como valorado al valor razonable con cambios en resultados siempre que cumpla las características anteriores y la designación se realice antes del 1 de septiembre de 2005.

Primera aplicación

- NIIF 1.36A* ► Las entidades que adopten las NIIF en el ejercicio 2005 no necesitan aplicar las NIC 32 y 39 a las cifras comparativas que presenten en sus estados financieros.
- NIIF 1.36A* ► Las entidades podrán aplicar los principios contables anteriores a las cifras comparativas de los instrumentos financieros que entran en el alcance de las NIC 32 y 39, desglosando:
 - Este hecho.
 - Las políticas contables utilizadas.
 - La naturaleza de los principales ajustes que habrían sido necesarios para cumplir con las NIC 32 y 39 (no es necesario cuantificarlos).
- NIIF 1.36A* ► La entidad debe tratar cualquier ajuste entre el balance al cierre del ejercicio anterior, preparado con los principios contables anteriores en lugar de con las NIC 32 y 39, y el balance de apertura del ejercicio actual, preparado con estas normas, como un cambio en políticas contables (NIC 8). Por tanto, en el caso

de no aplicar estas normas a las cifras comparativas, la fecha de transición para estas normas será la fecha de inicio del ejercicio que se está reportando.

Instrumentos financieros compuestos

- NIIF 1.23* ▶ Para los instrumentos financieros compuestos de capital y deuda no es necesario efectuar su contabilización separada (como exige la NIC 32) siempre que la deuda no se encuentre pendiente de liquidación a la fecha de transición.

Clasificación de los instrumentos financieros previamente contabilizados

- NIIF 1.25A* ▶ Cuando se registra por primera vez un instrumento financiero, la NIC 39 permite clasificarlo como activo o pasivo financiero valorado a valor razonable en la cuenta de resultados o como disponible para la venta. A pesar de este requisito, esta clasificación se puede hacer en la fecha de transición a las NIIF.

No reconocimiento de activos y pasivos financieros

- NIIF 1.27* ▶ Una entidad que canceló determinados activos y pasivos financieros de acuerdo con las políticas contables anteriores, como resultado de una transacción anterior al 1 de enero de 2004, no reconocerá estos activos y pasivos aunque cumplan con los requisitos de reconocimiento de las NIIF.
- NIIF 1.27A* ▶ Los requisitos de cancelación de la NIC 39 se pueden aplicar de forma retroactiva desde una fecha elegida por la entidad si la información necesaria estaba disponible cuando se cancelaron dichas transacciones.

Contabilización de coberturas

- NIIF 1.28-30* ▶ En la fecha de transición a las NIIF:
- Se valorarán todos los derivados a su valor razonable.
 - Se eliminarán todas las pérdidas y ganancias diferidas en relación con derivados contabilizados como activos y pasivos según las políticas contables anteriores.
- ▶ No se reflejará ninguna relación de cobertura que no se califique como tal según la NIC 39.
- ▶ Las operaciones contratadas antes de la fecha de transición que no se consideraban de cobertura de acuerdo con las políticas contables anteriores no pueden ser calificadas como de cobertura retroactivamente. Sin embargo, si se ha designado una posición neta como un elemento de cobertura bajo la normativa contable anterior, se puede designar un elemento individual incluido en la posición neta como partida cubierta bajo NIIF, siempre que se haga antes de la fecha de transición.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Tipos de activos financieros</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ A corto o a largo plazo, clasificados entre inmovilizaciones financieras, inversiones financieras temporales y deudores (excepciones para las entidades reguladas). 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Cuatro categorías: <ul style="list-style-type: none"> - Activos financieros al valor razonable con cambios en resultados. - A vencimiento. - Disponibles para la venta. - Préstamos y partidas a cobrar.
<i>Método de valoración</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Menor coste o mercado para los activos financieros, dotándose las correspondientes provisiones, y valor de reembolso o valor nominal para los pasivos financieros (excepciones para las entidades reguladas). 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Valor razonable: <ul style="list-style-type: none"> - Activos financieros al valor razonable con cambios en resultados. - Activos financieros disponibles para la venta. - Pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados. ▶ Coste amortizado: <ul style="list-style-type: none"> - Activos financieros a vencimiento. - Préstamos y partidas a cobrar. - Pasivos financieros no negociables.
<i>Fecha de realización de la operación</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Las compras y ventas de activos financieros se contabilizan cuando nace el derecho o la obligación que los originan (fecha de negociación). 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Las compras y ventas de activos financieros se pueden contabilizar mediante uno de los siguientes métodos: <ul style="list-style-type: none"> - Fecha de negociación. - Fecha de liquidación. ▶ El método utilizado debe ser aplicado de forma consistente para cada una de las cuatro categorías.
<i>Permutas de activos financieros</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ No se reconoce ningún beneficio de la transacción. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se reconoce el resultado de la transacción.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS

NORMATIVA ESPAÑOLA

NIIF

Instrumentos derivados

- ▶ No hay una normativa desarrollada, sólo existe un borrador de normas sobre el tratamiento contable de las operaciones de futuros del año 1993 (excepciones para las entidades reguladas).
- ▶ Regulados mediante la NIC 39.

Instrumentos derivados especulativos

- ▶ Los contratados en mercados organizados se valoran al valor de mercado, registrándose las variaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los contratos fuera de los mercados organizados se valoran al menor del coste o mercado, provisionándose las diferencias negativas. Los gastos de la transacción se imputan al resultado del ejercicio.
- ▶ Se valoran al valor razonable, imputándose las ganancias o pérdidas a la cuenta de resultados.

Requisitos para que una operación sea de cobertura

- ▶ Son menos estrictos y no tienen que estar tan documentados.
- ▶ Son más estrictos:
 - Documentación formal de la relación de cobertura.

Instrumentos derivados de cobertura

- ▶ Las diferencias de cotización se reflejan en resultados de forma simétrica a los resultados del activo o pasivo cubierto, ajustando el valor del elemento cubierto o contra gastos o ingresos a distribuir en varios ejercicios si cubren una transacción futura. Los gastos de la transacción se reflejan como mayor valor del activo cubierto o como gastos a distribuir en varios ejercicios.
- ▶ Las diferencias de cotización se contabilizan dependiendo del tipo de cobertura:
 - Si se cubre el valor razonable de un activo o un pasivo se registran simétricamente a los resultados del instrumento cubierto en la cuenta de resultados.
 - Si se cubren las variaciones en los flujos de efectivo de un activo o un pasivo o una transacción prevista se registran en reservas.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Instrumentos derivados estructurados</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ No existe regulación de tipo general. ▶ La Circular 3/98 de la CNMV, aplicable a instituciones de inversión colectiva, establece que los productos estructurados deben descomponerse distinguiendo los valores o activos que incorporen. ▶ Lo mismo establece el Banco de España. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ El derivado debe ser objeto de separación del contrato principal y tratado contablemente como un derivado siempre que se den unas circunstancias concretas. ▶ Si la entidad es incapaz de medir de forma independiente el derivado (en el momento inicial o posteriormente), debe tratar contablemente el contrato combinado, en su conjunto, como un único instrumento financiero que se mantiene para propósitos de negociación.
<i>Acciones preferentes</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Las acciones preferentes se clasifican como fondos propios. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Las acciones preferentes amortizables a opción del tomador o que su amortización dependa de acontecimientos futuros que están fuera del control del emisor y del tomador se clasifican como deudas.
<i>Contabilización de las acciones propias</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Las acciones propias se registran en el activo (salvo que se hayan adquirido para reducir el capital, en cuyo caso se reducen de los fondos propios) y se crea una reserva indisponible por el valor de coste de las mismas. Sin embargo, el valor de las acciones propias debe reducirse de los fondos propios cuando se calcule el valor teórico contable de la entidad. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Las acciones propias se registran reduciendo los fondos propios.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS

NORMATIVA ESPAÑOLA

NIIF

Resultados de operaciones con acciones propias

► Los resultados obtenidos en la enajenación de acciones propias se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias.

► Los resultados obtenidos en la enajenación de acciones propias no se registran en la cuenta de resultados.

Valoración de las acciones propias

► Se deben valorar al menor entre el precio de adquisición y el menor de los tres importes siguientes: cotización del último día del ejercicio, cotización media del último trimestre o valor teórico de las acciones, dotándose la correspondiente provisión por depreciación.

► No se valoran (la reducción de los fondos propios es siempre el precio de adquisición).

Obligaciones de adquisición de acciones propias

► Se valora la opción y registra el valor correspondiente.

► Se registra un pasivo financiero por el valor actual del importe a reembolsar con cargo a patrimonio.

SECCIÓN 21: PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 37 - Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.
- ▶ IFRIC 1 - Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares.

Definiciones

- NIC 37.10*
- ▶ Una provisión es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.
 - ▶ Un pasivo es una obligación actual de la entidad (ya sea de tipo legal o implícita) surgida de acontecimientos pasados, cuya liquidación supondrá desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
 - ▶ Una obligación legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.
 - ▶ Una obligación implícita es una obligación derivada de las actuaciones de la entidad cuando:
 - Por un patrón establecido de comportamiento en el pasado, por políticas empresariales que son de dominio público, o por una declaración actual suficientemente específica, la entidad ha puesto de manifiesto que está dispuesta a asumir cierto tipo de responsabilidades.
 - Y como consecuencia la entidad ha creado una expectativa válida ante otros de que se va a hacer cargo de dichas responsabilidades.

Alcance

- NIC 37.1-5*
- ▶ La NIC 37 no aplica para provisiones y contingencias provenientes de:
 - Instrumentos financieros (NIC 39).
 - Contratos pendientes de ejecución excepto que los contratos sean de carácter oneroso.
 - Aquellas cubiertas por otra norma, como por ejemplo:
 - Los pasivos contingentes en una combinación de negocios (NIIF 3).
 - Los contratos de construcción (NIC 11).
 - Los impuestos (NIC 12).
 - Los arrendamientos (NIC 17).

21. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

- Los contratos de seguro (NIIF 4).
- Las retribuciones a los empleados (NIC 19).

Reconocimiento

- NIC 37.14* ▶ Una provisión debe ser reconocida cuando, y sólo cuando, se cumplan todos los siguientes requisitos:
- La entidad tiene una obligación actual (ya sea legal o implícita), surgida como resultado de un suceso pasado.
 - Es probable (hay una mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que serán necesarios para liquidar la obligación, y
 - Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.
- De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la entidad no debe reconocer la provisión.
- NIC 37.18* ▶ No se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro.

Provisiones de reestructuración

- NIC 37.72* ▶ Sólo se reconocerán cuando la entidad:
- Tenga un plan formal detallado, en el que se identifiquen al menos:
 - El negocio o la parte del negocio afectada.
 - Las principales localizaciones afectadas.
 - La localización, función y el número aproximado de empleados a los que se indemnizará por su despido.
 - Los desembolsos en los que se incurrirá.
 - Cuándo se implantará el plan, y
 - Se haya generado una expectativa real, de que la reestructuración se va a llevar a cabo, y se haya informado a los afectados.
- NIC 37.78* ▶ No surge ningún tipo de obligación para la entidad a causa de la cancelación de una de sus actividades hasta que la entidad se haya comprometido a vender, es decir, sólo se reconocerá una venta si se produce a través de un contrato vinculante e irrevocable.
- NIC 37.80* ▶ Sólo se pueden dotar los gastos directos de la reestructuración, que son dos:
- Los que necesariamente acarrea la reestructuración.

- Aquellos no asociados con las actividades habituales de la entidad.

Valoración de la provisión

- NIC 37.36* ▶ El importe registrado como provisión debe ser la mejor estimación del gasto necesario para cancelar la obligación a la fecha del balance:
- Esto implica una valoración actual del pasivo -la suma que la entidad pagaría ahora para cancelar su deuda- y no el importe que espera pagar a lo largo de todo el proceso.
- NIC 37.42* ▶ Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben ser tenidos en cuenta los riesgos e incertidumbres, pero esto no justifica la sobrevalorización de los pasivos y provisiones.
- NIC 37.45* ▶ Cuando el efecto financiero sea material, se debe calcular el valor actual neto.

Reembolso / compensación de provisiones

- NIC 37.53* ▶ Si se espera que todo o parte del gasto sea reembolsado, el reembolso sólo puede ser reconocido si existe la certeza de que se recibirá a la cancelación de la obligación:
- El reembolso debe tratarse como un activo aparte y no debe exceder la provisión reconocida.
- ▶ A la hora de valorar la provisión no se anticiparán beneficios derivados de la venta esperada de activos.

Movimientos posteriores en las provisiones

- NIC 37.59* ▶ Las provisiones se deberán recalcular cada año y ser ajustadas a la nueva estimación.
- NIC 37.60* ▶ El descuento deberá considerarse como coste financiero.
- NIC 37.61* ▶ Sólo se deberán utilizar las provisiones contra los gastos para los que fueron dotadas.

Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento

- IFRIC 1.4* ▶ Los cambios en la valoración de los pasivos por desmantelamiento debidos a variaciones en la fecha estimada para llevarla a cabo, en el importe previsto para liquidar la obligación o en el tipo de descuento se deben registrar de las siguientes formas:
- IFRIC 1.5*
- Si el activo relacionado está valorado a coste:
 - Los cambios en el pasivo se suman o se restan del coste del activo.

21. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

- Las deducciones no excederán del importe en libros del activo. El exceso se contabilizará en la cuenta de resultados.
- En el caso de un aumento del valor del activo, la entidad se debe plantear la necesidad de proceder a realizar un test de deterioro del activo.

IFRIC 1.6

- Si el activo relacionado está valorado a su valor revalorizado:
 - Los cambios en el pasivo se registran en la reserva de revalorización del activo o en la cuenta de resultados, dependiendo del registro realizado con el superávit o déficit existente en dicho activo.
- Si las deducciones en el pasivo exceden del valor de coste del activo que hubiera habido si se hubiese registrado siguiendo el modelo de coste, el exceso se registra en la cuenta de resultados.

IFRIC 1.8

- ▶ El aumento del pasivo por el efecto del descuento se reconocerá como un gasto financiero en el resultado del ejercicio.

Provisiones: Desgloses requeridos

NIC 37.85

- ▶ Para cada tipo de provisión, la entidad debe incluir la siguiente información en las notas:
 - Una breve descripción de la naturaleza de la obligación y el tiempo esperado de salida de los recursos económicos.
 - Información sobre las incertidumbres relativas al importe o momento de realización. Cuando proceda, se deben indicar las principales hipótesis sobre los acontecimientos futuros.
 - El importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe del activo registrado.

NIC 37.84

- ▶ Cuadro de movimientos por cada tipo de provisión indicando:
 - El saldo inicial.
 - Dotaciones realizadas en el período, incluyendo incrementos de provisiones ya existentes.
 - Importes aplicados, es decir, cargados contra la provisión durante el período.
 - Importes no utilizados, cancelados durante el período.
 - El incremento durante el período en los importes descontados, surgidos por:
 - El paso del tiempo.
 - El efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.
 - El saldo final.

No se requiere información comparativa.

Pasivos contingentes: Definiciones

- NIC 37.10 ▶ Un pasivo contingente es:
- Una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no-ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad, o bien
 - Una obligación actual, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - No es probable que la entidad tenga que satisfacerla, o
 - El importe de la obligación no pueda cuantificarse con suficiente fiabilidad.
- NIC 37.27,28 ▶ La entidad no debe reconocer ningún pasivo contingente, solo debe informar en las notas de los estados financieros.

Pasivos contingentes: Desgloses requeridos

- NIC 37.86 ▶ Para cada tipo de pasivo contingente, se debe incluir la siguiente información:
- Una breve descripción de la naturaleza del pasivo contingente.
 - Una estimación de su efecto financiero (*).
 - Una indicación de las incertidumbres relativas al importe o calendario de las salidas de recursos (*).
 - La posibilidad de cualquier reembolso (*).
- (*). *Esta información se proporcionará cuando sea posible.*
- ▶ Si la posibilidad de que se produzca una salida de recursos es remota, no es necesario desglosar el pasivo contingente.

Activos contingentes: Definiciones

- NIC 37.10 ▶ Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no-ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.
- NIC 37.31,34 ▶ La entidad no debe reconocer ningún activo contingente, pero informará en las notas sobre aquellos activos contingentes para los que sea probable la entrada de beneficios económicos.
- NIC 37.33 ▶ Cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo no es contingente y es apropiado reconocerlo.

Activos contingentes: Desgloses requeridos

- NIC 37.89* ▶ En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos para la entidad, por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas de los estados financieros:
- Incluyendo una breve descripción de la naturaleza del activo contingente, y
 - Una estimación de su efecto financiero (si es factible).

Excepciones en los desgloses requeridos

- NIC 37.92* ▶ En raras ocasiones, en las que desglosar la información requerida para provisiones, pasivos contingentes o activos contingentes sea seriamente perjudicial para la entidad, no será necesario desglosar tal información, pero será preciso indicar:
- La naturaleza genérica de la disputa, y
 - La razón por la cual no se ha desglosado tal información.
- NIC 37.91* ▶ No es necesario dar información si supone un esfuerzo o gasto desproporcionado, pero hay que desglosar el porqué.

Primera aplicación

- ▶ Se debe aplicar la NIC 37 retroactivamente.

Estimaciones

- NIIF 1.31* ▶ Las estimaciones realizadas bajo NIIF deben ser consistentes con las realizadas bajo las políticas contables anteriores (una vez reflejada cualquier diferencia en las políticas contables), salvo que la estimación contuviera algún error existente en el momento de hacer la estimación.
- ▶ La información recibida después de la fecha de transición sobre las estimaciones hechas bajo la normativa contable anterior, se trata de la misma forma que los acontecimientos posteriores a la fecha de balance que no causan ajuste de acuerdo con la NIC 10.
 - ▶ Las estimaciones necesarias con NIIF, que no eran necesarias bajo la normativa contable anterior, se deben registrar en función de las condiciones que había en la fecha de transición.

Pasivos por desmantelamiento incluidos en el coste de un inmovilizado material

NIIF 1.25E

- ▶ Una entidad que aplique las NIIF por primera vez puede no aplicar los requisitos de la IFRIC 1 a este tipo de pasivos surgidos antes de la fecha de transición.
- ▶ En su lugar debe:
 - Valorar el pasivo a la fecha de transición de acuerdo con la NIC 37.
 - Si el pasivo entra en el alcance de la IFRIC 1, estimar el importe que se habría incluido en el coste del activo cuando surgió el pasivo.
 - Calcular la amortización acumulada del importe activado a la fecha de transición, teniendo en cuenta la vida útil del activo y las políticas contables de amortización.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Contabilización</i>	
▶ Las obligaciones futuras algunas veces se provisionan (principio de prudencia).	▶ Una provisión debe ser por una obligación actual (probable y cuantificable) como resultado de un hecho pasado.
<i>Intereses implícitos</i>	
▶ No contempla explícitamente la posibilidad de registrar las provisiones descontando los intereses implícitos.	▶ Las provisiones deben registrarse al valor actual de los pagos futuros, si el efecto de los intereses implícitos es significativo.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Provisiones para grandes reparaciones</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se realizan provisiones por este concepto. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ No existe este concepto en provisiones, se recoge en la valoración del propio inmovilizado material afecto, registrándose el coste de la gran reparación como mayor valor del activo y amortizándose hasta la siguiente gran reparación.
<i>Contratos “onerosos” (que producen pérdidas)</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se constituye una provisión por la pérdida estimada. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Prioriza el reconocimiento de pérdidas en los activos (deterioro) antes de registrar una provisión.
<i>Costes de reestructuración</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Se constituye provisión cuando se toma la decisión por parte de la dirección de la entidad y se acepta un cálculo estimado. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ No se acepta la creación de una provisión por reestructuración si no se cumplen los siguientes requisitos: <ul style="list-style-type: none"> - Existencia de un plan formal y detallado de la reestructuración (muy específico en las divisiones, activos que afecta, personal, etc.). - Existencia de una expectativa válida entre los afectados por el plan (inicio de su ejecución o anuncio a los afectados de los detalles principales).
<i>Reembolso de los gastos cubiertos por la provisión</i>	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Si se considera que se van a recuperar gastos, dicho importe no se provisiona. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ En dicho caso, se contabiliza un activo para reflejar el reembolso de los gastos cubiertos por la provisión.

SECCIÓN 22: SUBVENCIONES

Normativa aplicable

- ▶ NIC 20 - Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas.

Definiciones

- NIC 20.3* ▶ Son ayudas prestadas por el sector público mediante la transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de explotación.

Alcance

- NIC 20.2* ▶ La NIC 20 no regula:
- Las ayudas públicas que se conceden a la entidad en forma de ventajas fiscales.
 - La participación de las Administraciones Públicas en el capital social.
 - Las subvenciones oficiales cubiertas en la NIC 41, Agricultura.

Reconocimiento

- NIC 20.7* ▶ Las subvenciones, incluidas las no monetarias, se reconocen al valor razonable cuando existe una seguridad de que:
- Las condiciones asociadas a su disfrute se van a cumplir, y
 - Se van a cobrar las subvenciones.

Tratamiento contable

- NIC 20.24* ▶ Las subvenciones relacionadas con activos (o de capital) se pueden registrar alternativamente en el balance como:
- Ingreso diferido, o
 - Mediante una disminución del valor del activo relacionado.
- NIC 20.29* ▶ Las subvenciones relacionadas con ingresos (o de explotación) se pueden registrar alternativamente:
- Cómo ingreso, o
 - Mediante la compensación del gasto relacionado.
- NIC 20.26* ▶ El ingreso diferido se lleva a resultados de forma sistemática en función de los costes relacionados.

22. SUBVENCIONES

- NIC 20.20* ▶ Si no hay costes posteriores o los gastos se han incurrido antes de la subvención, el ingreso se contabiliza en su totalidad cuando la subvención es exigible.
- NIC 20.23* ▶ En caso de recibir activos no monetarios se valoran tanto el activo como la subvención por su valor razonable o, alternativamente, se pueden reflejar ambos por un importe simbólico.
- NIC 20.32* ▶ Las subvenciones que se conviertan en reembolsables deben tratarse como una revisión de una estimación contable (NIC 8). La devolución de una subvención debe registrarse:
- Respecto a los ingresos:
 - Se aplica, en primer lugar, sobre la cuenta de ingresos diferidos pendientes de imputar a resultados.
 - Si no hubiera ingresos diferidos suficientes o no se hubieran registrado, debe llevarse inmediatamente a gastos.
 - Respecto al activo:
 - Como mayor valor del activo o reduciendo el valor del ingreso diferido pendiente de imputar a resultados.
 - La amortización acumulada que se hubiera registrado si no se hubiera recibido la subvención y que corresponda a la devolución de la subvención ha de llevarse inmediatamente a gastos.

Desgloses requeridos

- NIC 20.39* ▶ Las políticas contables en relación con las subvenciones incluyendo los métodos de presentación en los estados financieros.
- ▶ La naturaleza y alcance de las subvenciones registradas.
 - ▶ Las condiciones incumplidas y las contingencias ocasionadas por los incumplimientos.
 - ▶ Una explicación sobre la no utilización del valor razonable en la valoración de las subvenciones (para las partidas no monetarias).

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS

NORMATIVA ESPAÑOLA

NIIF

Contabilización de las subvenciones de capital

- ▶ Se registran como un ingreso diferido.
- ▶ Se pueden registrar alternativamente como:
 - Ingreso diferido, o
 - Mediante la disminución del valor del activo relacionado.

Contabilización de las subvenciones de explotación

- ▶ Se registran como ingresos.
- ▶ Se pueden registrar alternativamente como:
 - Ingreso, o
 - Mediante la compensación del gasto relacionado.

SECCIÓN 23: PAGOS BASADOS EN ACCIONES

Normativa aplicable

- ▶ NIIF 2: Pagos basados en acciones.

Objetivo

- ▶ Se publicó el 7 de noviembre de 2002 el ED 2 - Pagos basados en acciones respondiendo a las peticiones de los usuarios de los estados financieros para subsanar algunas carencias de las normas actuales, a pesar de la fuerte oposición de los preparadores de los estados financieros.
- ▶ Principio: Cualquier pago en acciones o basado en acciones se contabiliza como un gasto cuando se producen los servicios o bienes recibidos como contrapartida.

Alcance

NIIF 2.2

- ▶ La norma es aplicable a cualquier transacción cuyo pago se efectuó en acciones, opciones sobre acciones, en función del precio de las acciones de la entidad.
- ▶ Todas las entidades cotizadas o no, están sujetas al alcance de esta norma.
- ▶ Se distinguen:
 - Las transacciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio (“Equity settled”).
 - Las transacciones que se liquidan en efectivo (o por la entrega de otros activos) por un importe basado en el valor de las acciones o de otro instrumento de patrimonio (“Cash settled”).
 - Las transacciones cuyo pago se pueda realizar mediante una de las dos posibilidades anteriores, a elección de la entidad o de la contraparte en función del acuerdo firmado.
- ▶ Ejemplos:
 - Planes de stock-options (opciones de compra o de suscripción).
 - Acciones emitidas como remuneración a proveedores de bienes o servicios.
 - Atribución de acciones de una filial a los empleados de ésta por la matriz como remuneración de los servicios prestados.
 - Atribución de acciones de la matriz o de otra entidad del grupo a los empleados de una entidad.

23. PAGOS BASADOS EN ACCIONES

- Derechos a un pago en efectivo basado en el incremento de la cotización de la acción.

► Exclusiones:

- NIIF 2.5* • Transacciones que entran en el alcance de la NIIF 3 - Combinaciones de negocio.
- NIIF 2.6* • Bienes y servicios recibidos en virtud de un contrato cubierto por las NIC 32 y 39.
- NIIF 2.4* • Transacciones cuyo objetivo no es la remuneración de bienes y servicios recibidos.

Contabilización

- NIIF 2.7,8* ► Se reconoce:
- Un activo (si los bienes o servicios recibidos cumplen con los requisitos de reconocimiento de un activo), o
 - Un gasto.
- NIIF 2.7* ► En contrapartida de:
- Un aumento de fondos propios (“Equity settled”).
 - Una deuda (“Cash settled”), o
 - Los dos, en el caso de que exista la posibilidad de elegir el método de pago, se contabiliza eventualmente un instrumento compuesto.

Valoración

	<i>Método de valoración</i>	<i>Fecha de valoración</i>
	“Equity settled”	Valor razonable más fácilmente determinable
<i>NIIF 2.11,12</i>	► Empleados	► Valoración indirecta al valor razonable de los instrumentos concedidos ②
<i>NIIF 2.13</i>	► Otros proveedores	► Valoración directa al valor razonable de los bienes o servicios recibidos ① ②
	“Cash settled”	Valor razonable de la deuda
		Revalorización a cada fecha de cierre - Variaciones en resultados

- ❶ Si el valor razonable de los bienes y servicios concedidos no se puede determinar fiablemente. Se valora la transacción de manera indirecta, con referencia al valor razonable de los instrumentos distribuidos.
- ❷ Si el valor razonable de los instrumentos no se puede determinar fiablemente. Se valora la transacción en función del valor intrínseco de los instrumentos, en cada fecha de cierre, hasta que se liquide la transacción.

Transacciones a liquidar con instrumentos de patrimonio

Valoración indirecta

- NIF 2.16,17* ► El valor razonable del instrumento concedido es el precio que aceptaría pagar un comprador bien informado, en unas condiciones de mercado normales:
- Cotización (si esta disponible).
 - Modelo de valoración integrando particularmente los parámetros siguientes:
 - El precio de ejercicio de la opción.
 - La duración de vida de la opción.
 - La cotización actual de la acción subyacente.
 - La volatilidad esperada en la cotización de la acción.
 - Los dividendos esperados sobre las acciones (si es aplicable).
 - El tipo de interés sin riesgo para la duración de vida de la opción.
 - Consideración de las condiciones específicas eventuales:
 - Carácter no transferible después de la adquisición.
 - Condiciones de adquisición de los derechos basadas en las condiciones del mercado.
 - Períodos de “black out”.
 - Valoración por grupos homogéneos de beneficiarios.

Consideración de las condiciones de adquisición de los derechos

- NIF 2.14, 19-21* ► Se pueden dar dos situaciones:
- No existen condiciones de adquisición de los derechos y los instrumentos financieros de patrimonio concedidos se convierten en irrevocables:
 - Se presume que se han recibido los servicios y que se han contabilizado inmediatamente.
 - Existen condiciones de adquisición de los derechos (distintas de las condiciones de mercado):

23. PAGOS BASADOS EN ACCIONES

- El gasto se difiere sobre el período de adquisición de los derechos.
 - Se estima al principio la probabilidad de que se cumplan las condiciones y con posterioridad se revisa dicha estimación:
 - El gasto acumulado en el período de adquisición de los derechos corresponde a los instrumentos finalmente adquiridos, valorados a su valor razonable de origen.
 - ▶ Cuando existan condiciones de rendimiento distintas a las condiciones de mercado:
 - La contabilización de los gastos vinculados a los servicios recibidos durante el período de adquisición de los derechos reflejará la hipótesis más probable a cada fecha de cierre en términos de realización de las condiciones.
 - Se ajustará al final del período de adquisición de los derechos en función de las condiciones efectivamente realizadas.
 - Ejemplo: Aumento de la cuota de mercado, del volumen de ventas o del resultado que pueden afectar al número de instrumentos, al precio de ejercicio, la duración de adquisición de los derechos, etc.
 - ▶ Cuando existan condiciones de mercado:
 - La existencia de estas condiciones se considera al hacer la estimación del valor razonable de los instrumentos atribuidos.
 - En el caso de que la duración del período de adquisición dependa de la realización de las condiciones de mercado, se estimará coherentemente con las hipótesis de valorización del instrumento.
 - No se revisará la contabilización de los gastos en el caso que la duración real del período de adquisición de los derechos sea superior, o si no se satisfacen las condiciones.
 - Ejemplo: Aumento de la cotización de las acciones, rendimiento de las acciones en comparación con los indicios del mercado.
- NIF 2.23* ▶ Después de la fecha en que la concesión es irrevocable y se hayan reconocido los bienes y servicios recibidos, así como el correspondiente incremento en el patrimonio, la entidad no realizará ajustes adicionales aunque los derechos no se lleguen a ejecutar. Esto no impide que la entidad registre un traspaso dentro de los componentes del patrimonio.

Ejemplo: Consideración de una condición de prestación de servicios

Enunciado:

- ▶ 100 opciones atribuidas a 500 empleados el 1/1/n
- ▶ Condición de servicio: 3 años
- ▶ Estimación del valor razonable de cada opción a la fecha de atribución: 15
- ▶ Estimación de la rotación acumulada a la fecha de atribución: 20% en 3 años.
- ▶ Rotación real al final de n: 20 personas → Se revisa la rotación acumulada al 15%
- ▶ Rotación real al final de n + 1: 42 personas → Se revisa la rotación acumulada al 12%
- ▶ Rotación real al final de n + 2: 57 personas

Solución:

Año	Cálculo	Período	Acumulado
n	$85\% \times 50.000 \times 15 \times (1/3 \text{ años}) =$	212.500	212.500
n+1	$88\% \times 50.000 \times 15 \times (2/3 \text{ años}) - 212.500 =$	227.500	440.000
n+2	$(500 - 57) \times 100 \times 15 - 440.000 =$	224.500	664.500

Modificaciones en las condiciones del plan

NIF 2.26

- ▶ Las modificaciones en las condiciones pueden provenir de:
 - Una cancelación o liquidación.
 - Una modificación de las condiciones de ejercicio (plazo, precio).

NIF 2.27

- ▶ Si se modifican las condiciones es necesario considerar que:
 - Sólo se puede revertir el gasto contabilizado anteriormente si no se han cumplido con las condiciones iniciales de adquisición de los derechos.
 - En consecuencia, si la modificación del plan no es favorable para el empleado, no se puede reducir el gasto.
 - Al contrario, si la modificación del plan es favorable para el empleado, se aumenta el gasto.

23. PAGOS BASADOS EN ACCIONES

NIF 2.B43,
B44

<i>Modificación favorable al empleado</i>	<i>Modificación desfavorable al empleado</i>
Número de instrumentos atribuidos	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Atribución inicial contabilizada sobre el período residual de adquisición original. ▶ Valor razonable a la fecha de modificación de la atribución complementaria contabilizada desde la fecha de la modificación hasta la fecha de consolidación. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ La disminución del número de instrumentos atribuidos se contabiliza como una cancelación parcial.
Valor razonable de los instrumentos atribuidos	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Atribución inicial contabilizada sobre el período residual de adquisición original. ▶ Diferencia de valor razonable (nuevos instrumentos/antiguos instrumentos a la fecha de modificación) contabilizada desde la fecha de la modificación hasta la fecha de consolidación. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ No se toma en cuenta (se sigue contabilizando el gasto con las condiciones originales).
Período de adquisición de los derechos	
<ul style="list-style-type: none"> ▶ El resto del gasto se contabiliza sobre el período residual modificado (i.e. recortado). 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ No se toma en cuenta.

NIF 2.28

- ▶ Si la entidad cancelase o liquidase una concesión de instrumentos de patrimonio durante el período de adquisición de los derechos:
 - Se registra inmediatamente el gasto pendiente de contabilizar por los servicios todavía no recibidos (aceleración).
 - Se contabiliza cualquier pago realizado:
 - Como una recompra de instrumentos de patrimonio (en fondos propios) por el valor razonable de los instrumentos cancelados a la fecha de cancelación.
 - Cualquier importe pagado que exceda dicho valor razonable se registrará como gasto.
 - Si se concediesen nuevos instrumentos de patrimonio y se identificasen como

instrumentos sustitativos de los instrumentos de patrimonio cancelados se contabilizarán como revalorizaciones de planes (contabilización de la diferencia de valor razonable en la fecha de modificación).

- NIF 2.29* ▶ Si la entidad recomprase instrumentos de patrimonio irrevocables se registrará:
- Una minoración de los fondos propios por el valor razonable a la fecha de recompra.
 - Cualquier importe pagado que exceda dicho valor razonable se registrará como gasto.

Casos en los cuales no se puede determinar fiablemente el valor razonable

- NIF 2.24* ▶ En las raras ocasiones en las que no se pueda determinar de manera fiable el valor razonable de los instrumentos atribuidos a la fecha de valoración, se contabiliza la transacción por su valor intrínseco hasta su liquidación:
- Se revisa el gasto contabilizado para tener en cuenta:
 - La realización de las condiciones de adquisición de los derechos (como en el caso de planes contabilizados a su valor razonable).
 - Las variaciones del valor intrínseco hasta la fecha de ejercicio o hasta el vencimiento de las opciones.
 - En caso de liquidación:
 - En el transcurso del período de adquisición de los derechos: Se contabiliza como una aceleración de la consolidación de los derechos.
 - Cualquier pago que exceda el valor intrínseco de los instrumentos se contabiliza como gasto.

NIF 2.25

Transacciones a liquidar en efectivo

NIF 2.31 Ejemplos:

- Derecho a un pago en efectivo posterior basado en el incremento de la cotización de la acción con respecto a un nivel determinado en un período determinado.
 - Atribución de acciones reembolsables, de manera obligatoria (por ejemplo en el caso de cese del contrato de trabajo) o a iniciativa del empleado.
- ▶ La entidad reconocerá los servicios recibidos y el pasivo a pagar por tales servicios a medida que se preste el servicio.

23. PAGOS BASADOS EN ACCIONES

- NIF 2.30* ▶ La valoración y contabilización de estas transacciones se realiza:
- Valorando los bienes y servicios adquiridos y el pasivo en el que se haya incurrido, por el valor razonable del pasivo.
 - En cada fecha de cierre se recalculará el valor razonable del pasivo y cualquier variación se contabilizará como gastos.

Transacciones a liquidar en efectivo o en instrumentos de patrimonio

- NIF 2.34* ▶ Las transacciones que pueden liquidarse en efectivo o mediante la entrega de instrumentos de patrimonio se contabilizan como un pasivo si la entidad ha incurrido en una obligación de liquidarlas en efectivo o como un instrumento de patrimonio si no ha incurrido en una obligación de liquidarlas en efectivo.
- NIF 2.35-40* ▶ Cuando la elección del medio de liquidación es a iniciativa de la contraparte:
- Se contabiliza como un instrumento compuesto:
 - En las transacciones valoradas de manera directa, el componente de patrimonio será la diferencia entre el valor razonable de los bienes o servicios recibidos y del componente de deuda, valorado en la fecha de recepción de los mismos.
 - En las transacciones valoradas de manera indirecta, el componente de deuda y el componente de patrimonio se valoran separadamente.
 - A fecha de liquidación, se revalorará el componente de deuda por su valor razonable a esta fecha.
- NIF 2.41-43* ▶ Cuando la elección del medio de liquidación sea a iniciativa de la entidad:
- La contabilización depende de si la entidad tiene una obligación de liquidarlas en efectivo, utilizando en cada caso las reglas aplicables:
 - A las transacciones “cash settled”, en caso de que haya obligación legal o implícita de pagar en efectivo.
 - A las transacciones “equity settled”, si no es así. En este caso, si la liquidación efectiva se hace:
 - a) En efectivo: El pago se registra como una recompra de instrumentos de patrimonio, excepto por lo indicado en el punto c).
 - b) En capital: Ningún asiento complementario, excepto por lo indicado en el punto c).
 - c) Si la entidad eligiese la alternativa de liquidación con el método que tiene el valor razonable más alto a la fecha de liquidación, se

reconocerá un gasto complementario por la diferencia entre el importe registrado y el liquidado.

Impuestos diferidos

- ▶ Se aplican las reglas generales de la NIC 12:
 - Juicio de la existencia de un activo por impuesto diferido comparando el valor contable y el valor fiscal de los bienes y servicios contabilizados.
 - Si el acumulado de economía de impuesto supera el gasto de impuesto teórico (tipo impositivo x gasto contabilizado), el exceso se registra como fondos propios.

Desgloses requeridos

NIIF 2.44-45 ▶ Los desgloses deben permitir el entendimiento de:

- La naturaleza y la extensión de los acuerdos que hayan existido en el período:
 - Descripción de los acuerdos (método de pago, plazos, método de liquidación, condiciones de adquisición de los derechos).
 - Número y precio medio de ejercicio de las opciones para cada categoría (existentes al comienzo del ejercicio, concedidas, anuladas, ejercitadas, que hayan caducado, existentes al final del ejercicio y ejercitables al final del ejercicio).
 - Cotización media de las opciones ejercitadas.
 - Rango de los precios de ejercicio y duración de la vida residual de las opciones en circulación al cierre.

NIIF 2.46

- Cómo se ha determinado el valor razonable de las transacciones:
 - Modalidades de valoración (método, determinación y valor de los parámetros).

NIIF 2.50

- La incidencia en la cuenta de resultados y en la situación financiera de las transacciones de pago basadas en acciones (gastos reconocidos, valor en libros de las deudas).

Primera aplicación

NIIF 1.25 B, C ► Pagos mediante instrumentos de patrimonio:

Fecha de adquisición del derecho	Fecha de emisión	
	En o antes del 7 de noviembre de 2002	Después del 7 de noviembre de 2002
Antes de la fecha más reciente entre el 1 de enero de 2005 y la fecha de transición a las NIIF.	Recomendada si se ha comunicado públicamente la información del valor razonable a la fecha de atribución. Prohibida si no se ha publicado.	
Después de la fecha más reciente entre el 1 de enero de 2005 y la fecha de transición a las NIIF.	Recomendada si se ha comunicado públicamente la información del valor razonable a la fecha de atribución. Prohibida si no se ha publicado.	Obligatoria.

► Pagos mediante efectivo:

- Se recomienda pero no se obliga a registrar de acuerdo con la NIIF 2 las deudas pagadas antes de la fecha de transición o antes del 1 de enero de 2005.
- Las otras deudas (no pagadas a la fecha de transición o al 1 de enero de 2005, la fecha que sea posterior de las dos) se deben registrar de acuerdo con la NIIF 2.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS

NORMATIVA ESPAÑOLA

NIIF

Contabilización de las opciones sobre acciones

- ▶ No hay normativa específica sobre los pagos basados en acciones. No obstante, la normativa española establece que, en aplicación del principio de devengo, las opciones sobre acciones se consideran como un gasto de personal atendiendo a la corriente real de los servicios prestados, con independencia del momento en el que se produce el pago de los mismos.
 - ▶ La contabilización del gasto tiene como contrapartida:
 - Si la cuantía de la retribución es conocida, la cuenta de “Remuneraciones pendientes de pago”.
 - Si la cuantía de la retribución no es conocida, se dota una estimación de la provisión.
 - ▶ El importe de la provisión será el precio de ejercicio de la opción menos el precio de mercado de las acciones en el momento de su ejercicio.
- ▶ Está regulado por la NIIF 2.
 - ▶ Principio de devengo: Similar.
 - ▶ Si los servicios recibidos satisfacen los requisitos de capitalización de un activo, se reconoce un activo y no un gasto.
 - ▶ La contrapartida de una transacción que se vaya a liquidar en instrumentos de patrimonio es un incremento del patrimonio.
 - ▶ Si se va a liquidar en efectivo se registra una deuda.
 - ▶ Se contabilizan en función del valor de los bienes o servicios recibidos (método directo) o, si no es posible, en función del valor razonable de los instrumentos concedidos (método indirecto).

SECCIÓN 24: PENSIONES Y OTRAS RETRIBUCIONES A LOS EMPLEADOS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 19 - Retribuciones a los empleados.
- ▶ NIC 26 - Contabilización e información financiera sobre prestaciones por retiro.

Definiciones

- NIC 19.7* ▶ Retribuciones a los empleados son todas las formas de remuneración dadas por la entidad a cambio del servicio prestado por los empleados:
- NIC 19.6*
- Los empleados pueden tener jornada completa o reducida, ser fijos, temporales o eventuales.
- NIC 19.3*
- Las retribuciones pueden estar determinadas por contratos o acuerdos formalizados entre la entidad y sus empleados, por exigencias legislativas o sectoriales o por prácticas no formalizadas que dan lugar a una obligación real.

Alcance

- NIC 19.4* ▶ Principales clases de retribuciones incluidas en la norma:
- La norma se centra principalmente en las pensiones y en otras retribuciones de jubilación similares.
 - También hace referencia a los siguientes tipos de retribuciones:
 - Otras retribuciones a largo plazo para los empleados.
 - Indemnizaciones por despido.
 - Remuneraciones a corto plazo para los empleados.

Principios fundamentales

- NIC 19.10* ▶ Una entidad debe reconocer:
- Un pasivo cuando un empleado ha prestado un servicio a cambio de retribuciones salariales pagaderas en el futuro, y
 - Un gasto cuando la entidad consume el beneficio económico consecuencia del servicio prestado por un empleado a cambio de retribuciones salariales, excepto en el caso de que otra norma exija o permita la inclusión de las mencionadas retribuciones en el coste de un activo.

Tipos de prestaciones por pensiones

- NIC 19.25 ▶ Las prestaciones por pensiones se pueden clasificar en planes de aportación definida y planes de prestación definida.

Planes de aportación definida

- NIC 19.25 ▶ La obligación de la entidad se limita a la aportación que se haya comprometido a realizar.
- ▶ El coste para el que contrata es por consiguiente fijo y predecible.
- ▶ La entidad no asume riesgo actuarial ni riesgo de inversión.

Planes de prestación definida

- NIC 19.27 ▶ La obligación de la entidad es la de suministrar las prestaciones acordadas.
- ▶ El coste eventual para la entidad es por lo tanto más difícil de predecir.
- ▶ La entidad asume el riesgo actuarial y de inversión.

Planes difíciles de clasificar

- NIC 19.29 ▶ Planes multiempresariales donde un grupo de diferentes entidades (con frecuencia aquellas de un sector particular) organizan o suscriben un plan conjunto.
- NIC 19.36 ▶ Planes públicos son los establecidos por la legislación para todas las entidades (de la misma clase, categoría o sector), que se administran por autoridades nacionales o locales y que no están sujetos al control o influencia de las entidades cuyos empleados son los beneficiarios.
- NIC 19.39 ▶ Planes asegurados donde las aportaciones son pagadas como primas a una compañía de seguros.
- NIC 19.29 ▶ Los planes multiempresariales y los planes públicos se clasificarán como planes de aportación definida o como planes de prestación definida en función de los compromisos y obligaciones que incorporen.
- NIC 19.39 ▶ Los planes asegurados deberán clasificarse como planes de aportaciones definidas salvo que la entidad tenga la obligación, legal o implícita, de:
- Pagar a los empleados directamente las prestaciones en el momento en que sean exigibles, o
 - Pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todas las prestaciones relativas a los servicios prestados por los empleados en el ejercicio presente y en los anteriores (asunción de riesgo actuarial o de inversión).

Prestaciones aseguradas

- NIC 19.41* ▶ Si la entidad suscribe una póliza de seguros en la que conserva la obligación legal o implícita de responder de las prestaciones acordadas, dicho plan no puede considerarse como un plan de aportación definida. En este caso, la póliza de seguros deberá considerarse como un activo afecto al plan o como un derecho de reembolso.
- NIC 19.42* ▶ Si la póliza de seguros está a nombre de uno o de un grupo de empleados y la entidad que la ha contratado no tiene obligación legal ni implícita de cubrir cualquier pérdida derivada de la póliza, no existe ningún compromiso de pagar las prestaciones a los empleados, puesto que la entidad aseguradora es la responsable exclusiva de tales pagos. En consecuencia, el pago de las primas es la forma de cancelar la obligación relativa a la prestación al empleado y, por tanto, la entidad contabilizará tales primas como contribuciones realizadas a un plan de aportaciones definidas.

Contabilización de los compromisos por pensiones

- ▶ Al contabilizar los compromisos por pensiones hay que considerar los siguientes aspectos:
- Distinción entre planes de aportación o de prestación definida.
 - Distinción entre planes internos o exteriorizados en fondos o contratos de seguros.
 - Si están exteriorizados, hay tres opciones:
 - Planes de aportación definida.
 - Planes de prestación definida donde no se asume el riesgo (en esencia sería un plan de aportación definida).
 - Planes de prestación definida donde se asumen riesgos totales o parciales sobre ciertas variables utilizadas en el cálculo (riesgo actuarial y/o de inversión).

Contabilización de los planes de aportación definida

- NIC 19.44* ▶ El gasto para el período es simplemente la aportación devengada en relación al servicio prestado durante el período.
- ▶ Cualquier contribución pagada por adelantado o a pagar al vencimiento se registra como pagos anticipados o diferidos.

24. PENSIONES Y OTRAS RETRIBUCIONES A LOS EMPLEADOS

NIC 19.45 ► Cualquier aportación diferida que no venza durante los 12 meses posteriores a la fecha del balance de situación debe ser valorada por su valor actual.

NIC 19.46 ► El gasto del período debe desglosarse en las notas a los estados financieros.

Contabilización de los planes de prestación definida

Balance de situación

NIC 19.54 ► Deberá registrarse en el balance de situación el importe resultante de sumar y restar los siguientes importes:

- Valor actual de la obligación a la fecha de balance (+)
- Ganancias actuariales (+) o pérdidas actuariales (-) diferidas
- Coste de los servicios pasados revocables diferidos (-)
- Valor razonable de los activos afectos al plan (-)
- Efecto de cualquier reducción o liquidación del plan (-)

► En el caso de estar exteriorizado, la contabilización de los compromisos por pensiones se efectuará dependiendo de los riesgos asumidos.

NIC 19.58 ► El resultado de sumar y restar los importes anteriores puede ser negativo (activo) o positivo (pasivo). El importe del activo a contabilizar será el menor de los siguientes importes:

- El resultado de sumar y restar los importes indicados en la NIC 19.54, y
- El valor total de las pérdidas actuariales y el coste de los servicios pasados no reconocidos, y el valor actual de cualquier importe reembolsable a la entidad o reducciones en las aportaciones futuras a realizar por la entidad.

NIC 19.58A ► La norma establece ciertos límites al importe del activo a reconocer.

Cuenta de resultados

NIC 19.61 ► El gasto a contabilizar será el importe neto de los siguientes conceptos:

- El coste de los servicios del ejercicio corriente (+)
- El coste por intereses (+)
- El rendimiento esperado de cualquier activo afecto al plan, así como de cualquier derecho de reembolso (-)
- Las ganancias (-) o pérdidas (+) actuariales reconocidas
- El coste por servicios pasados reconocidos (+)
- El efecto de cualquier reducción o liquidación (- +)

Pasos requeridos

- NIC 19.50
- ▶ Estimar la retribución devengada por los empleados a la fecha del balance.
 - ▶ Descontar dicha cantidad utilizando el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor actual de la obligación.
 - ▶ Determinar el valor razonable de los activos afectos al plan y de los derechos de reembolso.
 - ▶ Determinar la cantidad de ganancias y pérdidas actuariales y como deberían ser tratadas según la norma.
 - ▶ Contabilizar el coste de cualquier servicio anterior (que podría surgir cuando el plan ha sido cambiado).
 - ▶ Contabilizar cualquier reducción o liquidación.

Estimación de la prestación devengada

- NIC 19.64,
73,74
- ▶ La estimación de la prestación devengada por los empleados hasta la fecha requiere una estimación actuarial, basada en:
 - La fórmula del beneficio del plan, utilizando el método de la Unidad de crédito proyectada.
 - Supuestos demográficos, tales como mortalidad, rotación de empleados, etc.
 - Supuestos financieros, tales como el grado de incremento en los salarios y en las pensiones tras el retiro o jubilación.
 - Estos deben reflejar las expectativas del mercado actual sobre el período en el que las pensiones serán pagadas.
 - ▶ Los supuestos deben ser mutuamente compatibles y ni muy optimistas ni demasiado conservadores.

Descontar las prestaciones devengadas para determinar su valor actual

- NIC 19.78
- ▶ Una vez que la prestación devengada ha sido estimada, ésta debe ser descontada a su valor actual con el fin de determinar la cifra que se incluirá en el balance.
 - ▶ El tipo de interés de descuento debe determinarse utilizando como referencia las emisiones de bonos u obligaciones empresariales de alta calidad en un período similar y en la misma divisa.

Activos afectos al plan

- NIC 19.7
- ▶ Los activos afectos a un plan comprenden:

24. PENSIONES Y OTRAS RETRIBUCIONES A LOS EMPLEADOS

- Activos poseídos por un fondo a largo plazo de pensiones para los empleados, y
- Pólizas de seguro aptas.

NIC 19.104C ► Los derechos de cobro surgidos de pólizas de seguro no calificadas como aptas, no son activos afectos a un plan, debiendo ser considerados como derechos de reembolso.

- La distinción entre activos del plan y derechos de reembolso sólo afecta a la presentación del balance: los activos son neteados contra la obligación correspondiente en el pasivo, mientras que los derechos de reembolso deben ser registrados en el activo del balance.

Activos poseídos por un fondo de pensiones a largo plazo

NIC 19.7

- Son activos que:
 - Son poseídos por una entidad (un fondo) que está separado legalmente de la entidad que presenta sus estados financieros y existen exclusivamente para gestionar las pensiones de los empleados, y
 - Sólo pueden ser usados para pagar o financiar prestaciones, no están disponibles para hacer frente a las deudas con acreedores de la entidad, y no son retornables a la entidad a no ser que:
 - Los activos restantes del fondo sean suficientes para cubrir todas las obligaciones del plan, o
 - La devolución sea para reembolsar a la entidad por las pensiones que ésta ya haya pagado a los empleados.

Póliza de seguros apta

NIC 19.7

- Es una póliza de seguros emitida por un asegurador que no tiene el carácter de parte vinculada de la empresa, en el que la entidad conserva la obligación legal o implícita de responder de las prestaciones acordadas y las indemnizaciones de la póliza:
 - Pueden ser destinadas sólo para pagar o financiar las prestaciones a los empleados mediante un plan de prestación definida, y
 - Los derechos sobre esta póliza no están a disposición de los acreedores de la entidad, y no pueden ser pagados a la entidad a no ser que:
 - Las indemnizaciones representen activos excedentarios que no son necesarios para cubrir las obligaciones del plan, o
 - Las indemnizaciones retornan a la entidad para reembolsar prestaciones a los empleados ya satisfechas por ella.

- NIC 19.102* ▶ Los activos de los planes constituidos tienen que ser incluidos en el balance al valor razonable.
- ▶ El valor de mercado debería ser utilizado para valorar los activos cuando sea conocido.
- NIC 19.104* ▶ El valor razonable de las pólizas de seguros en las que exactamente coinciden la cantidad y el momento elegido para el pago de los beneficios según el plan, es el valor actual de las obligaciones correspondientes.
- ▶ De lo contrario, el valor razonable se basa en estimaciones.

Rentabilidad de los activos y derechos de reembolso

- NIC 19.105* ▶ La rentabilidad esperada de los activos afectos al plan y de los derechos de reembolso se abona en la cuenta de resultados.
- ▶ Esto refleja el porcentaje de rentabilidad de estos activos, sobre el período de las obligaciones, que es esperado por el mercado en la fecha de apertura del balance.
- NIC 19.106* ▶ La diferencia entre el porcentaje esperado de rentabilidad y el porcentaje real debe ser contabilizada como una ganancia o pérdida actuarial.

Ganancias y pérdidas actuariales

- NIC 19.7* ▶ Son definidas como el efecto de los cambios en hipótesis actuariales (financieras y demográficas).
- NIC 19.92* ▶ Las ganancias y pérdidas actuariales deberán ser reconocidas sólo en el caso de que su importe neto no reconocido al final del ejercicio inmediatamente anterior exceda el 10% de las siguientes dos cantidades:
- El valor actual de la obligación por prestación definida, y
 - El valor razonable de los activos afectos al plan.
- NIC 19.93* ▶ El exceso sobre el importe del 10% indicado anteriormente, debe ser reconocido como gasto durante la vida laboral restante de los trabajadores, si bien permite la aplicación de métodos sistemáticos de reconocimiento más rápido respecto a dichas diferencias actuariales.

Coste por servicios pasados

- NIC 19.7* ▶ Es el aumento o disminución en el valor actual de las obligaciones por pensiones atribuible a los servicios prestados por los empleados en ejercicios anteriores, como resultado de cambios en las obligaciones.

24. PENSIONES Y OTRAS RETRIBUCIONES A LOS EMPLEADOS

NIC 19.96 ▶ Si como consecuencia del cambios en las obligaciones por pensiones los derechos se consolidan inmediatamente (no están condicionados por la existencia de una relación de empleo o trabajo en el futuro), el coste por servicios pasados debe ser reconocido inmediatamente en la cuenta de resultados. De lo contrario, si son revocables (no consolidados), el coste por servicios pasados debe ser reconocido linealmente durante el período medio que reste hasta su consolidación definitiva.

Reducciones y liquidaciones

NIC 19.111 ▶ Se produce una reducción cuando la entidad minora el número de empleados asegurados por el plan, o cancela o minora las prestaciones que serán devengadas por el servicio futuro de los empleados actuales.

NIC 19.112 ▶ Una liquidación ocurre cuando la entidad pacta una transacción que elimina su obligación de una forma total o parcial en las prestaciones que cubre el plan de pensiones.

NIC 19.109 ▶ En ambos casos, en el efecto se deben reconocer las ganancias o pérdidas, que incluyen:

- El cambio resultante en el valor actual de la obligación.
- El cambio resultante en el valor razonable de los activos del plan.
- Cualquier ganancia o pérdida actuarial y coste por servicios pasados que no hubieran sido previamente reconocidos.

Presentación en los estados financieros

NIC 19.116 ▶ Los activos netos y obligaciones de los diferentes planes no se deben compensar entre ellos a menos que la entidad:

- Pueda legalmente destinar el superávit existente en uno de los planes para satisfacer las obligaciones en otro, y
- Tenga la intención de satisfacer las obligaciones de esta forma o realizar el superávit existente en un plan y satisfacer su obligación en el otro al mismo tiempo.

NIC 19.118 ▶ No se especifica si la entidad tiene que separar activos y pasivos vinculados a compromisos por pensiones entre circulante y no circulante.

NIC 19.119 ▶ La norma no especifica como los componentes de los gastos deben ser desglosados en la cuenta de resultados.

Desgloses requeridos

- NIC 19.120*
- ▶ Una descripción general de los tipos de planes en vigor.
 - ▶ Las hipótesis actuariales principales, incluyendo:
 - La tasa de descuento utilizada.
 - La tasa esperada de rentabilidad de los activos afectos al plan y de los derechos de reembolso.
 - El porcentaje esperado de crecimiento en salarios y prestaciones de acuerdo con el plan.
 - La tendencia en el porcentaje del coste médico (para prestaciones sanitarias).
 - Cualquier otra hipótesis actuarial relevante.
 - ▶ La política para el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales.
 - ▶ Una conciliación analizando los movimientos durante el período en los activos o pasivos netos registrados en el balance.
 - ▶ Un análisis del activo o pasivo, mostrando:
 - El valor actual de la obligación, diferenciando entre planes financiados y no financiados.
 - El valor razonable de los activos afectos al plan y de los derechos de reembolso.
 - Las ganancias y pérdidas actuariales no reconocidas.
 - Los costes por servicios pasados no reconocidos.
 - Cualquier superávit no reconocido como un activo, como consecuencia del “ceiling test” (valor actual de cualquier beneficio económico disponible en la forma de reembolsos procedentes del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo).
 - ▶ Cada uno de los siguientes componentes y el epígrafe en el cual se incluyen dentro de la cuenta de resultados:
 - El coste de los servicios para el período.
 - El coste por intereses del período.
 - La rentabilidad esperada en los activos afectos al plan y en los derechos de reembolso.
 - Cualquier ganancia o pérdida actuarial reconocida.
 - Cualquier coste por servicios pasados registrado.
 - El efecto de cualquier reducción o liquidación.

- ▶ La rentabilidad actual de los activos afectos al plan y derechos de reembolso para el período.

Primera aplicación

- ▶ La NIIF 1 permite (exención voluntaria) para los compromisos por pensiones, que la entidad pueda contabilizar todos los beneficios y pérdidas actuariales existentes a la fecha de transición a las NIIF.
- ▶ Se presumirá que las hipótesis actuariales utilizadas por la entidad a la fecha de transición a las NIIF, de acuerdo con la normativa española que se estaba aplicando, son consistentes con las establecidas en la NIC 19, salvo prueba evidente de que dichas hipótesis contienen algún error.

Otras retribuciones a largo plazo a los empleados

- NIC 19.126* ▶ Estas retribuciones son de los siguientes tipos:
- Permiso remunerado a largo plazo, tal como excedencia o permiso por baja laboral.
 - Prestaciones por invalidez permanente.
 - Premios de antigüedad.
 - Participación en el beneficio, compensación diferida y bonus pagados al menos un año después del período en el cual se devengan.

Tratamiento contable

- NIC 19.127* ▶ Son tratados de la misma forma que las prestaciones por jubilación, excepto los siguientes, que deben reconocerse inmediatamente:
- Las ganancias y pérdidas actuariales, sin posibilidad de aplicar la banda de fluctuación, y
 - Cualquier coste por servicios pasados.
- ▶ Con esta excepción, los requisitos contables son los mismos que para las prestaciones por jubilación.

- NIC 19.131* ▶ No existen requisitos de presentación específica.

Indemnizaciones por despido

- NIC 19.7* ▶ Corresponden a las cantidades devengadas a favor de los empleados como resultado de:
- Una decisión empresarial para terminar el contrato antes de la fecha normal de retiro, o

- Una decisión del empleado para aceptar voluntariamente el despido a cambio de una indemnización.

Tratamiento contable

- NIC 19.133* ▶ Las indemnizaciones por despido deberán ser registradas como un pasivo y un gasto cuando, y sólo cuando, la entidad esté demostrablemente obligada a:
- Dar por finalizado el contrato con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro, o
 - Pagar indemnizaciones por despido como resultado de una oferta hecha con el fin de incentivar despidos voluntarios.
- NIC 19.134* ▶ “Demostrablemente comprometida” requiere:
- Que la entidad tenga un plan formal detallado para las rescisiones y que no pueda realmente salirse de él.
 - El plan detallado debe incluir al menos:
 - La ubicación, función y número aproximado de empleados cuyos servicios van a darse por finalizados.
 - Las indemnizaciones por cese para cada tipo de trabajo o función.
 - El momento en el que el plan va a implantarse.
 - La implantación debe empezar tan pronto como sea posible y debe ser completada de forma suficientemente rápida para que sea poco probable que haya cambios materiales en el plan.

Remuneraciones a corto plazo a los empleados

- NIC 19.8* ▶ Estas incluyen:
- Sueldos, salarios y cotizaciones a la Seguridad Social.
 - Vacaciones anuales y otras ausencias remuneradas.
 - Permisos por enfermedad.
 - Participación en beneficios y bonus pagados en el plazo de 12 meses.
 - Beneficios no monetarios (tales como coches, alojamiento, seguros de vida, bienes y servicios gratuitos o financiados) para los actuales empleados.

Principio básico

- NIC 19.10* ▶ Cuando un empleado ha prestado un servicio durante un período, la entidad deberá registrar la cantidad, sin descontar, de las retribuciones a pagar al empleado como:

24. PENSIONES Y OTRAS RETRIBUCIONES A LOS EMPLEADOS

- Un pasivo, neto de cualquier cantidad ya pagada.
- Un gasto del ejercicio.

Ausencias remuneradas

NIC 19.11 ► Están divididas entre:

- Ausencias remuneradas acumulativas que deberían:
 - Ser reconocidas al mismo tiempo que el servicio prestado que da derecho a los beneficios.
 - Ser provisionadas por la cantidad que la entidad espera pagar como resultado de un derecho inusual a la fecha de balance.
- Ausencias remuneradas no acumulativas que deberían ser reconocidas sólo cuando tales ausencias ocurren.

Participación en beneficios y bonus

NIC 19.17,20 ► El coste esperado debería ser reconocido cuando:

- La entidad tenga una obligación actual, legal o implícita, para hacer tales pagos como resultado de sucesos pasados (incluyendo prácticas pasadas), y
- Pueda ser hecha una estimación fiable del valor de la obligación:
 - Los términos formales del plan deben contener una fórmula para la determinación de su importe.
 - El importe debe ser determinado antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión.
 - Las prácticas anteriores dan evidencia de su fiabilidad.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS

NORMATIVA ESPAÑOLA

NIIF

Compromisos

► Todas las empresas (excepto las empresas financieras y de seguros) debían exteriorizar sus compromisos de jubilación mediante la contratación de una póliza de seguros o a través de un fondo de pensiones.

► Los compromisos por pensiones pueden instrumentarse en fondos internos o externos (planes de pensiones o pólizas de seguro).

Pasivos actuariales

► Se especifica el método actuarial, estableciendo la forma de determinación del tipo de interés y las tablas de mortalidad aceptadas.

► Método actuarial de la unidad proyectada de crédito. Se establecen directrices globales para la determinación del tipo de interés y otras hipótesis financieras y demográficas a utilizar.

Déficit

► El déficit contable (sobre empleados activos) se amortizará en 10 ó 15 años según la forma de exteriorización adoptada por la entidad. Los déficit que provienen de la aplicación del PGC de 1990 se continuarán dotando, pero con cargo a reservas disponibles, y en su defecto con cargo a gastos extraordinarios.

► Los déficit generados por cambios en las hipótesis actuariales (sobre empleados activos) que no superan un “pasillo” (corredor) establecido, no se reconocen. En caso de superarlo, debe dotarse el exceso en función de la vida media restante del colectivo. Sin embargo, también se permite el reconocimiento inmediato de todas las diferencias actuariales.

SECCIÓN 25: CONTRATOS DE SEGURO

Introducción

- ▶ Las principales razones que llevan a la emisión de la NIIF 4 son, por un lado, buscar el consenso internacional en la contabilización de los contratos de seguros y, por otro lado, obligar a todas las entidades a revelar información acerca de sus contratos de seguros.

Objetivo

- NIIF 4.1*
- ▶ Los objetivos que busca la NIIF 4 son hacer mejoras en la contabilización de los contratos de seguros hasta el momento en que el IASB publique la Fase II y facilitar al usuario de los estados financieros información sobre los contratos de seguros, los riesgos asumidos y los análisis de sensibilidades.

Alcance

- NIIF 4.2*
- ▶ Una entidad debe aplicar la NIIF 4 a los contratos de seguros y reaseguros y a los instrumentos financieros con participaciones discrecionales.
- NIIF 4.3,4*
- ▶ La NIIF 4 no se aplicará a:
 - Los activos y pasivos financieros regulados por las NIC 32 y 39.
 - Las garantías sobre productos emitidas directamente por un fabricante o comerciante (NIC 18, NIC 37).
 - Los activos y pasivos derivados de planes de pensiones de prestación definida y otros planes de prestación para los empleados (NIC 19, NIC 26).
 - Los derechos y obligaciones contractuales derivados del uso futuro o el derecho a usar un activo no financiero (por ejemplo, royalties) que no tengan la consideración de contratos de seguros (NIC 17, NIC 18, NIC 38).
 - Las garantías financieras emitidas por una entidad o cuando dicha entidad transfiere a terceros activos o pasivos financieros regulados por la NIC 39.
 - Los importes contingentes (a pagar o a cobrar) derivados de combinaciones de negocios reguladas por la NIIF 3.
 - Los contratos de seguros en los que la propia entidad aseguradora actúe como tomador (autoseguro).

Definiciones

- NIF 4.5* ▶ La norma define como aseguradora a toda entidad que emita un contrato de seguro, independientemente de si tiene la condición de aseguradora a efectos legales o de supervisión.

Contratos de seguros

- NIF 4*
Apéndice A ▶ Contrato de seguros es aquel contrato por el que una parte (la aseguradora) acepta un riesgo significativo de seguro de otra parte (el tomador), comprometiéndose a compensar al tomador u otro beneficiario cuando un acontecimiento futuro incierto (el evento asegurado) afecte de forma adversa al tomador o al beneficiario.

Conceptos clave de la definición del contrato de seguro

- NIF 4*
Apéndice B2 ▶ Acontecimiento futuro incierto: La incertidumbre es la esencia de un contrato de seguro. Esta incertidumbre existe cuando a la fecha de inicio del contrato se desconoce, al menos una de las siguientes circunstancias:
- Si el acontecimiento ocurrirá.
 - Cuándo ocurrirá, o
 - Cuánto tendrá que pagar la aseguradora en el caso de que ocurra.
- NIF 4*
Apéndice B3 ▶ Es fundamental entender el hecho asegurado.
- NIF 4*
Apéndice B5 ▶ Compensación mediante pagos: Existen contratos que permiten realizar pagos con tesorería o en especie.
- NIF 4*
Apéndice B23 ▶ Riesgo significativo de seguro: El riesgo de seguro es significativo únicamente cuando el hecho asegurado puede causar al asegurador la posibilidad de un pago significativo en cualquier escenario posible, excepto en aquellos dónde no exista sustancia económica, a pesar de que:
- El evento asegurado sea muy difícil (mínima posibilidad de que el evento ocurra) que suceda, o
 - El valor presente de los flujos de caja contingentes sea una pequeña proporción del valor presente de los restantes flujos de caja contractuales.
- NIF 4*
Apéndice B25 ▶ Este riesgo se debe evaluar contrato a contrato y no se consideran los pagos relativos a cancelaciones, rescates o recobros al reaseguro.
- NIF 4*
Apéndice A ▶ Riesgo financiero: El riesgo financiero es el riesgo de posibles cambios (individual o combinado) en el futuro de los tipos de interés, precios de instrumentos financieros, tipos de cambio de divisas, precios de mercancías,

índice de precios o ratios, rating crediticios u otras variables no financieras que no estén claramente predeterminadas y fijadas en el contrato.

Riesgo de seguro VS Riesgo financiero

- NIIF 4*
Apéndice B8 ▶ Un contrato que expone al emisor a un riesgo financiero sin incurrir en riesgo de seguro significativo no es un contrato de seguros.
- NIIF 4*
Apéndice B16 ▶ No es riesgo de seguro, el riesgo de cancelar un contrato antes o después de lo previsto que es valorado en una prima y el riesgo de tener un incremento de costes administrativos en un contrato asociado a un servicio, a menos que haya exposición a riesgo de seguro.

Ejemplos de contratos de seguro

- NIIF 4*
Apéndice B18 ▶ Aseguramiento de robos o daños a la propiedad.
- ▶ Responsabilidad de productos, responsabilidad profesional, responsabilidad civil o costes legales.
- ▶ Decesos.
- ▶ Productos de vida: Rentas diferidas que garantizan el pago de una renta futura en caso de no haber fallecido en una fecha determinada; y planes de pensiones.
- ▶ Incapacidades y cobertura médica.
- ▶ Contratos que garantizan una compensación a terceros en caso de incumplimientos de obligaciones.
- ▶ Riesgo de crédito, no garantizados por la propia entidad o cuando no hay retención de riesgos o cuando los contratos no suponen la transmisión de activos y pasivos financieros regulados por la NIC 39.
- ▶ Garantías de productos emitidos por terceras partes respecto a productos de un fabricante o comercializados por distribuidores.
- ▶ Asistencia en viaje.
- ▶ Contratos de reaseguro.

Ejemplos de contratos que no son de seguros

- NIIF 4*
Apéndice B19 ▶ Contratos de inversión con forma legal de contratos de seguros en los que no hay exposición a un riesgo significativo de seguro (por ejemplo, no hay riesgo significativo de mortalidad).
- ▶ Contratos de seguro con forma legal de seguros, pero que traspasan todos los riesgos significativos de seguro al tomador, mediante mecanismos obligatorios recogidos en los contratos para repercutir las pérdidas aseguradas a través de ajustes futuros en las primas.

25. CONTRATOS DE SEGURO

- ▶ Autoseguro.
- ▶ Contratos que requieren un pago en caso de que ocurran hechos futuros inciertos, pero que no requieren la existencia de efecto adverso en el asegurado (apuestas).
- ▶ Derivados financieros, que requieren pagos basados solamente en cambios en tipos de interés, precios de mercado, etc.
- ▶ Garantías financieras, que no están relacionadas con pérdidas causadas por la incobrabilidad de deudas en un vencimiento.
- ▶ Algunos contratos que requieren el pago por causas climatológicas, geológicas o físicas con independencia de que haya un efecto adverso, aunque la contraparte puede usar estos contratos como instrumento de cobertura ante riesgos expuestos.
- ▶ Algunos bonos catastróficos, que proporcionan reducciones de pagos del principal e intereses calculados sobre variables climáticas, geológicas u otras variables físicas que no están claramente especificadas y fijadas en el contrato.

Cambios en el nivel de riesgo de seguro

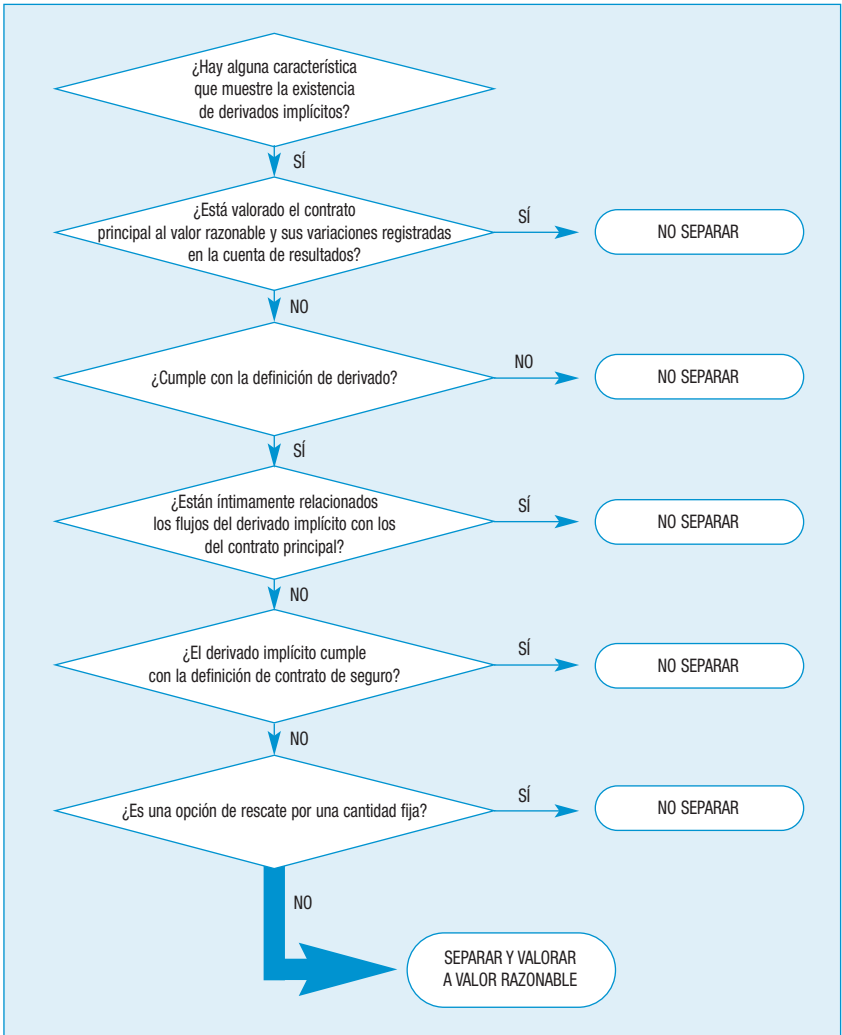
- NIF 4*
Apéndice B29 ▶ Un contrato calificado como de inversión en el momento de su emisión puede ser calificado posteriormente como de seguros.
- NIF 4*
Apéndice B30 ▶ Una vez que un contrato es calificado como de seguros permanece con esa condición hasta que todos los derechos y obligaciones desaparecen.

Derivados implícitos (Opciones y Garantías)

- NIF 4.7* ▶ Un derivado es un instrumento financiero cuyo valor varía debido a los cambios en los tipos de interés, valor de cotización, etc., que al principio requiere una inversión neta muy pequeña o nula y que se liquidará en una fecha futura.
- ▶ En ocasiones, los derivados están incorporados en los contratos de seguros y en estas situaciones se denominan derivados implícitos (“embedded derivatives”).
- ▶ La NIC 39 exige separar los derivados implícitos (instrumentos financieros que recogen opciones y garantías) del contrato principal, valorarlos al valor razonable y recoger el efecto de las variaciones en la cuenta de resultados.
- NIF 4.9* ▶ Esta separación y valoración del derivado implícito al valor razonable es igualmente requerida cuando existe una opción de rescate en un instrumento financiero que contiene una participación discrecional.

NIIF 4.8

- ▶ Si el derivado implícito cumple la definición de contrato de seguros, se aplica la NIIF 4.
- ▶ No se requiere separación cuando la opción de rescate es por una cantidad fija o se basa en una cantidad fija más un interés.
- ▶ En el flujograma siguiente se muestran las distintas posibilidades y sus consecuencias:



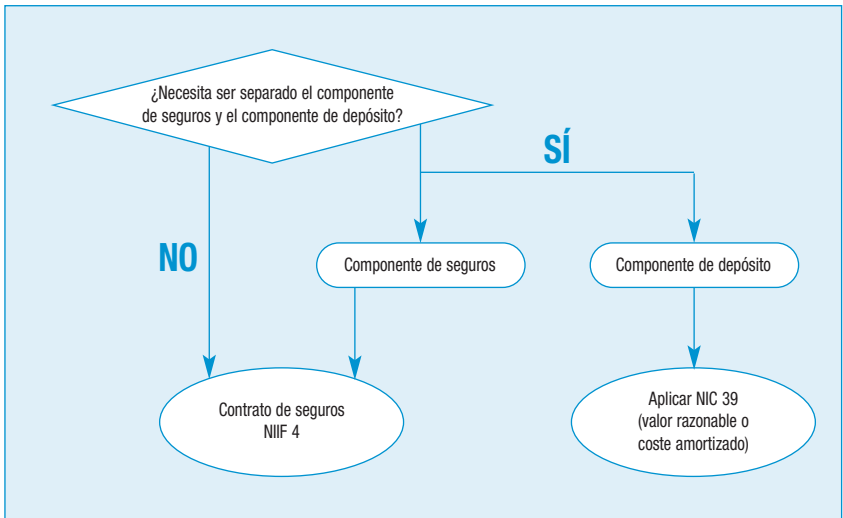
Componentes de depósito

NIIF 4.10 ► Algunos contratos de seguros tienen un componente de depósito (por ejemplo, una cantidad fija que será devuelta con unos intereses) y un componente de seguro. En estos casos la norma establece la separación de ambos componentes cuando se cumplan ciertos requisitos.

Condiciones de la separación (Unbundling)

- NIIF 4.10* ► La separación será obligatoria si se cumplen las dos condiciones siguientes:
- La entidad puede valorar separadamente el componente de depósito (incluyendo cualquier derivado implícito relacionado con el depósito).
 - Las políticas contables de la entidad no requieren el reconocimiento de todos los derechos y obligaciones derivados del componente de depósito.

NIIF 4.12



Efectos de la separación

- Las primas recibidas como depósito no son reconocidas como ingresos sino como un pasivo que tiene que devolverse en el futuro.
- Una parte de los costes incurridos en la transacción a la fecha de inicio del contrato debe ser asignada al componente de depósito.

Exención temporal de otras NIIF

- NIIF 4.13* ▶ Los párrafos 10 a 12 de la NIC 8 “Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores” establecen los criterios contables específicos que deben utilizarse si no hay una NIIF aplicable al hecho analizado.
- ▶ Sin embargo, existe una exención establecida en la NIIF 4 para aplicar los criterios de los párrafos 10 a 12 de la NIC 8 cuando se trate de contratos de seguros y reaseguros.
- NIIF 4.14* ▶ La exención para aplicar determinadas políticas contables a los contratos de seguros no es válida en los casos siguientes y, por lo tanto, habrá que seguir estos criterios:
- No se pueden reconocer provisiones catastróficas o de estabilización, ya que no se pueden reconocer provisiones para siniestros futuros que no existan a la fecha de los estados financieros.
 - Se debe realizar la prueba de adecuación de los pasivos, llamada “Liability adequacy test”.
 - Sólo se pueden cancelar los pasivos de seguros cuando la obligación especificada en el contrato se haya extinguido o cancelado.
 - No se permite netear activos y pasivos, gastos e ingresos derivados de los contratos de seguro con los correspondientes de contratos de reaseguro.
 - Considerar si los activos derivados de los contratos de reaseguro han sufrido un deterioro (se aplica la NIC 39 para calcular el deterioro).

Prueba de adecuación de los pasivos o Liability Adequacy Test (LAT)

- NIIF 4.15* ▶ El objetivo principal de este test es ver si las provisiones actuales son suficientes para cubrir los pagos futuros.
- ▶ Si al realizar el test el valor actual de las estimaciones de flujos de caja futuros son mayores que el valor contabilizado de los pasivos derivados de contratos de seguro (deducidos los costes de adquisición diferidos y los activos intangibles derivados de fusiones o traspasos de cartera) se debe reconocer la pérdida en resultados y el incremento del pasivo.
- ▶ Se debe informar del resultado del test en cada fecha de cierre.

Excepciones a la aplicación del LAT

- NIIF 4.16* ▶ Una entidad no aplicará este test, si ya cuenta entre sus políticas contables con algún tipo de test, que cumpla con los siguientes requisitos mínimos:
- El test considera el valor actual de todos los flujos futuros (incluidos los

25. CONTRATOS DE SEGURO

gastos de tramitación de siniestros y los flujos de las opciones y garantías).

- Si el test muestra una insuficiencia del pasivo, se reconocerá la pérdida en la cuenta de resultados.

NIF 4.17

- ▶ Si el asegurador no tiene políticas contables que incluyan este test deberá calcular la diferencia entre:
 - El valor de la provisión contable relativa a los contratos de seguros (menos los costes de adquisición diferidos y los activos intangibles relacionados con tales contratos), y
 - La cantidad resultante de valorar dicha provisión según los criterios de la NIC 37.
 - Si el importe calculado en base a la NIC 37 es superior, se reconocerá la diferencia como pérdida y se minorarán los costes de adquisición diferidos y los activos intangibles relacionados.

NIF 4.18

- ▶ Si las políticas contables ya incluyen algún test que cumple los requisitos mínimos, se realiza el test a nivel agregado.
- ▶ Si no se cumplen los requisitos mínimos, se realiza a nivel de cartera de contratos con coberturas de riesgos similares y que estén siendo gestionados conjuntamente.

Cambios en las políticas contables

NIF 4.22

- ▶ Una entidad podrá cambiar únicamente sus políticas contables referentes a los contratos de seguro, cuando el cambio implique unos mejores y más fiables estados financieros para los usuarios de la información. Ejemplos:

NIF 4.24

- Aplicación de tipos de interés de mercado:
 - Una entidad puede (no hay obligación) cambiar la valoración de pasivos derivados de contratos de seguros para reflejar tipos de interés de mercados actuales y adaptar otras hipótesis y estimaciones a valores actuales.
 - Se debe reconocer el cambio de estos pasivos en resultados.
 - Los cambios realizados en la política contable deben mantenerse hasta la extinción de los pasivos relacionados.

NIF 4.25

- Continuidad con las políticas existentes:
 - Se pueden mantener las políticas contables actuales, pero no se pueden adoptar unas nuevas políticas que impliquen valorar los pasivos sin utilizar técnicas de descuento, valorar los derechos contractuales de las comisiones relativas a los contratos de gestión de activos financieros por encima de su

valor de mercado o utilizar políticas contables no uniformes en la valoración de contratos de seguro de las filiales.

NIIF 4.26

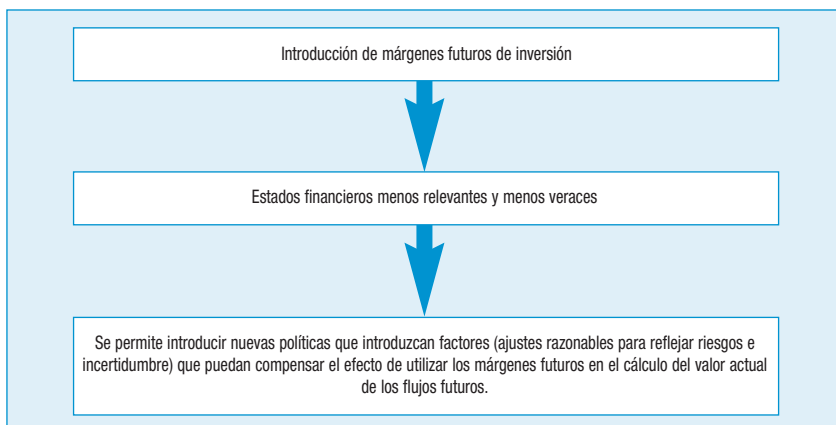
- Prudencia:
 - No es necesario cambiar sus políticas para eliminar el exceso de prudencia, pero no se deben introducir políticas contables más prudentes si ya existe prudencia suficiente.

NIIF 4.27

- Márgenes de inversión futuros:
 - La hipótesis que maneja el IASB para tratar este apartado es la siguiente: “La introducción de nuevas políticas que reflejen márgenes futuros de inversión en la valoración de contratos hacen menos fiables y menos relevantes los estados financieros”.
 - A pesar de lo anterior, la NIIF 4 considera que una aseguradora no necesita cambiar sus políticas contables para eliminar los márgenes de inversión futuros.

NIIF 4.28

- Pero existe una excepción a esta hipótesis en el caso de que esos márgenes afecten a los pagos contractuales. Ejemplos de políticas contables que reflejan estos márgenes son la utilización de tasas de descuento que reflejen el rendimiento estimado de los activos de una aseguradora; o proyectar los rendimientos de estos activos con una tasa estimada de rendimientos y descontando los rendimientos a un tipo distinto.



25. CONTRATOS DE SEGURO

- NIIF 4.30*
- Contabilidad tácita (Shadow accounting):
 - Se permite, pero no es obligatorio el uso de la contabilidad tácita o shadow accounting (no se espera que este sistema sea permitido en la Fase II).
 - Si se produce un beneficio o pérdida no realizada en un activo que desencadena un ajuste en un pasivo de seguros, la contabilidad tácita permite, pero no exige, que dicho ajuste sea reconocido en el pasivo en la misma forma que el correspondiente al activo (vía pérdidas y ganancias o vía patrimonio, según sea el caso).

Contratos adquiridos en una fusión o mediante un traspaso de cartera

- NIIF 4.31-33*
- ▶ Los activos y pasivos de contratos de seguros derivados de una fusión se valorarán al valor razonable determinado en la fecha de adquisición de acuerdo con la NIIF 3.
 - ▶ La NIIF 4 permite separar el valor razonable de los contratos en dos componentes:
 - Un pasivo valorado según las políticas contables de la entidad que emite el contrato de seguros.
 - Un activo intangible que represente la diferencia entre el valor razonable de los derechos y obligaciones asumidos y el importe calculado en el punto anterior.

Participaciones discrecionales

Participaciones discrecionales en contratos de seguros

- NIIF 4.34*
- ▶ Algunos contratos de seguros tienen participaciones discrecionales, en base a las cuales el asegurador tiene la opción de cómo y cuándo distribuir a sus tomadores ciertas prestaciones, con independencia de que dicha participación se encuentre reconocida en cláusulas contractuales, regulatorias, etc.
 - ▶ Las entidades que posean este tipo de contratos con participaciones discrecionales podrán:
 - Reconocer en sus estados financieros la participación fija y la discrecional separadamente.
 - Clasificar la cantidad discrecional distribuible como pasivo o patrimonio.
 - Reconocer todas las primas recibidas como ingresos sin separar la parte correspondiente al importe clasificado como patrimonio.
 - Continuar (con la excepción de los puntos anteriores) con las políticas contables actuales.

- ▶ Los cambios producidos en la participación fija y en la parte del elemento discrecional clasificado como pasivo, será reconocido en la cuenta de resultados. Si parte (o todo) del elemento discrecional se hubiese clasificado como patrimonio, la entidad reconocerá la parte del resultado atribuible al patrimonio como una distribución del resultado del ejercicio y no como un gasto del ejercicio.

Participaciones discrecionales en contratos financieros

NIF 4.35

- ▶ Los criterios anteriores aplican también a los instrumentos financieros que contienen participaciones discrecionales. Además:
 - Si la entidad clasifica toda la participación discrecional como un pasivo, tendrá que aplicar el la prueba de adecuación de los pasivos (Liability adequacy test) a todo el contrato (fijo más discrecional) y no necesitará determinar la cantidad que resultaría de aplicar la NIC 39 al elemento fijo.
 - Si se reconoce toda o parte de la participación discrecional como patrimonio, el pasivo reconocido no podrá ser inferior a la valoración que de acuerdo con la NIC 39 se obtenga de la participación fija del contrato.
 - A pesar de que estos contratos sean instrumentos financieros, se podrá mantener el criterio (durante la Fase I) de valorar las primas de los contratos como un ingreso y como gasto los incrementos de pasivo que se produzcan.

Desgloses requeridos

NIF 4.37

- ▶ Políticas contables relativas a los contratos de seguro y a los activos, pasivos, gastos e ingresos derivados de contratos de seguro.
- ▶ Cifras relevantes sobre activos, pasivos, gastos e ingresos que procedan de contratos de seguro.
- ▶ Si la aseguradora es también cedente de reaseguro, desglosará las pérdidas y ganancias reconocidas en el resultado del ejercicio por el reaseguro cedido y, cuando difiriese pérdidas y ganancias procedentes de reaseguro cedido, la amortización del ejercicio y los importes pendientes de amortizar al inicio y al cierre del ejercicio.
- ▶ Los procedimientos utilizados para determinar las hipótesis de valoración de los activos, pasivos, ingresos y gastos reconocidos por contratos de seguros, dando información cuantitativa sobre dichas hipótesis cuando se posible.
- ▶ El efecto de los cambios en las hipótesis utilizadas en la valoración de los activos y pasivos derivados de contratos de seguros, mostrando por separado el efecto de cada uno de los cambios significativos.

25. CONTRATOS DE SEGURO

- ▶ Conciliaciones de los cambios en los pasivos derivados de contratos de seguros, en los activos derivados de contratos de reaseguro y en los costes de adquisición diferidos que se relacionen con los anteriores, si hubiera.

NIIF 4.39

- ▶ Explicación de los importes, momento e incertidumbre existente en los flujos de caja procedentes de los contratos de seguros.
 - Se requiere una descripción de los objetivos sobre la gestión de riesgos derivados de contratos de seguros y políticas para mitigarlos.
 - Aquellos términos y condiciones de los contratos de seguro que tengan un efecto significativo y material en el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la aseguradora.
 - Asimismo, se debe incluir la siguiente información sobre los riesgos de seguro en cuanto a:
 - La sensibilidad del patrimonio y del resultado del ejercicio ante cambios producidos en las variables que influyen sobre ellos.
 - Las concentraciones del riesgo de seguro.
 - La evolución de la siniestralidad: El desarrollo de los siniestros realmente producidos comparados con las estimaciones previas.
 - Adicionalmente es necesario presentar la información requerida por la NIC 32 sobre el riesgo de tipo de interés y el riesgo de crédito.
 - Información sobre la exposición al riesgo de tipo de interés y al riesgo de mercado de los derivados implícitos que están incluidos en un contrato principal, cuando la entidad no los separa ni valora al valor razonable.

Fecha de aplicación

NIIF 4.41

- ▶ Se aplicará esta NIIF para los ejercicios anuales que comienzan a partir del 1 de enero de 2005.
- ▶ Se recomienda su aplicación anticipada, pero en este caso se deberá explicar esta circunstancia en los estados financieros.

Primera aplicación

NIIF 1.36A

- ▶ Las entidades que adopten las NIIF en el ejercicio 2005 no necesitan aplicar la NIIF 4 a las cifras comparativas que presenten en sus estados financieros.

NIIF 1.36A

- ▶ Las entidades podrán aplicar los principios contables anteriores a las cifras comparativas de los contratos de seguro que entran en el alcance de la NIIF 4, desglosando:

- Este hecho.
 - Las políticas contables utilizadas.
 - La naturaleza de los principales ajustes que habrían sido necesarios para cumplir con la NIIF 4 (no es necesario cuantificarlos).
- ▶ La entidad debe tratar cualquier ajuste entre el balance al cierre del ejercicio anterior, preparado con los principios contables anteriores en lugar de con la NIIF 4, y el balance de apertura del ejercicio actual, preparado con estas normas, como un cambio en políticas contables (NIC 8). Por tanto, en el caso de no aplicar esta norma a las cifras comparativas, la fecha de transición para esta norma será la fecha de inicio del ejercicio que se está reportando.

Contratos de seguro

- NIIF 1.25.D* ▶ Una entidad que aplique las NIIF por primera vez puede aplicar las medidas transitorias de la NIIF 4. La NIIF 4 restringe los cambios en políticas contables para los contratos de seguro, incluyendo los cambios hechos en la primera aplicación de las NIIF.

SECCIÓN 26: IMPUESTO DE SOCIEDADES E IMPUESTOS ANTICIPADOS Y DIFERIDOS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 12 - Impuesto sobre las ganancias.

Objetivo y Alcance

- ▶ Contabilización de los efectos del impuesto del ejercicio y del impuesto de futuros ejercicios por:
 - Las transacciones y hechos ocurridos durante el período que estén registrados en los estados financieros de la entidad, y
 - La futura recuperación (liquidación) del valor contable de los activos (pasivos) que estén registrados en el balance de situación de la entidad.
- ▶ También trata los siguientes temas:
 - Reconocimiento de impuestos anticipados por las pérdidas y créditos fiscales pendientes de compensar.
 - Temas de presentación y desglose relacionados con los impuestos.

Definiciones

- NIC 12.5*
- ▶ El impuesto del ejercicio es la cantidad a pagar o a recuperar del Impuesto sobre Sociedades generada por el beneficio o la pérdida fiscal del período.
 - ▶ La base imponible es el beneficio (pérdida) de un período, calculada según las normas establecidas por las autoridades fiscales, según las cuales se determinan los impuestos a pagar (recuperar).

Reconocimiento en el balance

- NIC 12.12*
- ▶ El impuesto del ejercicio, correspondiente al período actual y a los períodos anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no se haya liquidado:
 - Si la cantidad ya pagada excede de la cantidad a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.
- NIC 12.13*
- ▶ Las pérdidas impositivas que puedan ser retrotraídas para recuperar cuotas impositivas de períodos anteriores deben ser reconocidas como un activo.

26. IMPUESTO DE SOCIEDADES E IMPUESTOS ANTICIPADOS Y DIFERIDOS

Definiciones relacionadas con los impuestos diferidos y anticipados

- NIC 12.5*
- ▶ Impuesto diferido es el impuesto a pagar en el futuro generado por la existencia de diferencias temporarias imponibles.
 - ▶ Impuesto anticipado es el impuesto a recuperar en el futuro como consecuencia de:
 - Diferencias temporarias deducibles.
 - Utilización futura de pérdidas fiscales, y
 - Compensación de créditos fiscales no utilizados.
- NIC 12.5*
- ▶ Diferencias temporarias son aquellas diferencias existentes entre el valor contable de un activo o pasivo y su base fiscal.
 - Diferencias temporarias imponibles son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles en el futuro.
 - Diferencias temporarias deducibles son aquellas que dan lugar a cantidades deducibles en el futuro.

Ejemplos de diferencias temporarias

- ▶ Diferencias entre la amortización contable y fiscal.
- ▶ Algunos ingresos o gastos gravados cuando se cobran o se pagan.
- ▶ Activos revalorizados contablemente pero no a efectos fiscales.
- ▶ Valores razonables asignados a los activos y pasivos después de una combinación de negocios distintos a sus bases fiscales.
- ▶ La base fiscal de un activo o un pasivo en el momento de ser reconocido por primera vez difiere de su valor contable inicial.
- ▶ El valor contable de las inversiones en filiales es diferente a su base fiscal.

Base fiscal de un activo

- NIC 12.7*
- ▶ La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, a efectos fiscales, obtenga la entidad cuando recupere el valor contable del activo.
 - ▶ Si dichos beneficios económicos no tributasen, la base fiscal del activo sería igual a su valor contable (por lo que no surgirían impuestos diferidos).

Base fiscal de un activo: Ejemplos

NIC 12.7

- ▶ Una máquina cuesta 100 y su amortización de 30 ha sido deducida. Las restantes 70 serán deducibles en el futuro. Los ingresos generados por la máquina tributan, así como cualquier ganancia que se obtuviera con la venta de la máquina:
 - La base fiscal de la máquina es 70.
- ▶ Intereses a cobrar devengados, que tienen un valor contable de 100 y serán objeto de tributación cuando se cobren:
 - La base fiscal de los intereses a cobrar es cero.
- ▶ El valor contable de las cuentas a cobrar es 100 y el ingreso relacionado ha tributado:
 - La base fiscal de la cuenta a cobrar es 100.
- ▶ Un préstamo a cobrar está registrado por 100. Su cobro no tendrá consecuencias fiscales:
 - La base fiscal del préstamo es de 100.

EJEMPLO		
Activo fijo	Valor Contable	Valor Fiscal
Coste	200	200
Amortización a la fecha	50	120
Valor contable / fiscal	150	80
Diferencia temporaria	70	

Base fiscal de un pasivo

NIC 12.8

- ▶ La base fiscal de un pasivo es su valor contable, menos cualquier cantidad que eventualmente sea deducible a efectos fiscales en el futuro.
- ▶ En el caso de ingresos recibidos por adelantado, el valor fiscal es su valor contable, menos cualquier importe que no está sujeto a impuestos en el futuro.

Base fiscal de un pasivo: Ejemplos

NIC 12.8

- ▶ Se han provisionado gastos por valor de 100, de los cuales 80 ya han sido deducidos fiscalmente, y 20 se deducirán cuando sean pagados:
 - La base fiscal de los gastos provisionados es de 80.
- ▶ Entre los pasivos a corto plazo, se encuentran ingresos financieros cobrados

26. IMPUESTO DE SOCIEDADES E IMPUESTOS ANTICIPADOS Y DIFERIDOS

por anticipado por valor de 100. El correspondiente ingreso tributa cuando se cobra:

- La base fiscal del ingreso financiero cobrado por anticipado es cero.

Reconocimiento de impuestos diferidos y anticipados

- NIC 12.15* ▶ Un impuesto diferido debe ser reconocido para todas las diferencias temporarias imponibles con dos excepciones:
- El reconocimiento inicial de un fondo de comercio.
 - El reconocimiento inicial de activos o pasivos, en una transacción que no sea una combinación de negocios y que en el momento en el que ésta se realizó no afectó ni al resultado contable ni al resultado fiscal.
- NIC 12.24* ▶ Un impuesto anticipado debe ser reconocido para todas las diferencias temporarias deducibles (con las mismas dos excepciones indicadas en el punto anterior), siempre que sea probable que haya bases imponibles positivas en el futuro para compensar esos impuestos anticipados.
- NIC 12.34* ▶ También debe reconocerse un impuesto anticipado por las pérdidas y créditos fiscales no utilizados, siempre que sea probable que se puedan compensar con bases imponibles positivas en el futuro.

Bases imponibles positivas

- NIC 12.28* ▶ Se considera probable que existirán bases imponibles positivas en el futuro si hay suficientes diferencias temporarias imponibles que van a revertir:
- En el mismo período fiscal que la reversión de la diferencias temporarias deducibles, o
 - En períodos en los que una pérdida fiscal producida por impuestos anticipados pueda ser compensada por ganancias posteriores (o anteriores).
- NIC 12.29* ▶ Cuando la cuantía de las diferencias temporarias imponibles no sea suficiente, sólo se reconocerán impuestos anticipados en la medida en que pueda anticiparse con suficiente probabilidad la existencia de suficientes beneficios fiscales:
- Teniendo en cuenta las oportunidades de la planificación fiscal.
 - Ignorando las diferencias temporarias deducibles que serán originadas en el futuro.

Revisión del impuesto anticipado

- NIC 12.37,56* ▶ La recuperación del impuesto anticipado se debe revisar en cada cierre de ejercicio.
- ▶ El valor contable debe ser reducido cuando no sea probable que haya suficiente beneficio fiscal para recuperar el impuesto anticipado.
 - ▶ Cualquier ajuste debe ser revertido en cuanto vuelva a ser probable que exista suficiente beneficio fiscal.
 - ▶ Se procederá a registrar los impuestos anticipados no reconocidos anteriormente, si las expectativas actuales de beneficios futuros permiten la recuperación del activo.

Inversiones en otras entidades

- NIC 12.38* ▶ Las diferencias temporarias surgen cuando el valor contable de las inversiones en entidades dependientes, sucursales, asociadas y “joint ventures” difiere de su valor fiscal.
- ▶ Las diferencias temporarias pueden existir por:
- Beneficios no distribuidos.
 - Diferencias en los tipos de cambio.
 - Depreciación por deterioro de una asociada.

Reglas relacionadas con dichas inversiones

- NIC 12.39* ▶ Se deben reconocer los impuestos diferidos derivados de diferencias temporarias que surjan en relación con dichas inversiones, salvo que se cumplan simultáneamente los siguientes aspectos:
- La entidad pueda llevar el control sobre el momento de reversión de la diferencia temporaria.
 - Es probable que la diferencia temporaria no se vaya a revertir en un futuro próximo.
- NIC 12.44* ▶ Los impuestos anticipados se deben reconocer si es probable que:
- La diferencia se revierta en un futuro cercano, y
 - Haya un beneficio fiscal contra el cual se aplique el impuesto anticipado.

Cuantificación del impuesto diferido o anticipado

- NIC 12.47* ▶ El impuesto anticipado o diferido debe ser registrado por la cantidad que se espera liquidar, de acuerdo con la normativa y los tipos impositivos que hayan

26. IMPUESTO DE SOCIEDADES E IMPUESTOS ANTICIPADOS Y DIFERIDOS

sido establecidos por ley a la fecha de balance o los que están a punto de aprobarse y que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se esperen realizar o liquidar.

NIC 12.51 ▶ Debe fundamentarse en cómo espera la entidad recuperar el impuesto anticipado o liquidar el impuesto diferido.

NIC 12.53 ▶ No puede ser descontado el importe de los impuestos anticipados y diferidos.

Reconocimientos del ingreso o gasto fiscal

NIC 12.58 ▶ Los impuestos corrientes, diferidos y anticipados deben reconocerse como ingreso o gasto fiscal en la cuenta de resultados, con dos excepciones:

NIC 12.61 • Impuestos diferidos que resulten de transacciones o acontecimientos reconocidos (en cualquier período) directamente en fondos propios, se contabilizarán directamente en fondos propios.

NIC 12.66 • Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición. Son parte del proceso de asignación de valores razonables y afectan al fondo de comercio.

Presentación en el balance

NIC 1.70 ▶ Los impuestos anticipados y diferidos no se pueden clasificar como activos y pasivos corrientes, respectivamente. Deben clasificarse entre las partidas no corrientes.

NIC 12.71 ▶ No pueden compensarse los impuestos anticipados y diferidos con los activos y pasivos fiscales del período.

Compensación de activos y pasivos fiscales del período

NIC 12.71 ▶ Los activos y pasivos fiscales deben compensarse sólo si la entidad:

- Tiene un derecho legal para poder compensar frente a la autoridad fiscal los importes reconocidos, y
- Tiene la intención de liquidarlos juntos o realizar el activo y liquidar el pasivo en el mismo período.

Compensación de impuestos anticipados y diferidos

NIC 12.74 ▶ Sólo pueden ser compensados si la entidad:

- Tiene un derecho legal para poder compensar frente a la autoridad fiscal los activos y pasivos fiscales correspondientes, y
- Los impuestos anticipados y diferidos se deben al mismo tipo de imposición de la misma autoridad, siendo el sujeto pasivo:

- La misma entidad fiscal, o
- Diferentes entidades fiscales que tienen la intención de liquidar los activos y pasivos fiscales por su importe neto en cada uno de los ejercicios en los que se espere liquidar o recuperar los impuestos anticipados y diferidos.

Desgloses requeridos

- NIC 12.77,79* ▶ El gasto (o ingreso) fiscal procedente del beneficio (o pérdida) de las actividades ordinarias tiene que ser desglosado de forma separada en la cuenta de resultados.
- NIC 12.81* ▶ También hay que desglosar:
- El importe agregado de los impuestos corrientes, anticipados y diferidos, procedente de partidas contabilizadas en patrimonio.
 - El gasto fiscal de operaciones en discontinuación procedente de:
 - El beneficio o la pérdida derivada de la discontinuación, y
 - Los resultados de las actividades ordinarias, generados por las operaciones en discontinuación para cada uno de los períodos incluidos en los estados financieros.
- NIC 12.80* ▶ Los principales componentes del gasto fiscal:
- El gasto fiscal corriente del período.
 - Los ajustes al impuesto corriente del ejercicio o de ejercicios anteriores.
 - El gasto por impuesto anticipado o diferido referente a:
 - El origen o reversión de las diferencias temporarias, y
 - Cambios en los tipos impositivos, o la aparición de nuevos impuestos.
 - La reducción tanto del gasto impositivo del período como de los impuestos anticipados o diferidos por el uso de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias de períodos anteriores que no habían sido reconocidos.
 - La cancelación (o la reversión) de un impuesto anticipado.
 - El importe del gasto (ingreso) por impuestos correspondiente a cambios de políticas contables o correcciones de errores que se han incluido en el resultado por no haberse podido registrar de forma retroactiva.
- NIC 12.81* ▶ Una explicación de los cambios en los tipos impositivos aplicables, comparando con el período contable anterior.
- ▶ El importe total de impuestos, corrientes o diferidos, correspondiente a partidas registradas directamente en el patrimonio en el ejercicio.

26. IMPUESTO DE SOCIEDADES E IMPUESTOS ANTICIPADOS Y DIFERIDOS

- ▶ Cualquiera de las siguientes conciliaciones (o las dos), explicando en cada caso cómo se han calculado los tipos impositivos:
 - Una conciliación numérica entre el gasto fiscal y el resultado de multiplicar el beneficio contable por los tipos impositivos aplicables.
 - Una conciliación numérica entre la media del tipo impositivo efectivo y el tipo impositivo aplicable.
 - ▶ El importe y la fecha (si existe) de prescripción de las diferencias deducibles y las pérdidas y créditos fiscales no aplicados, para los que no se ha reconocido un impuesto anticipado o diferido.
 - ▶ El total de los importes de las diferencias temporarias asociadas con inversiones en dependientes, sucursales, asociadas y “joint ventures” para las cuáles no han sido reconocidos impuestos anticipados o diferidos.
 - ▶ Para cada tipo de diferencia temporaria, pérdida o crédito fiscal no utilizado:
 - El importe del impuesto anticipado o diferido reconocido en el balance.
 - El importe del ingreso o gasto por impuesto anticipado o diferido reconocido en la cuenta de resultados (si no resulta evidente en los movimientos reflejados en los importes del balance).
- NIC 12.82* ▶ El importe del impuesto anticipado y la naturaleza del hecho que apoya su reconocimiento cuando:
- Su utilización dependa de futuros beneficios fiscales, por el exceso de impuestos anticipados sobre la reversión de impuestos diferidos, y
 - La entidad ha sufrido pérdidas fiscales tanto en el período corriente como en períodos precedentes, que procedan de la misma jurisdicción fiscal.
- NIC 12.81* ▶ Cualquier impuesto que haya surgido como consecuencia de dividendos propuestos después de la fecha de cierre del balance pero que no han sido reflejados en los estados financieros.
- NIC 12.87* ▶ Cuando haya diferentes consecuencias fiscales si los beneficios son retenidos o distribuidos, la naturaleza de las potenciales consecuencias fiscales que podrían surgir del pago de dividendos a los accionistas:
- Se deben cuantificar los importes siempre que las consecuencias sean fácilmente determinables. Cuando las consecuencias no se pueden determinar fácilmente, se deberá suministrar otro desglose.
- NIC 12.88* ▶ Desglosar los activos contingentes y pasivos contingentes requeridos por la NIC 37 y que se relacionen con impuestos.

Primera aplicación

- ▶ Se debe aplicar la NIC 12 de forma retroactiva lo que supone los siguientes impactos en el balance a la fecha de transición:
 - Identificar todos los ajustes necesarios para pasar de la normativa española a las NIIF.
 - Contabilizar el impacto fiscal de estos ajustes a la fecha de transición.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Enfoque</i>	
▶ De Pérdidas y Ganancias (Diferencias temporales).	▶ De Balance (Diferencias temporarias).
<i>Impuestos anticipados</i>	
▶ Se reconocen si su realización es “cierta”: <ul style="list-style-type: none"> a) Recuperación menor a 10 años. b) Beneficios fiscales suficientes para su recuperación, o existen impuestos diferidos con igual importe y período de reversión. 	▶ Se reconocen si su realización es “probable”, es decir, que existan beneficios fiscales suficientes para su recuperación.
<i>Presentación y clasificación de los impuestos anticipados y diferidos</i>	
▶ La presentación viene determinada por el plazo de reversión.	▶ Deben presentarse a largo plazo, como partidas no corrientes.
<i>Créditos por pérdidas fiscales</i>	
▶ Se reconocen si son: <ul style="list-style-type: none"> a) Pérdidas no habituales y han desaparecido las circunstancias que las motivaron. b) Se esperan beneficios fiscales para su compensación. 	▶ Se reconocen si su realización estimada es “probable”.

SECCIÓN 27: APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF

Normativa aplicable

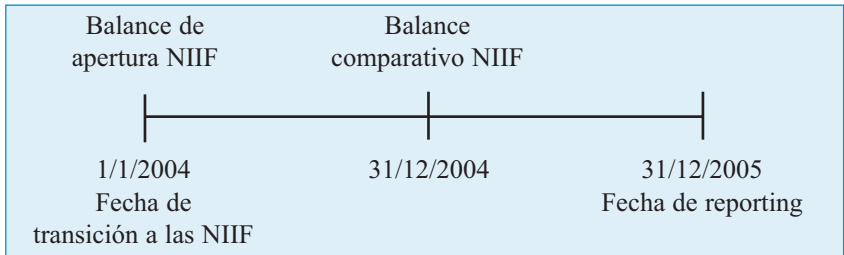
- ▶ NIIF 1 - Adopción por primera vez de las NIIF.

Alcance

- NIIF 1.4* ▶ La NIIF 1 se aplica cuando una entidad adopta las NIIF por primera vez.
- NIIF 1.3* ▶ Los primeros estados financieros preparados con las NIIF son aquellos que cumplen con todas y cada una de las NIIF y además incluyen un párrafo explícito indicando que están preparados de acuerdo con las NIIF.
- NIIF 1.2* ▶ También afecta a los estados financieros intermedios correspondientes al período en el que se realiza la primera aplicación.
- NIIF 1.47* ▶ La NIIF 1 es aplicable a los estados financieros que comiencen el 1 de enero de 2004 o posteriormente, aunque se recomienda su aplicación anticipada.

Balance de apertura

- NIIF 1.6* ▶ Ejemplo para una entidad cuyo cierre sea al 31 de diciembre:



- NIIF 1.6* ▶ La fecha del balance de apertura NIIF (fecha de transición) es el punto de partida para la contabilidad bajo NIIF.

Políticas contables

- NIIF 1.7* ▶ Las entidades deben utilizar las mismas políticas contables desde la fecha de transición hasta la fecha de reporting. Es decir, las cifras comparativas del ejercicio anterior deben prepararse de acuerdo con las NIIF.
- NIIF 1.9* ▶ Las disposiciones transitorias de otras NIIF se aplican exclusivamente a los cambios de políticas contables de las entidades que presentan ya sus estados financieros bajo NIIF.

27. APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF

- NIIF 1.7* ▶ Las entidades que aplican las NIIF por primera vez deben aplicar la NIIF 1, teniendo únicamente en cuenta sus exenciones a la aplicación retroactiva.
- NIIF 1.7* ▶ Las políticas contables aplicables en la primera conversión son las NIIF que sean efectivas en la fecha de reporting excepto por 10 exenciones opcionales y 4 excepciones obligatorias, indicadas posteriormente en esta sección.
- NIIF 1.8* ▶ Se pueden aplicar nuevas NIIF que no sean de obligado cumplimiento, si sus disposiciones transitorias permiten su aplicación anticipada.
- NIIF 1.8* ▶ No se pueden aplicar versiones antiguas de las NIIF que eran efectivas en fechas anteriores.

Información comparativa

- NIIF 1.37* ▶ Si los primeros estados financieros emitidos bajo NIIF incluyen datos comparativos para más de un año, la NIIF 1 no requiere que la información del año n-2 se presente de acuerdo con las NIIF. Si la entidad presenta información comparativa del año n-2 de acuerdo con las políticas contables anteriores, debe desglosar que se ha preparado de acuerdo con dichos principios contables en lugar de bajo NIIF y desglosar la naturaleza de los principales ajustes que habrían sido necesarios para cumplir con las NIIF (no es necesario cuantificarlos).
- NIIF 1.36A* ▶ Las entidades que adopten las NIIF en el ejercicio 2005 no necesitan aplicar las NIC 32 y 39 y la NIIF 4 a las cifras comparativas que presenten en sus estados financieros.
- NIIF 1.36A* ▶ Las entidades podrán aplicar los principios contables anteriores a las cifras comparativas de los instrumentos financieros y de los contratos de seguros que entran en el alcance de las NIC 32 y 39 y de la NIIF 4, respectivamente, desglosando:
- Este hecho.
 - Las políticas contables utilizadas.
 - La naturaleza de los principales ajustes que habrían sido necesarios para cumplir con las NIC 32 y 39 y la NIIF 4 (no es necesario cuantificarlos).
- NIIF 1.36A* ▶ La entidad debe tratar cualquier ajuste entre el balance al cierre del ejercicio anterior, preparado con los principios contables anteriores en lugar de con las NIC 32 y 39 y la NIIF 4, y el balance de apertura del ejercicio actual, preparado con estas normas, como un cambio en políticas contables (NIC 8). Por tanto, en el caso de no aplicar estas normas a las cifras comparativas, la fecha de transición para estas normas será la fecha de inicio del ejercicio que se está reportando.

Balance de apertura - Principales normas

- NIIF 1.10* ▶ Excepto por las excepciones obligatorias y exenciones opcionales:
- Se deben contabilizar todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF.
 - Se deben cancelar todos los activos y pasivos reconocidos de acuerdo con los principios anteriores y que no puedan ser registrados de acuerdo con las NIIF.
 - Los activos, pasivos y elementos del patrimonio se deben clasificar de acuerdo con las NIIF, independientemente de cómo estuvieran registrados con los principios anteriores.
 - Las NIIF deben aplicarse para valorar todos los activos y pasivos reconocidos.
- NIIF 1.11* ▶ Los ajustes necesarios para adaptar los estados financieros a las NIIF se contabilizarán en el patrimonio a la fecha de transición.

Exenciones opcionales

- NIIF 1.12* ▶ Las exenciones opcionales son las siguientes:
- Combinaciones de negocio.
 - Valor razonable o valor revalorizado utilizados como coste inicial estimado.
 - Planes de pensiones.
 - Diferencias de conversión acumuladas.
 - Instrumentos financieros compuestos.
 - Activos y pasivos de entidades dependientes, asociadas y joint ventures.
 - Clasificación de instrumentos financieros previamente contabilizados.
 - Pagos basados en acciones.
 - Contratos de seguro.
 - Pasivos por desmantelamiento incluidos en el coste de un inmovilizado material.

Combinaciones de negocio

- NIIF 1*
Apéndice B1 ▶ No es obligatoria la aplicación de la NIIF 3 de forma retroactiva a las combinaciones de negocios efectuadas antes de la fecha de transición.
- ▶ A partir de la fecha de transición todas las combinaciones de negocios se deben registrar de acuerdo con la NIIF 3.
- ▶ Las entidades pueden aplicar retroactivamente la NIIF 3 desde una fecha determinada a su elección, siempre que sea anterior a la fecha de transición. Es

27. APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF

decir, se puede registrar una combinación de negocios realizada antes de la fecha de transición de acuerdo con la NIIF 3 siempre y cuando se aplique esta norma y las NIC 36 y 38 a todas las combinaciones de negocios realizadas desde ese momento.

- NIIF 1*
Apéndice B3 ▶ Las exenciones aplicables a las combinaciones de negocio son también aplicables a las adquisiciones de participaciones en asociadas y joint ventures, debiéndose aplicar la NIIF 3, para estas inversiones, desde la misma fecha retroactiva.
- NIIF 1*
Apéndice B1A ▶ No es obligatorio aplicar la NIC 21 - Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera retroactivamente a los ajustes al valor razonable de los activos y pasivos ni al fondo de comercio surgidos en las combinaciones de negocios realizadas antes de la fecha de transición.
- NIIF 1*
Apéndice B1B ▶ La entidad puede aplicar la NIC 21 retroactivamente a:
- Todas las combinaciones de negocios realizadas antes de la fecha de transición, o
 - Todas las combinaciones de negocios que hayan sido rectificadas retroactivamente de acuerdo con la NIIF 3.
- ▶ En el caso de la aplicación no retroactiva, estas partidas se considerarán como activos/pasivos de la entidad y no de la adquirida, por lo que serán:
- Expresados en la moneda funcional de la entidad, o
 - Consideradas como partidas no monetarias en moneda extranjera que se convierten al tipo de cambio aplicado bajo normativa contable anterior.
- NIIF 1*
Apéndice B2 ▶ Las consecuencias de no aplicar la NIIF 3 de forma retroactiva son las siguientes:
- La clasificación de las combinaciones de negocios con los anteriores principios contables se mantiene bajo NIIF (adquisición, adquisición inversa o fusión de intereses).
 - Se cancelarán en la fecha de transición los activos y pasivos reconocidos bajo políticas contables anteriores que no cumplan los requisitos de las NIIF.
 - En la fecha de transición se registrarán todos los activos y pasivos adquiridos en las combinaciones de negocios, excepto los siguientes:
 - Algunos activos y pasivos financieros cancelados con las políticas contables anteriores.
 - Activos (incluyendo el fondo de comercio) y pasivos no reconocidos con las políticas contables anteriores y que tampoco se reconocerían en los estados financieros de la adquirida de acuerdo con las NIIF.

- Los activos y pasivos se deberán valorar en la fecha de transición de acuerdo con los criterios siguientes:
 - Activos y pasivos ya registrados de acuerdo con las políticas contables anteriores:
 - a) Cuando se valoren al valor razonable de acuerdo con las NIIF: Por su valor razonable.
 - b) Cuando se valoren al coste de acuerdo con las NIIF: El valor registrado de acuerdo con las políticas contables anteriores existentes en la fecha de la combinación será el valor de coste para las NIIF.
 - c) La amortización debe ser ajustada si no cumple con las NIIF.
 - Activos y pasivos no registrados de acuerdo con las políticas contables anteriores: En base a lo que requerirían las NIIF para el balance de la adquirida.
- Los ajustes realizados por la cancelación de una partida que no cumple con los criterios de registro de las NIIF se llevan a patrimonio, excepto por la cancelación de los activos intangibles registrados que se cancelan contra fondo de comercio.
- El reconocimiento de activos intangibles que no habían sido registrados, pues se incluían como fondo de comercio, y que serían registrados en los estados financieros individuales de la adquirida de acuerdo con las NIIF, se registran contra fondo de comercio.
- Los ajustes que se hagan sobre activos y pasivos deberán efectuarse teniendo en cuenta el efecto correspondiente en accionistas minoritarios e impuestos diferidos o anticipados.
- En la fecha de transición, el fondo de comercio se registra conforme a las políticas contables anteriores una vez realizados los tres ajustes siguientes:
 - Ajustes relativos al reconocimiento o cancelación de un activo intangible adquirido.
 - Ajustes relativos a contingencias que afecten al precio de compra.
 - Ajustes derivados del test de deterioro del fondo de comercio que es necesario realizar a la fecha de transición.
- Si el fondo de comercio se reconoció con las políticas contables anteriores como un menor valor del patrimonio:
 - No se reconoce el fondo de comercio en el balance de apertura a la fecha de transición y tampoco se transfiere dicho fondo de comercio a resultados si

27. APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF

se da de baja la subsidiaria o si hay deterioro en dicha inversión.

- Los ajustes producidos por la resolución posterior de una contingencia derivada de la compra se llevan a patrimonio.
- Cuando no se consoliden entidades dependientes de acuerdo con las políticas contables anteriores:
 - Se ajustan los valores actuales de los activos y pasivos de la entidad dependiente de acuerdo con las cantidades que requerirían las NIIF en el balance individual de la filial.
 - El valor del fondo de comercio será igual a la diferencia, en la fecha de transición, entre:
 - a) La participación de la matriz en esos valores actuales ajustados.
 - b) El coste de la inversión en la filial de acuerdo con los estados financieros individuales de la matriz.

Valor razonable o valor revalorizado utilizados como coste inicial estimado

NIIF 1.16-18 ► Aplicable solamente para:

- Partidas de inmovilizado material (NIC 16).
- Inversiones inmobiliarias que se valoran de acuerdo con el modelo de coste de la NIC 40.
- Cualquier activo intangible que cumpla los requisitos de la NIC 38.

NIIF 1.16-17 ► La entidad puede utilizar para valorar sus activos fijos en la fecha de transición:

- El valor razonable como coste inicial estimado.
- Un valor revalorizado calculado de acuerdo con las políticas contables anteriores como coste inicial estimado, si esta revalorización fue:
 - a) Comparable con el valor razonable.
 - b) Comparable al coste o al coste amortizado calculado de acuerdo con las NIIF para reflejar cambios en los índices de precios.

NIIF 1.19 ► En la primera aplicación de las NIIF se puede usar como coste inicial estimado el valor razonable utilizado de acuerdo con las políticas contables anteriores para un hecho tal como la valoración de una privatización o una oferta pública de adquisición.

Planes de pensiones

NIIF 1.20 ► Planes de pensiones de prestación definida:

- En la fecha de transición se pueden reconocer todas las pérdidas y beneficios

actuariales acumulados hasta esa fecha, aunque se vaya a utilizar el método del corredor para registrar las pérdidas o ganancias actuariales posteriores. En caso de seguir esta norma se debe aplicar a todos los planes.

Diferencias de conversión acumuladas

- NIF 1.22*
- ▶ Todas las diferencias de conversión acumuladas producidas con anterioridad a la fecha de transición como consecuencia de la conversión de estados financieros de entidades extranjeras se pueden considerar que tienen un valor cero a dicha fecha.
 - ▶ Consecuentemente, los resultados producidos por bajas o ventas posteriores de entidades extranjeras no incluirán las diferencias de conversión anteriores a la fecha de transición e incluirán sólo las posteriores a dicha fecha.

Instrumentos financieros compuestos

- NIF 1.23*
- ▶ Para los instrumentos financieros compuestos de capital y deuda no es necesario efectuar su contabilización separada (como exige la NIC 32) siempre que la deuda no se encuentre pendiente de liquidación a la fecha de transición.

Activos y pasivos de entidades dependientes, asociadas y joint ventures

- NIF 1.25*
- ▶ Entidades dependientes, asociadas o joint ventures que adopten las NIIF antes que su matriz:
 - Los activos y pasivos de la filial se valoran en los estados financieros consolidados por los mismos importes que en los estados financieros individuales de la filial preparados bajo NIIF, una vez realizados los ajustes de consolidación correspondientes y eliminados los efectos de la combinación de negocios por la que la matriz adquirió a la filial.
- NIF 1.24*
- ▶ Las entidades dependientes, asociadas o joint ventures que adopten las NIIF después que su matriz valorarán sus activos y pasivos, en sus estados financieros individuales, de acuerdo con las opciones siguientes:
 - a) Los valores en libros que se usarían en los estados financieros consolidados a la fecha de transición de la matriz, sin considerar los ajustes de consolidación y los efectos de la combinación de negocios por lo que la matriz adquirió a la filial, o
 - b) Los valores en libros calculados conforme a las NIIF a la fecha de transición de la filial.

27. APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF

Clasificación de los instrumentos financieros previamente contabilizados

NIIF 1.25A ► Cuando se registra por primera vez un instrumento financiero, la NIC 39 permite clasificarlo como activo o pasivo financiero valorado a valor razonable en la cuenta de resultados o como disponible para la venta. A pesar de este requisito, esta clasificación se puede hacer en la fecha de transición a las NIIF.

Pagos basados en acciones

NIIF 1.25B,C ► La aplicación de la NIIF 2 a los pagos basados en acciones en la primera aplicación de las NIIF se hace dependiendo de las fechas de emisión y adquisición del derecho.

Fecha de adquisición del derecho	Fecha de emisión	
	En o antes del 7 de noviembre de 2002	Después del 7 de noviembre de 2002
Antes de la fecha más reciente entre el 1 de enero de 2005 y la fecha de transición a las NIIF.	Recomendada si se ha comunicado públicamente la información del valor razonable a la fecha de valoración. Prohibida si no se ha publicado.	
Después de la fecha más reciente entre el 1 de enero de 2005 y la fecha de transición de las NIIF.	Recomendada si se ha comunicado públicamente la información del valor razonable a la fecha de atribución. Prohibida si no se ha publicado.	Obligatoria.

► No se requiere la aplicación de la NIIF 2 a los pasivos surgidos de pagos basados en acciones que se liquidaron antes de la fecha más reciente entre la fecha de transición a las NIIF y el 1 de enero de 2005.

Contratos de seguro

NIIF 1.25D ► Una entidad que aplique las NIIF por primera vez puede aplicar las medidas transitorias de la NIIF 4. La NIIF 4 restringe los cambios en políticas contables para los contratos de seguro, incluyendo los cambios hechos en la primera aplicación de las NIIF.

Pasivos por desmantelamiento incluidos en el coste de un inmovilizado material

- NIIF 1.25E* ▶ Una entidad que aplique las NIIF por primera vez puede no aplicar los requisitos de la IFRIC 1 a este tipo de pasivos surgidos antes de la fecha de transición.
- ▶ En su lugar debe:
- Valorar el pasivo a la fecha de transición de acuerdo con la NIC 37.
 - Si el pasivo entra en el alcance de la IFRIC 1, estimar el importe que se habría incluido en el coste del activo cuando surgió el pasivo.
 - Calcular la amortización acumulada del importe activado a la fecha de transición, teniendo en cuenta la vida útil del activo y las políticas contables de amortización.

Excepciones obligatorias

- ▶ Las excepciones obligatorias son las siguientes:
- No reconocimiento de activos y pasivos financieros.
 - Contabilización de coberturas.
 - Estimaciones.
 - Activos clasificados como mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

No reconocimiento de activos y pasivos financieros

- NIIF 1.27* ▶ Una entidad que canceló determinados activos y pasivos financieros de acuerdo con las políticas contables anteriores, como resultado de una transacción anterior al 1 de enero de 2004, no reconocerá estos activos y pasivos aunque cumplan con los requisitos de reconocimiento de las NIIF.
- NIIF 1.27A* ▶ Los requisitos de cancelación de la NIC 39 se pueden aplicar de forma retroactiva desde una fecha elegida por la entidad si la información necesaria estaba disponible cuando se cancelaron dichas transacciones.

Contabilización de coberturas

- NIIF 1.28-30* ▶ En la fecha de transición a las NIIF:
- Se valorarán todos los derivados a su valor razonable.
 - Se eliminarán todas las pérdidas y ganancias diferidas en relación con derivados contabilizados como activos y pasivos según las políticas contables anteriores.

27. APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF

- ▶ No se reflejará ninguna relación de cobertura que no se califique como tal según la NIC 39.
- ▶ Las operaciones contratadas antes de la fecha de transición que no se consideraban de cobertura de acuerdo con las políticas contables anteriores no pueden ser calificadas como de cobertura retroactivamente.
- ▶ Sin embargo, si se ha designado una posición neta como un elemento de cobertura bajo la normativa contable anterior, se puede designar un elemento individual incluido en la posición neta como partida cubierta bajo NIIF, siempre que se haga antes de la fecha de transición.

Estimaciones

NIIF 1.31

- ▶ Las estimaciones realizadas bajo NIIF deben ser consistentes con las realizadas bajo las políticas contables anteriores (una vez reflejada cualquier diferencia en las políticas contables), salvo que la estimación contuviera algún error existente en el momento de hacer la estimación.
- ▶ La información recibida después de la fecha de transición sobre las estimaciones hechas bajo la normativa contable anterior, se trata de la misma forma que los acontecimientos posteriores a la fecha de balance que no causan ajuste de acuerdo con la NIC 10.
- ▶ Las estimaciones necesarias con NIIF, que no eran necesarias bajo la normativa contable anterior, se deben registrar en función de las condiciones que había en la fecha de transición.

Activos clasificados como mantenidos para la venta y actividades interrumpidas

NIIF 1.34A

- ▶ Una entidad cuya fecha de transición a las NIIF sea anterior al 1 de enero de 2005 debe aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 5.
- ▶ Se obliga a aplicar la NIIF 5 de forma prospectiva cuando los criterios de consideración de venta y/o interrupción se hayan cumplido después del 1 de enero de 2005.
- ▶ Se permite aplicar la NIIF 5 cuando la fecha de cumplimiento de los criterios de consideración de venta y/o interrupción sea anterior al 1 de enero de 2005.
- ▶ Una entidad cuya fecha de transición a las NIIF sea el 1 de enero de 2005 o posterior al 1 de enero de 2005 debe aplicar la NIIF 5 retroactivamente.

Explicación de la transición a las NIIF

- NIIF 1.38* ▶ Se tiene que explicar como afecta la conversión de los principios contables anteriores a las NIIF en la situación financiera, en los resultados y en los flujos de efectivo.
- ▶ Los primeros estados financieros que se preparen bajo NIIF deben incluir una serie de conciliaciones, que se indican a continuación.

Estados financieros anuales

- NIIF 1.39* ▶ Ejemplo para una entidad cuyo cierre sea el 31 de diciembre de 2005:

	01/01/04	31/12/04
Conciliación del patrimonio	X	X
Conciliación del resultado		X

Estados financieros intermedios

- NIIF 1.45* ▶ Ejemplo para los estados financieros intermedios del primer semestre finalizado el 30 de junio de 2005:

	01/01/04	30/06/04	31/12/04
Conciliación del patrimonio	X	X	X
Conciliación del resultado		X	X

- ▶ Las conciliaciones al 1 de enero y 31 de diciembre de 2004 sólo se deben incluir en los primeros estados financieros intermedios que se presenten.

Otros desgloses

- NIIF 1.40* ▶ Si la entidad presentó un estado de flujos de efectivo de acuerdo con los principios anteriores, debe explicar cualquier ajuste significativo a dicho estado.
- NIIF 1.41* ▶ Las conciliaciones deben distinguir entre errores y cambios en políticas contables.
- NIIF 1.43* ▶ Si la entidad no presentó estados financieros en los ejercicios anteriores debe indicar este hecho.
- NIIF 1.39* ▶ Se deben incluir los desgloses que requiere la NIC 36 para las pérdidas por deterioro reconocidas o revertidas en el período que se inicia en la fecha de transición a las NIIF.

27. APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF

- NIIF 1.44* ▶ Si se utiliza el valor razonable como valor de coste inicial del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias o del inmovilizado inmaterial en el balance de apertura, se debe desglosar para cada línea:
- La cifra agregada de los valores razonables.
 - El ajuste agregado a las cantidades en libros reportadas bajo la normativa anterior.
- NIIF 1.43* ▶ Como la entidad puede clasificar en la fecha de transición sus activos financieros como valorados al valor razonable a través de la cuenta de resultados o como disponibles para la venta, tiene que desglosar el valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en estas categorías y la clasificación y valor contable que tenían en los estados financieros bajo las políticas contables anteriores.

SECCIÓN 28: ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS

Normativa aplicable

- ▶ NIC 34 - Información financiera intermedia.

Definiciones

- NIC 34.4* ▶ Los estados financieros intermedios contienen información financiera completa o condensada para un período inferior al ejercicio financiero. El período suele ser de 3 ó 6 meses.
- NIC 34.1* ▶ La NIC 34 afectará a aquellas entidades que, de manera voluntaria u obligatoria, publiquen unos estados financieros intermedios de acuerdo con las NIIF.
- NIC 34.1* ▶ Los estados financieros intermedios están regulados y recomendados, pero las NIIF no obligan a su cumplimentación.

Contenido mínimo de los estados financieros intermedios

- NIC 34.8* ▶ Los estados financieros intermedios deben contener como mínimo:
- Balance condensado.
 - Cuenta de resultados condensada, que debe incluir información del beneficio básico y diluido por acción.
 - Un estado de flujos de efectivo condensado.
 - Un estado condensado que muestre los cambios en el patrimonio.
- NIC 34.13* – Podría mostrar o bien todos los cambios en el patrimonio, o bien los cambios en el patrimonio que no provengan de aportaciones de los propietarios ni de distribuciones de resultados a los mismos. Debe utilizarse el mismo método que en los estados financieros anuales más recientes.
- Notas explicativas seleccionadas.
- NIC 34.10* ▶ Los estados condensados deben incluir, como mínimo, cada uno de los grandes grupos de partidas y subtotales que se hayan incluido en los estados financieros anuales más recientes.

Períodos que se exigen en la información financiera intermedia

- NIC 34.20* ▶ Balance: A la fecha de cierre del período intermedio, así como al final del ejercicio contable anual inmediatamente anterior.

28. ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS

- ▶ Cuenta de resultados: Del período intermedio sobre el que se informa, así como del acumulado desde el principio del año, junto con la cuenta de resultados comparativa de los períodos intermedios correspondientes (corriente y acumulado hasta la fecha) del período contable anual precedente.
- ▶ Estado de flujos de efectivo: Acumulado para todo el período contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo período de tiempo referido al período contable anual precedente.
- ▶ Estado de cambios en el patrimonio neto: Acumulado para todo el período contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo período de tiempo referido al período contable anual precedente.

Ejemplo

- ▶ La entidad B publica sus estados financieros trimestralmente.
- ▶ La entidad cierra su ejercicio anual el 31 de diciembre (año natural).
- ▶ En sus estados financieros trimestrales al 30 de septiembre de 2005, B presentará los siguientes estados financieros (condensados o completos):

Balance al	30/09/2005	31/12/2004
Cuenta de resultados:		
- Para los 3 meses anteriores terminados el	30/09/2005	30/09/2004
- Para los 9 meses anteriores terminados el	30/09/2005	30/09/2004
Estado de flujos de efectivo:		
- Para los 9 meses anteriores terminados el	30/09/2005	30/09/2004
Estado de cambios en el patrimonio:		
- Para los 9 meses anteriores terminados el	30/09/2005	30/09/2004

- NIC 34.21* ▶ Se recomienda a las entidades con actividades fuertemente estacionales que presenten información relativa a los doce meses anteriores a la fecha de cierre del período contable intermedio, así como información comparativa de los doce meses anteriores a éstos.

Políticas contables y materialidad

- NIC 34.28* ▶ En los estados financieros intermedios deberían aplicarse las mismas políticas contables que en las cuentas anuales, teniendo en cuenta que:
- La frecuencia de presentación de los estados financieros (anual, semestral o trimestral) no debería afectar la magnitud de los resultados anuales, y

- Sólo se podrán llevar a cabo cambios en una política contable si estos cambios se van a realizar en los siguientes estados financieros anuales.

NIC 34.43 ▶ Los cambios de política contable que no hayan sido requeridos por una norma o interpretación se registrarán reexpresando los estados financieros intermedios del ejercicio actual y del anterior, de acuerdo con la NIC 8, salvo que sea impracticable, en cuyo caso se aplicará la política contable de forma prospectiva desde la fecha más remota posible.

NIC 34.23 ▶ La materialidad se calculará basándose en el período intermedio, no en el período anual estimado.

Los ingresos y gastos irregulares no deben anticiparse ni diferirse

NIC 34.37 ▶ Los ingresos que se perciben de forma estacional, cíclica u ocasionalmente no deben ser objeto, dentro de un mismo período contable anual, de anticipación o diferimiento para la elaboración de la información intermedia, si tal anticipación o diferimiento no fuese apropiado para la presentación de la información financiera al final del período contable anual.

NIC 34.39 ▶ Los costes en los que no se incurre de forma uniforme durante el ejercicio contable, deben ser objeto de anticipación o diferimiento en los estados financieros intermedios únicamente si fuese también apropiado anticipar o diferir ese tipo de costes al final del período contable anual.

NIC 34.30 ▶ El gasto por impuesto sobre las ganancias se reconocerá, en cada período intermedio, en función del tipo impositivo medio ponderado que se espere para el período contable anual.

Desgloses requeridos

NIC 34.16 ▶ Deberá desglosarse en las notas, como mínimo, la siguiente información:

- Una declaración de que no se han cambiado las políticas y métodos contables utilizados en los estados financieros anuales más recientes. En caso de que alguna de estas políticas o métodos haya cambiado, se debe describir la naturaleza y efectos de tales cambios.
- Comentarios que expliquen la estacionalidad o el carácter cíclico de las transacciones del período intermedio.
- Partidas inusuales por su naturaleza, tamaño o incidencia.
- La naturaleza e importe de los cambios en las estimaciones.
- Movimientos (emisiones, recompras, reembolsos) de valores representativos de la deuda o del capital de la entidad.

28. ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS

- Dividendos pagados para cada tipo de acción.
- Ingresos ordinarios y resultados por segmentos.
- Hechos posteriores al cierre del período intermedio que, siendo de carácter significativo, no hayan sido reflejados en los estados intermedios que se refieran al mismo.
- El efecto de los cambios en la composición de la entidad durante el período intermedio, como combinaciones de negocio, adquisición o venta de filiales, etc.
- Cambios ocurridos en los activos y pasivos de carácter contingente desde la fecha del último balance anual.

COMPARACIÓN CON LAS NORMAS ESPAÑOLAS	
NORMATIVA ESPAÑOLA	NIIF
<i>Estados financieros intermedios</i>	
▶ El formato y criterios deben ser iguales que los aplicables a las cuentas anuales.	▶ No hay obligatoriedad de presentarlos, pero en caso de hacerlo, deben cumplir con la NIC 34, presentándose estados financieros completos o condensados que incluyan cifras comparativas del mismo período del año anterior.

DETALLE DE LA NORMATIVA EMITIDA

NORMAS APLICABLES EN EL EJERCICIO 2005		
NORMA	TÍTULO	REGLAMENTO DE LA U.E.
NIC 1	Presentación de los estados financieros	2238/2004
NIC 2	Existencias	2238/2004
NIC 7	Estado de flujos de efectivo	1725/2003
NIC 8	Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores	2238/2004
NIC 10	Hechos posteriores a la fecha del balance	2238/2004
NIC 11	Contratos de construcción	1725/2003
NIC 12	Impuesto sobre las ganancias	1725/2003
NIC 14	Información financiera por segmentos	1725/2003
NIC 16	Inmovilizado material	2238/2004
NIC 17	Arrendamientos	2238/2004
NIC 18	Ingresos ordinarios	1725/2003
NIC 19	Retribuciones a los empleados	1725/2003
NIC 20	Contabilización de las subvenciones oficiales e información a desglosar sobre ayudas públicas	1725/2003
NIC 21	Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera	2238/2004
NIC 23	Costes por intereses	1725/2003
NIC 24	Información a revelar sobre partes vinculadas	2238/2004
NIC 26	Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro	1725/2003
NIC 27	Estados financieros consolidados y separados	2238/2004
NIC 28	Inversiones en entidades asociadas	2238/2004
NIC 29	Información financiera en economías hiperinflacionarias	1725/2003
NIC 30	Información a revelar en los estados financieros de bancos y entidades financieras similares	1725/2003
NIC 31	Participaciones en negocios conjuntos	2238/2004
NIC 32	Instrumentos financieros: presentación e información a revelar	2237/2004
NIC 33	Ganancias por acción	2238/2004
NIC 34	Información financiera intermedia	1725/2003
NIC 36	Deterioro del valor de los activos	2236/2004
NIC 37	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes	1725/2003
NIC 38	Activos intangibles	2236/2004
NIC 39	Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración *	2086/2004
NIC 40	Inversiones inmobiliarias	2238/2004
NIC 41	Agricultura	1725/2003
NIIF 1	Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	707/2004
NIIF 2	Pagos basados en acciones	211/2005
NIIF 3	Combinaciones de negocios	2236/2004
NIIF 4	Contratos de seguro	2236/2004
NIIF 5	Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas	2236/2004

* Las modificaciones de la NIC 39 por la Transición y reconocimiento inicial de activos y pasivos financieros y por la Opción de valoración al valor razonable no han sido todavía adoptadas por la Unión Europea, pero se espera que se adopten y sean de aplicación en el ejercicio 2005.

INTERPRETACIONES APLICABLES EN EL EJERCICIO 2005		
NORMA	TÍTULO	REGLAMENTO DE LA U.E.
SIC 7	Introducción del euro	1725/2003
SIC 10	Ayudas públicas - Sin relación específica con actividades de explotación	1725/2003
SIC 12	Consolidación - Entidades con cometido especial	1725/2003
SIC 13	Entidades controladas conjuntamente - Aportaciones no monetarias de los partícipes	1725/2003
SIC 15	Arrendamientos operativos - Incentivos	1725/2003
SIC 21	Impuesto sobre las ganancias - Recuperación de activos no depreciables revalorizados	1725/2003
SIC 25	Impuesto sobre las ganancias - Cambios en la situación fiscal de la empresa o de sus accionistas	1725/2003
SIC 27	Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento	1725/2003
SIC 29	Información a revelar - Acuerdos de concesión de servicios	1725/2003
SIC 31	Ingresos ordinarios - Permutas que comprenden servicios de publicidad	1725/2003
SIC 32	Activos inmateriales - Costes de sitios web	1725/2003
IFRIC 1	Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares	2237/2004
IFRIC 2	Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares	1073/2005

NORMAS E INTERPRETACIONES QUE NO SON OBLIGATORIAMENTE APLICABLES EN EL EJERCICIO 2005, PERO QUE SE RECOMIENDA SU APLICACIÓN ANTICIPADA		
NORMA	TÍTULO	NOTAS
NIIF 6	Exploración y evaluación de los recursos minerales	1
NIIF 7	Instrumentos financieros: desgloses	2
IFRIC 4	Determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento	1
IFRIC 5	Derechos por intereses en fondos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación medioambiental	1
IFRIC 6	Pasivos surgidos de la participación en mercados específicos - Equipos eléctricos y electrónicos desechables	2
Modificación	Modificaciones a la NIC 39 por la Transición y el reconocimiento inicial de activos y pasivos financieros	1 - 3
Modificación	Modificaciones a la SIC 12 "Alcance de la SIC 12; Consolidación - Entidades con Cometido Especial"	1 - 3
Modificación	Modificaciones a la NIC 19 "Retribuciones a los empleados"	1
Modificación	Modificaciones a la NIC 39 por la Contabilización de las coberturas de flujos de efectivo de transacciones previstas entre compañías del grupo	2
Modificación	Modificaciones a la NIIF 1 y a la NIIF 6 por la aplicación de la NIIF 6	2
Modificación	Modificaciones a la NIC 1 por Desgloses sobre el capital	2
Modificación	Modificaciones a la NIC 39 y a la NIIF 4 por los contratos de garantía financiera	2
Modificación	Modificaciones a la NIC 39 por la opción de valoración al valor razonable	2 - 3

NOTAS:

1. Normas e interpretaciones todavía no adoptadas por la Unión Europea, aunque el ARC ha emitido un borrador de Reglamento Europeo adoptándolas.
2. Normas e interpretaciones todavía no adoptadas por la Unión Europea.
3. El ARC ha propuesto que excepcionalmente estas modificaciones sean aplicables en el ejercicio 2005.

COMPARTA LA VISIÓN DE NUESTROS EXPERTOS

Con esta publicación pretendemos compartir con usted la visión de los expertos de Ernst & Young y ayudarle en la conversión y aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera.

En la preparación de esta guía, se han realizado todos los esfuerzos para que la información ofrecida sea actual, correcta y fiable. No obstante, los datos reflejados en esta publicación tienen como objetivo constituir una guía de referencia de líneas generales. Esta publicación se distribuye bajo la premisa que Ernst & Young no es responsable del resultado de cualquier acción emprendida con información recogida en esta guía, ni de los posibles errores u omisiones contenidos en ella. Ernst & Young no pretende con este trabajo prestar asesoramiento legal, fiscal o de auditoría. Por ello se recomienda a los usuarios que soliciten consejo profesional. Los profesionales de Ernst & Young estarán a su disposición para asesorarle. La información de esta publicación debe de ser usada como una herramienta de investigación y no en lugar o sustitución del trabajo de los profesionales cualificados para asesorar a los clientes en sus asuntos.

Información Online

Disponemos también de los siguientes enlaces y publicaciones sobre este tema:

- www.ey.com/es/niif

En esta dirección encontrará esta publicación en formato electrónico e información para la conversión a las NIIF y su aplicación. También le mantenemos informado de los cursos, conferencias y seminarios que Ernst & Young realiza periódicamente sobre las Normas Internacionales de Información Financiera y su aplicación en España. Asimismo encontrará algunos de los artículos realizados por nuestros profesionales sobre noticias y otras cuestiones de interés relacionadas con la implantación de las NIIF.

España
Maps del Sitio | Contactenos | Print

Selección de País | Global Home | España

Perspectivas | Servicios y Soluciones | Sectores | Quiénes Somos | Medios | RRHH
Quality In Everything We Do

Global Home > Home España > Normas Internacionales de Información Financiera > Visión general

Prepárese para la llegada de las Normas Internacionales de Información Financiera

Con estas páginas, pretendemos compartir con usted la visión del equipo de expertos de Ernst & Young en las Normas Internacionales de Información Financiera y ayudar a las entidades españolas y al sector empresarial, en general, en su proceso de conversión a las NIIF (NIC). Aquí encontrará toda la información necesaria para ello.

NIIF

- Visión general
- Situación de la normativa
- ▶ Metodología de conversión
- ▶ Documentos de ayuda
- ▶ Reglamentos Europeos
- ▶ Cursos y seminarios
- ▶ Contactos

Búsqueda

Spain
 Search all ey.com

Claves para el Análisis

El grupo de expertos de Ernst & Young ha preparado un libro que le facilitará el análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad. Este libro es una actualización del que emitimos en marzo de 2003 y contiene un resumen sistemático de las normas. Está estructurado por temas e incluye en cada uno de los aspectos tratados, el párrafo de la norma en el que está analizada esa materia, lo cual es de mucha utilidad para localizar la normativa correspondiente a cualquier contenido sobre el que estemos interesados. Haga clic aquí para su descarga [\[X\]](#)

El libro en formato físico estará disponible a finales de octubre. Si desea que le remitamos gratuitamente un ejemplar cuando se publique, púse aquí [\[X\]](#)

Recopilación de las NIIF

Ernst & Young, en su afán de colaborar con sus clientes, ha recopilado en un solo documento cada una de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas por la Unión Europea. Esta recopilación se ha realizado en base a los Reglamentos publicados en el Diario Oficial de la Unión Europea. Incorporando las modificaciones que se han ido realizando a cada una de las normas en los sucesivos Reglamentos de la Comisión, Pinche aquí para acceder a ellas. [\[X\]](#)

Noticias NIIF

Consulte en esta sección las últimas novedades y noticias relacionadas con las Normas Internacionales de Información Financiera.

- Documentos de análisis en español
 - ▶ Boletín mensual de novedades sobre las NIIF - Septiembre de 2005
 - ▶ Recopilación de las NIIF adoptadas por la Unión Europea - Septiembre de 2005.
 - ▶ Análisis de los efectos de las NIIF en las empresas del IBEX - Septiembre de 2005.
 - ▶ Resúmenes de las Normas
- Documentos de análisis en inglés
 - ▶ Global EYE on IFRS (September 2005)
 - ▶ Non-Financial Liabilities (August 2005)
 - ▶ Developments in IFRS for Financial Instruments (August 2005)
 - ▶ Business Combinations: Summary of the IASB's proposals for a new approach to business combinations and non-controlling interests (July 2005)
 - ▶ Developments in IAS 32 & 39 - Financial Instruments (July 2005)
 - ▶ International GAAP Disclosure Checklist (July 2005)
 - ▶ Global EYE on IFRS (July 2005)
 - ▶ "How fair is fair value?" (June 2005)
 - ▶ IFRS / US GAAP Comparison (June 2005)

- www.eyonline.com

Ernst & Young Online es un canal de comunicación interactivo con los profesionales y el conocimiento de Ernst & Young que tiene como objetivo mantenerle informado sobre los asuntos más relevantes en el ámbito nacional e internacional, en las distintas áreas de interés de su actividad económica. Nuestros especialistas nacionales e internacionales publican periódicamente en esta página, las noticias, alertas y novedades legislativas y jurisprudenciales sobre las distintas áreas de negocio.

Concretamente en el área de contabilidad, además de las publicaciones periódicas de análisis de las resoluciones y consultas emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los estudios sobre la reforma contable, en Ernst & Young Online podrá encontrar toda la información emitida en relación con las Normas Internacionales de Información Financiera en un producto de acceso gratuito denominado International GAAP & GAAS Digest.

International GAAP & GAAS Digest

International GAAP & GAAS Digest le proporcionará información sobre las novedades en torno a las NIIF, acompañada de comentarios realizados por los profesionales de Ernst & Young, relativos al proceso de conversión. Igualmente, le alertará sobre las iniciativas del International Accounting Standards Board - IASB (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) y del International Federation of Accountants (IFAC).

International GAAP & GAAS Digest es un producto ofrecido íntegramente en inglés, que incluye, entre otras, las siguientes secciones:

- ▶ Latest News - Últimas novedades entorno a las NIIF.
- ▶ E&Y Publications and Tools - Ofrece guías y claves de interpretación realizadas por Ernst & Young. A destacar:
 - Comentarios de Ernst & Young.
 - Ejemplos de Estados Financieros elaborados según los criterios de las NIIF.
 - Checklist.
 - Webcasts.
- ▶ IASB e IFAC - Contiene información relacionada con estos organismos, entre otras:
 - Exposure Drafts - Borradores de normas sometidos a comentarios públicos.
 - News, Meeting, Agendas - Proporciona las últimas noticias e informaciones de los siguientes organismos internacionales:
 - International Accounting Standards Boards (IASB).
 - International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).
 - Standards Advisory Council (SAC).

- European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- IASB e IFAC Project Summaries - Contiene proyectos y temas de investigación en curso, y otras cuestiones planificadas por estos organismos.
- Web Links - Proporciona enlaces a páginas web relevantes como ISAB, EFRAG e IFAC.

Ventajas que ofrece International GAAP & GAAS Digest

International GAAP & GAAS Digest proporciona:

- ▶ Estudios puntuales - Ofreciéndole guías y claves de asuntos nuevos y otros en desarrollo relacionados con la contabilidad y la elaboración de informes.
- ▶ Gestión del conocimiento - Dándole información y perspectivas que le permitan acelerar el proceso de toma de decisiones.
- ▶ Velocidad y facilidad de empleo - Entrega actualizada de información relevante, sobre contabilidad y elaboración de informes, que es puesta al día con frecuencia para incluir nuevos asuntos.

International GAAP & GAAS Digest es esencial para las compañías que preparan la conversión de sus Cuentas Anuales a las NIIF o que tienen que preparar varios estados financieros, con los criterios de las NIIF y según las normas contables de un determinado país.

International GAAP & GAAS Digest está a su disposición gratuitamente en Ernst & Young Online. Además, podrá suscribirse mediante una cuota anual a otras herramientas de Auditoría y Contabilidad que proporcionan análisis exhaustivos y guías interpretativas de Ernst & Young.

Si está interesado en acceder a International GAAP & GAAS Digest o a otras herramientas, por favor contacte con Help Desk de E&Y Online en el teléfono 900 504 592 o envíe un correo electrónico a correo.eyonline@es.ey.com

International GAAP & GAAS Digest

Featured Content



Global Accounting & Auditing Information Tool (GAAIT)

The Global Accounting & Auditing Information Tool (GAAIT) is a multinational GAAP research tool that gives you instant access to individually priced subscription options including a variety of GAAP frameworks. The following are the subscription options currently available:

- International GAAP® online (supercedes UK and International GAAP plus)
- IFRS™/US GAAP Comparison
- U.S. EY/Accounting & Auditing Research Tool (EY/AART)
- Canadian EY/Professional Research Tool (EY/PRT)
- Australian Accounting & Auditing Research Tool
- Dutch GAAP Guidance Tool

Cost Information: The pricing for each GAAIT subscription option varies. For a complete overview of GAAIT, along with a recent pricing schedule, please refer to the GAAIT brochure.

Latest News

E&Y Publications & Tools

IASB

IFAC

Latest News

- EY Comments on CESR Technical Advice to the EC on Historical Information in a Prospectus 
- September Issue of Global Eye on IFRS Available 
- International GAAP Illustrative Financial Statements Updated 
- August 2005 Issue of Developments in Financial Instruments Available (6 September 2005)
- IASB Issues IFRIC 6 on Liabilities for Waste Management Costs (6 September 2005)
- IASB Issues IFRS 7, Financial Instruments - Disclosures (6 September 2005)

More news available in our [News Archive](#).

Global Eye on IFRS Insights on International GAAP



► September 2005 edition

- A discussion of the challenge of consistent interpretation and application of IFRS
- An interview with EY partner Jean-Yves Jegourel regarding the implications of IFRS for the telecommunications industry
- Coverage of the July meeting of the IASB and August meeting of the IFRIC
- A technical article on the impact of expected amendments to IAS 12 Income Taxes on IFRS preparers

► July 2005 edition

► May 2005 edition

► March 2005 edition

► January 2005 edition

Click any article to open the Global Eye on IFRS edition in which the article appears.

ERNST & YOUNG: OFICINAS Y CONTACTOS

Ernst & Young es una firma global líder en servicios profesionales, que opera con los más altos niveles de integridad, calidad y profesionalismo para ofrecer soluciones a los clientes. Su equipo de 100.000 personas en más de 140 países en todo el mundo hace suyo el compromiso de restaurar la confianza del público en las firmas de servicios profesionales y en la calidad de los informes financieros utilizando la información correcta, emitiendo los juicios adecuados y emprendiendo las acciones correctas, cada vez y en cada encargo, en cualquier parte del mundo.

Ernst & Young ha creado un grupo de expertos en las Normas Internacionales de Información Financiera con el fin de ayudar a las entidades españolas y al sector empresarial en general. Este grupo, que cuenta con el apoyo de la red internacional, está impartiendo cursos de formación y colaborando en los procesos de conversión a las NIIF.

Coordinación del Grupo NIIF: Juan José Salas

Oficinas en España	Contacto - NIIF
Barcelona	Juan José Torrebadella
Bilbao	Juan María Román
La Coruña	Andrés Lucendo
Las Palmas de Gran Canaria	Narciso Serratos
Madrid	Juan José Salas
Málaga	Antonio Jesús García
Palma de Mallorca	Antonio Bosch
Pamplona	Javier Ezcurra
Santa Cruz de Tenerife	Andrés Perera
Sevilla	José Pérez
Valencia	Juan Antonio Soto
Valladolid	Juan José Salas
Vigo	Andrés Lucendo
Zaragoza	Carlos Dulce

OFICINAS ERNST & YOUNG ESPAÑA

Barcelona

Avda. Sarrià, 102-106
Edificio Sarrià Fòrum
08017 Barcelona
Tel: 933 663 700
Fax: 934 053 784

Bilbao

Ibáñez de Bilbao, 28
Edificio Mapfre
48009 Bilbao
Tel: 944 243 777
Fax: 944 242 745

La Coruña

Cantón Pequeño, 13-14
Edificio Ocaso
15003 La Coruña
Tel: 981 217 253
Fax: 981 223 475

Las Palmas de Gran Canaria

Avda. Alcalde Ramírez Bethencourt, 6
Edificio Atlántico
35003 Las Palmas de Gran Canaria
Tel: 928 380 984
Fax: 928 370 249

Madrid

Plaza Pablo Ruiz Picasso, 1
Torre Picasso
28020 Madrid
Tel: 915 727 580
Fax: 915 727 270

Málaga

Pº de la Farola, 5
Edificio Velería
29016 Málaga
Tel: 952 228 506
Fax: 952 226 616

Palma de Mallorca

Avda. Jaime III, 18
07012 Palma de Mallorca
Tel: 971 213 232
Fax: 971 718 748

Pamplona

Avda. Pío XII, 22
31008 Pamplona
Tel: 948 175 510
Fax: 948 178 085

Santa Cruz de Tenerife

Avda. Bravo Murillo, 5
Edificio Mapfre
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tel: 922 244 717
Fax: 922 243 087

Sevilla

Avda. de la Palmera, 19
Edificio Winterthur 2
41013 Sevilla
Tel: 954 238 711
Fax: 954 239 437

Valencia

Roger de Lauria, 6
46002 Valencia
Tel: 963 533 655
Fax: 963 523 318

Valladolid

Santiago, 7
47001 Valladolid
Tel: 983 361 286
Fax: 983 361 287

Vigo

Areal, 18
Edificio Areal
36201 Vigo (PONTEVEDRA)
Tel: 986 443 029
Fax: 986 430 021

Zaragoza

Avda. Gómez Laguna, 25
Centro Empresarial Aragón
50009 Zaragoza
Tel: 976 458 110
Fax: 976 458 111

ERNST & YOUNG, S.L.

www.ey.com/es/niif

TORRE PICASSO
PLAZA PABLO RUIZ PICASSO, 1
28020 MADRID

© 2005 Ernst & Young