

NIIF 18

Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1997. La NIC 1 sustituía a la NIC 1 *Información a Revelar sobre Políticas Contables* (emitida en 1975), la NIC 5 *Información a Revelar en los Estados Financieros* (aprobada originariamente en 1977) y la NIC 13 *Presentación de Activos Corrientes y Pasivos Corrientes* (aprobada originariamente en 1979).

En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 1 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos. El IASB emitió en septiembre de 2007 una NIC 1 modificada, que incluía una modificación de la presentación de los cambios en el patrimonio que proceden de los propietarios y del resultado integral y un cambio en la terminología de las denominaciones de los estados financieros. En junio de 2011 el IASB modificó la NIC 1 para mejorar la forma de presentación de las partidas de otro resultado integral.

En diciembre de 2014, la NIC 1 fue modificada por la *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 1), que abordó las preocupaciones expresadas sobre algunos de los requerimientos de presentación e información a revelar existentes en la NIC 1 y aseguró que las entidades puedan usar su juicio al aplicar algunos de los requerimientos existentes para la presentación e información a revelar y aclaró los requerimientos del párrafo 82A de la NIC 1 que se incluyen en los párrafos 88-89 de la NIIF 18.

En octubre de 2018 el Consejo emitió *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8). Esta modificación aclaraba la definición de material o con importancia relativa y cómo debía aplicarse mediante (a) la introducción en la definición de guías que hasta ahora se han tratado en otras partes de las Normas NIIF de Contabilidad; (b) mejorando las explicaciones que acompañan la definición; y (c) asegurando que la definición de material o con importancia relativa es congruente a lo largo de todas las Normas NIIF de Contabilidad. Esta modificación se incluye en el Apéndice A y en los párrafos B1 a B5 de la NIIF 18.

En enero de 2020 el IASB emitió *Clasificación de Pasivos como Corrientes o No corrientes* (modificaciones a la NIC 1). Esta aclaraba un criterio de la NIC 1 para la clasificación de un pasivo como no corriente: el requerimiento de que una entidad tenga el derecho a diferir la liquidación del pasivo por al menos 12 meses posteriores al periodo sobre el que se informa. Estas modificaciones se incluyen en los párrafos 101, B99, B101, B102, B104, B105, B107 y B108 de la NIIF 18.

En julio de 2020 el Consejo emitió *Clasificación de Pasivos como Corrientes o No corrientes—Diferimiento de la Fecha de Vigencia* que difirió la fecha de vigencia obligatoria de las modificaciones a la NIC 1 *Clasificación de Pasivos como Corrientes o No corrientes* para los periodos anuales sobre los que se informa a partir del 1 de enero de 2023.

NIIF 18

En febrero de 2021, el IASB publicó *Información a Revelar sobre Políticas Contables* que modificó la NIC 1 y el Documento de Práctica de las NIIF N.º 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa*. La modificación cambió la NIC 1 para sustituir el requerimiento de que las entidades revelen sus políticas contables significativas por el requerimiento de revelar la información sobre sus políticas contables materiales o con importancia relativa. Las modificaciones se incluyen en el párrafo B112 de la NIIF 18 y en los párrafos 27A a 27G de la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros*.

En octubre de 2022 el IASB emitió *Pasivos no Corrientes con Condiciones Pactadas*. Las modificaciones mejoran la información que proporciona una entidad cuando su derecho a diferir la liquidación de un pasivo durante al menos doce meses está sujeto al cumplimiento de condiciones pactadas. Las modificaciones también responden a las preocupaciones de quienes respondieron sobre la clasificación de dicho pasivo como corriente o no corriente. Estas modificaciones se incluyen en los párrafos B99, B100, B102 y B106 de la NIIF 18.

En abril de 2024, el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*. La NIIF 18 establece los requerimientos generales para la presentación e información a revelar en los estados financieros. El IASB no reconsideró todos los aspectos de la NIC 1 al desarrollar la NIIF 18, sino que se centró en el estado del resultado del periodo. El IASB mantuvo algunos párrafos de la NIC 1 en la NIIF 18 y trasladó algunos párrafos de la NIC 1 a la NIC 8 y a la NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a Revelar*.

ÍNDICE

*desde el párrafo***NIIF 18 PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR EN
LOS ESTADOS FINANCIEROS**

OBJETIVO	1
ALCANCE	2
REQUERIMIENTOS GENERALES PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS	9
Objetivo de los estados financieros	9
Un juego completo de estados financieros	10
Las funciones de los estados financieros principales y de las notas	15
Identificación de los estados financieros	25
Frecuencia de la información	28
Congruencia de la presentación, información a revelar y clasificación	30
Información comparativa	31
AGREGACIÓN Y DESAGREGACIÓN	41
Principios de agregación y desagregación	41
Compensación	44
ESTADO DEL RESULTADO DEL PERIODO	46
Categorías en el estado del resultado del periodo	47
Totales y subtotales a presentar en el estado del resultado del periodo	69
Partidas a presentar en el estado del resultado del periodo o a revelar en las notas	75
ESTADO DE PRESENTACIÓN DEL RESULTADO INTEGRAL	86
Otro resultado integral	88
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	96
Clasificación de los activos y pasivos como corrientes o no corrientes	96
Partidas a presentar en el estado de situación financiera o a revelar en las notas	103
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO	107
Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio	107
Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio o a revelar en las notas	109
NOTAS	113
Estructura	113
Medidas del rendimiento definidas por la gerencia	117
Capital	126
Otra información a revelar	130
APÉNDICES	
A Definiciones de términos	

continúa...

NIIF 18

...continuación

B Guía de aplicación

C Fecha de vigencia y transición

D Modificaciones a otras Normas NIIF de Contabilidad

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE
CONTABILIDAD DE LA NIIF 18 *PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A
REVELAR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS* EMITIDA EN ABRIL DE 2024**

**CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A
CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN**

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

**CON RESPECTO A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES, VÉASE LA PARTE C
DE ESTA EDICIÓN**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* está contenida en los párrafos 1 a 132 y en los Apéndices A a D. Todos los párrafos tienen igual valor normativo. Los párrafos en letra **negrita** establecen los principios básicos. Los términos definidos en el Apéndice A están en letra *cursiva* la primera vez que aparecen en la Norma. Las definiciones de otros términos están contenidas en el Glosario. La Norma debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas NIIF de Contabilidad* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de una guía explícita.

[Referencia: párrafos 10 a 12, NIC 8]

Norma Internacional de Información Financiera 18 ***Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros***

Objetivo

- 1 Esta Norma establece los requerimientos para la presentación e información a revelar en los *estados financieros con propósito general* ("estados financieros") para ayudar a asegurar que proporcionan información relevante que representa fielmente los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad.
[Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.5 a 2.22]

Alcance

- 2 **La entidad aplicará esta Norma al presentar y revelar información en los estados financieros preparados de acuerdo con las *Normas NIIF de Contabilidad*.**
- 3 Esta Norma establece los requerimientos generales y específicos para la presentación de la información en el estado o estados del rendimiento financiero, en el estado de situación financiera y en el estado de cambios en el patrimonio. Esta Norma también establece los requerimientos para revelar información en las *notas*. La NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* establece los requerimientos para la presentación e información a revelar de los flujos de efectivo. Sin embargo, los requerimientos generales para los estados financieros de los párrafos 9 a 43, 113 y 114 se aplican al estado de flujos de efectivo.
- 4 Otras Normas NIIF de Contabilidad establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar para transacciones específicas y otros eventos.
- 5 Esta Norma no se aplica a la presentación e información a revelar en los estados financieros intermedios condensados elaborados aplicando la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*. Sin embargo, los párrafos 41 a 45 y 117 a 125 se aplican a dichos estados financieros.
- 6 Esta Norma utiliza una terminología adecuada para las entidades con ánimo de lucro, incluidas las entidades comerciales del sector público. Si las entidades con actividades sin ánimo de lucro del sector privado o del sector público aplican esta Norma, es posible que tengan que modificar las descripciones utilizadas para determinadas partidas, categorías, subtotales o totales de los estados financieros y para los propios estados financieros.
- 7 De forma análoga, las entidades que carecen de patrimonio, tal como se define en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* (por ejemplo, algunos fondos de inversión colectiva), y las entidades cuyo capital en acciones no es patrimonio (por ejemplo, algunas entidades cooperativas) podrían tener la necesidad de adaptar la presentación en los estados financieros de las participaciones de sus miembros o participantes.

- 8 Muchas entidades proporcionan un informe de revisión financiera realizado por la gerencia, separada de los estados financieros (véase el párrafo 10), que describe y explica las características principales de la situación financiera y del rendimiento financiero de la entidad, así como las incertidumbres principales que afronta. Dicha revisión queda fuera del alcance de las Normas NIIF de Contabilidad.

[Nota: El Documento de Práctica de las NIIF N° 1 *Comentarios de la Gerencia* proporciona un marco amplio, no vinculante, para la presentación de los comentarios de la gerencia relacionados con estados financieros que han sido preparados de acuerdo con las Normas NIIF de Contabilidad.]

Requerimientos generales para los estados financieros

Objetivo de los estados financieros

- 9 El objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que informa que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar tanto las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad como la gestión de los recursos económicos de la entidad por parte de la gerencia.

[Referencia: *Marco Conceptual* párrafo 3.2]

Un juego completo de estados financieros

- 10 Un juego completo de estados financieros comprende:
- (a) un estado (o estados) del rendimiento financiero para el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 12);
[Referencia: párrafos 46 a 95 y B29 a B89]
 - (b) un estado de situación financiera al final del periodo sobre el que informa;
[Referencia: párrafos 96 a 106 y B90 a B111]
 - (c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa;
[Referencia: párrafos 107 a 112]
 - (d) un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa;
[Referencia: párrafo 3 NIC 7]
 - (e) notas para el periodo sobre el que se informa;
[Referencia: párrafos 113 a 132 y B112 a B142]
 - (f) información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior como se especifica en los párrafos 31 a 32; y
 - (g) un estado de situación financiera al principio del periodo anterior si se requiere por el párrafo 37.

NIF 18

- 11 Los estados enumerados en los párrafos 10(a) a 10(d) (y su información comparativa) se denominan *estados financieros principales*. Una entidad puede utilizar, para denominar a los estados, títulos distintos a los utilizados en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el título "balance" en lugar de "estado de situación financiera". Además, aunque esta Norma utiliza términos como "*otro resultado integral*", "*resultado del periodo*" y "*resultado integral tota*", una entidad puede utilizar otros términos para etiquetar los totales, subtotales y partidas de los estados financieros requeridos por esta Norma siempre que se etiqueten de forma tal que representen fielmente las características de las partidas, como se requiere en el párrafo 43. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el término "resultado neto" para denominar al "resultado del periodo".
[Referencia: párrafos BCZ19 a BCZ24, Fundamentos de las Conclusiones]
- 12 Una entidad presentará su estado (o estados) de rendimiento financiero como:
- (a) un solo estado del resultado del periodo y otro resultado integral, con los resultados del periodo y otro resultado integral presentados en dos secciones, si se elige esta opción, una entidad presentará primero la sección del resultado del periodo seguida directamente por la sección del otro resultado integral; o
 - (b) un estado del resultado del periodo y un estado separado donde se presente el resultado integral, que comenzará con el resultado del periodo—si se elige esta opción, el estado del resultado del periodo precederá inmediatamente al estado de presentación del resultado integral.
- 13 En esta Norma:
- (a) la sección del resultado del periodo descrita en el párrafo 12(a) y el estado del resultado del periodo descrito en el párrafo 12(b) se denominan estado del resultado del periodo; y
 - (b) la sección del otro resultado integral descrita en el párrafo 12(a) y el estado de presentación del resultado integral descrito en el párrafo 12(b) se denominan el estado de presentación del resultado integral.
- 14 Una entidad presentará cada uno de los estados financieros principales con igual prominencia en un conjunto completo de estados financieros.
[Referencia: párrafo FCZ25, Fundamentos de las Conclusiones]

Las funciones de los estados financieros principales y de las notas

[Referencia:

párrafos B6 a B9

párrafos FC45 a FC63, Fundamentos de las Conclusiones]

- 15 Para lograr el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo 9), una entidad presenta información en los estados financieros principales y revela información en las notas. La entidad solo necesita presentar o revelar *información material* o con importancia relativa (véanse los párrafos 19 y B1 a B5).
- [Nota: Documento de Práctica de las NIIF N° 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa* (Documento de Práctica) proporciona a las entidades que informan guías no obligatorias sobre la realización de juicios sobre materialidad o importancia relativa al preparar los estados financieros con propósito general de acuerdo con las Normas NIIF. El Documento de Práctica no es una guía obligatoria desarrollada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. No es una Norma. Por ello, no se requiere su aplicación para señalar el cumplimiento con las Normas NIIF de Contabilidad.]
- 16 La función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de una entidad que informa, que resultan útiles a los usuarios de los estados financieros para:
- (a) obtener una visión general comprensible de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de la entidad;
 - (b) realizar comparaciones entre entidades y entre periodos sobre los que se informa de la misma entidad; y
 - (c) identificar partidas o áreas sobre las que los usuarios de los estados financieros pueden pretender obtener información adicional en las notas.
- 17 La función de las notas es proporcionar la información material o con importancia relativa necesaria:
- (a) permitir a los usuarios de los estados financieros comprender las partidas presentadas en los estados financieros principales (véase el párrafo B6); y
 - (b) complementar los estados financieros principales con la información adicional para lograr el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo B7).
- 18 Una entidad considerará los papeles que representan los estados financieros principales y las notas, descritas en los párrafos 16 a 17, para determinar si incluir información en los estados financieros principales o en las notas. Las diferentes funciones de los estados financieros principales y de las notas hacen que el alcance de la información requerida en las notas sea distinto al de los estados financieros principales. Las diferencias significan que:

- (a) para proporcionar los resúmenes estructurados descritos en el párrafo 16, la información proporcionada en los estados financieros principales está más agregada que la información proporcionada en las notas; y
- (b) para proporcionar la información descrita en el párrafo 17, la información más detallada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad, incluida la *desagregación* de la información presentada en los estados financieros principales, se proporciona en las notas.

Información presentada en los estados financieros principales o revelada en las notas

19 Algunas Normas NIIF de Contabilidad especifican información que se requiere presentar en los estados financieros principales o revelar en las notas. Una entidad no necesita proporcionar una presentación específica o la información a revelar requerida por Normas NIIF de Contabilidad si la información procedente de esa presentación o información a revelar carece de importancia relativa. Este es el caso incluso si la Norma NIIF de Contabilidad contiene una lista de requerimientos específicos o los describe como requerimientos mínimos.

20 Una entidad considerará revelar información adicional cuando el cumplimiento con los requerimientos específicos de las Normas NIIF de Contabilidad resulte insuficiente para permitir, a los usuarios de los estados financieros, comprender el efecto de transacciones y de otros sucesos y condiciones sobre la situación y el rendimiento financiero de la entidad.

Información presentada en los estados financieros principales
[Referencia: Materiales complementarios, Figura 8—Resumen estructurado útil y proceso de materialidad]

21 El párrafo 16 establece que la función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados que sean útiles para los propósitos especificados en dicho párrafo (en lo sucesivo, un *resumen estructurado útil*). La entidad utilizará las funciones de los estados financieros principales para determinar qué información material o con importancia relativa debe presentar en dichos estados, tal como se establece en los párrafos 22 a 24.

22 Para proporcionar un resumen estructurado útil en un estado financiero principal, una entidad cumplirá con los requerimientos específicos que determinan la estructura del estado. Los requerimientos específicos son:

- (a) para el estado del resultado del periodo—los requerimientos de los párrafos 47, 69, 76 y 78;
- (b) para el estado que presenta el resultado integral—los requerimientos de los párrafos 86 a 88;
- (c) para el estado de situación financiera—los requerimientos de los párrafos 96 y 104;

- (d) para el estado de cambios en el patrimonio—los requerimientos del párrafo 107; y
 - (e) para el estado de flujos de efectivo—los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 7.
- 23 Algunas Normas NIIF de Contabilidad requieren que determinadas partidas se presenten por separado en los estados financieros principales (por ejemplo, los párrafos 75 y 103 de esta Norma). Una entidad no necesita presentar por separado una partida de los estados financieros principales si hacerlo no es necesario para que el estado proporcione un resumen estructurado útil. Este es el caso incluso si las Normas NIIF de Contabilidad contienen una lista de partidas de los estados financieros específicas requeridas o describen las partidas de los estados financieros como requerimientos mínimos (véase el párrafo B8).
- 24 La entidad presentará partidas de los estados financieros y subtotales adicionales si tales presentaciones son necesarias para que un estado financiero principal proporcione un resumen estructurado útil. Cuando una entidad presente partidas de los estados financieros o subtotales adicionales, dichas partidas o subtotales (véase el párrafo B9):
- (a) comprenderán los importes reconocidos y medidos aplicando las Normas NIIF de Contabilidad;
 - (b) ser compatible con la estructura del estado creada de acuerdo con los requerimientos detallados en el párrafo 22;
 - (c) ser congruentes de periodo a periodo, de acuerdo con el párrafo 30; y
 - (d) mostrarse de forma no más prominente que los totales y subtotales requeridos por las Normas NIIF de Contabilidad.

Identificación de los estados financieros

[Referencia: párrafos B10 a B11]

- 25 Una entidad identificará claramente los estados financieros y los distinguirá de otra información publicada en el mismo documento (véase el párrafo B10).
- 26 Las Normas NIIF de Contabilidad se aplican solo a los estados financieros, y no necesariamente a otra información proporcionada en un informe anual, en las presentaciones a entes reguladores o en otro documento. Por tanto, es importante que los usuarios de los estados financieros sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando las Normas NIIF de Contabilidad de cualquier otra información que, aunque les pudiera ser útil, no está sujeta a los requerimientos de éstas.
- 27 Una entidad identificará claramente cada estado financiero principal y las notas. Además, una entidad revelará en lugar destacado, y la repetirá cuando sea necesario para que la información proporcionada sea comprensible:

- (a) el nombre de la entidad u otra forma de identificación de esta, así como los cambios relativos a dicha información desde el final del periodo precedente;
- (b) si los estados financieros pertenecen a una entidad individual o a un grupo de entidades;
- (c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa o el periodo cubierto por los estados financieros;
- (d) la moneda de presentación, tal como la define la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*; y
- (e) el nivel de redondeo usado para los importes de los estados financieros (véase el párrafo B11).

Frecuencia de la información

28 Una entidad proporcionará un conjunto completo de estados financieros al menos anualmente. Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y proporcione los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año, revelará, además del periodo cubierto por los estados financieros:

- (a) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y
- (b) el hecho de que los importes incluidos en los estados financieros no son totalmente comparables.

29 Normalmente, una entidad prepara, de forma coherente en el tiempo, estados financieros que comprenden un periodo anual. No obstante, determinadas entidades prefieren informar, por razones prácticas, sobre periodos de 52 semanas. Esta Norma no prohíbe esta práctica.

Congruencia de la presentación, información a revelar y clasificación

[Referencia:

párrafo B12

párrafo FCZ322, Fundamentos de las Conclusiones]

30 Una entidad mantendrá la presentación, información a revelar y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo sobre el que se informa a otro, a menos que:

- (a) resulte evidente, tras un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o una revisión de sus estados financieros, que otra presentación, información a revelar o clasificación sería más adecuada teniendo en cuenta los criterios de selección y aplicación de las políticas contables de la NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados Financieros* (véase el párrafo B12); [Referencia: párrafos 7 a 13, NIC 8] o
- (b) una Norma NIIF de Contabilidad requiera un cambio en la presentación, información a revelar o clasificación.

Información comparativa

[Referencia:

párrafos B13 a B15

párrafos FCZ64 a FCZ70, Fundamentos de las Conclusiones]

- 31 Excepto cuando las Normas NIIF de Contabilidad permiten o requieren otra cosa, [Referencia: por ejemplo, párrafo 21, NIIF 1] una entidad proporcionará información comparativa, (es decir, información del periodo anterior sobre el que se informa) para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente. Una entidad incluirá información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea necesario para una comprensión de los estados financieros del periodo corriente (véase el párrafo B13).^{E1}

E1 [IFRIC *Update*, junio de 2005, Decisión de Agenda, “NIC 1 Cifras comparativas para prospectos”

El CINIIF consideró si debía modificar los requerimientos del párrafo 36 de la NIC 1 [ahora párrafo 31 de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*] relativos a la información comparativa, debido a los problemas prácticos percibidos en el cumplimiento de los requerimientos de la UE para los prospectos.

El CINIIF decidió no añadir el elemento a su agenda porque creía que la cuestión implicaba una diferencia de enfoque entre la NIC 1 [ahora NIIF 18] y ciertos requerimientos de regulación que no podían resolverse simplemente emitiendo una interpretación de la NIC 1.]

- 32 Una entidad presentará el periodo sobre el que se informa corriente y el periodo inmediato anterior en cada uno de sus estados financieros principales y en las notas. Los párrafos B14 a B15 establecen los requerimientos relacionados con la información comparativa adicional.

Cambios en políticas contables, reexpresión retroactiva o reclasificación

- 33 Cuando la entidad modifique la presentación, la información a revelar o la clasificación de partidas en sus estados financieros, también reclasificará los importes comparativos, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando la una entidad reclasifique importes comparativos, revelará (incluyendo el comienzo del periodo inmediato anterior):
- (a) la naturaleza de la reclasificación;
 - (b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y
 - (c) el motivo de la reclasificación.
- 34 Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, la entidad revelará:
- (a) la razón para no reclasificar los importes; y

- (b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

[Referencia: párrafo 5 (definición de impracticable), NIC 8]

- 35 La mejora de la comparabilidad de la información entre periodos ayuda a los usuarios de los estados financieros en la toma de decisiones económicas, sobre todo al permitir la evaluación de tendencias en la información con propósitos predictivos. En algunas circunstancias, la reclasificación de la información comparativa de periodos anteriores concretos sobre los que se informa para conseguir la congruencia con las cifras del periodo corriente es impracticable. Por ejemplo, una entidad puede no haber calculado algunos datos en periodos anteriores, de una manera que permita su reclasificación y, por tanto, la reproducción de la información resulta impracticable.
- 36 La NIC 8 establece los ajustes a la información comparativa requeridos cuando una entidad cambia una política contable **[Referencia: párrafos 14 a 31 y 50 a 53, NIC 8]** o corrige un error **[Referencia: párrafos 41a 53, NIC 8]**.
- 37 Una entidad presentará un tercer estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior, además de la información comparativa mínima requerida por el párrafo 31 a 32 si:
- (a) aplica una política contable de forma retroactiva, realiza una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros o reclasifica partidas en éstos; y
 - (b) la aplicación retroactiva, reexpresión retroactiva o reclasificación tiene un efecto material o con importancia relativa sobre la información en el estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior.
- 38 En las circunstancias descritas en el párrafo 37, una entidad presentará tres estados de situación financiera – un estado de situación financiera:
- (a) al cierre del periodo actual sobre el que se informa;
 - (b) al final del periodo inmediato anterior; y
 - (c) al comienzo del periodo inmediato anterior.
- 39 Cuando se requiera que una entidad presente un tercer estado de situación financiera aplicando el párrafo 37, revelará la información requerida por los párrafos 33 a 36 y por la NIC 8. Sin embargo, no necesitará proporcionar las notas relativas al estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior.
- 40 La fecha de ese tercer estado de situación financiera será la del comienzo del periodo inmediato anterior, independientemente de si los estados financieros de una entidad proporcionan información comparativa para periodos anteriores (como permiten los párrafos B14 y B15).

Agregación y desagregación

Principios de agregación y desagregación

[Referencia:

párrafo B16 a B26

párrafos FC71 a FC80, Fundamentos de las Conclusiones]

- 41 A los efectos de esta Norma, una partida es un activo, un pasivo, un instrumento de patrimonio o una reserva, un ingreso, un gasto o un flujo de efectivo, o cualquier *agregación* o desagregación de tales activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo. Una partida es un elemento que se presenta por separado en los estados financieros principales. Otra información material o con importancia relativa sobre partidas se revela en las notas. A menos que hacerlo anule los requerimientos específicos de agregación o desagregación de las Normas NIIF de Contabilidad, una entidad (véanse los párrafos B16 a B23):
- (a) clasificará y agregará activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo en partidas basadas en características compartidas;
 - (b) desagregará partidas en función de características no compartidas;
 - (c) agregará o desagregará partidas para presentar partidas de los estados financieros principales que cumplan la función que los estados financieros principales tienen de proporcionar resúmenes estructurados útiles (véase el párrafo 16);
 - (d) agregará o desagregará partidas para revelar información en las notas que cumpla la función de las notas de proporcionar información material o con importancia relativa (véase el párrafo 17); y
 - (e) garantizará que la agregación y desagregación en los estados financieros no ensombrece la información material o con importancia relativa (véase el párrafo B3).
- 42 La entidad, aplicando los principios del párrafo 41, desagregará las partidas siempre que la información resultante sea material o con importancia relativa. Si, aplicando el párrafo 41(c), una entidad no presenta información material o con importancia relativa en los estados financieros principales, revelará la información en las notas. En los párrafos B79 y B111 se exponen ejemplos de ingresos, gastos, activos, pasivos y partidas del patrimonio que podrían tener características suficientemente diferentes como para que sea necesaria su presentación en el estado del resultado del periodo o en el estado de situación financiera o su revelación en las notas para proporcionar información material o con importancia relativa.
- 43 Una entidad etiquetará y describirá las partidas presentadas en los estados financieros principales (es decir, totales, subtotales y partidas individuales) o las partidas reveladas en las notas de forma que represente fielmente las características de la partida (véanse los párrafos B24 a B26). Para

representar fielmente una partida, la entidad proporcionará todas las descripciones y explicaciones necesarias para que un usuario de los estados financieros pueda comprenderla. En algunos casos, una entidad podría necesitar incluir en las descripciones y explicaciones el significado de los términos que la entidad utiliza e información sobre cómo ha agregado o desagregado los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo.

Compensación

[Referencia: párrafos B27 y B28]

- 44 Una entidad no compensará activos y pasivos, o ingresos y gastos a menos que se requiera [Referencia: Por ejemplo, el párrafo 42 de la NIC 32] o permita por una Norma NIF de Contabilidad (véanse los párrafos B27 y B28).
- 45 Una entidad informará por separado sobre sus activos y pasivos e ingresos y gastos. La compensación en el estado (o estados) del rendimiento financiero o en el estado de situación financiera, excepto cuando la compensación refleja la sustancia de la transacción u otro suceso, limita la capacidad de los usuarios para comprender las transacciones y otros sucesos y las condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos de efectivo futuros de la entidad. La medición de los activos netos de correcciones de valor—por ejemplo, las correcciones por obsolescencia de los inventarios y los deterioros de valor por pérdidas crediticias esperadas de los activos financieros—no es una compensación.

Estado del resultado del periodo

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos Parte I, Estado del resultado del Periodo y Parte II, Ejemplos II-1 a II-4]

- 46 Una entidad incluirá todas las partidas de ingreso y gasto de un periodo sobre el que se informa en el estado del resultado del periodo a menos que una Norma NIF de Contabilidad requiera o permita otra cosa (véanse los párrafos 88 a 95 y B86).

Categorías en el estado del resultado del periodo

[Referencia:

párrafo B29

Materiales complementarios Figura 2—Clasificación de los ingresos y gastos en el estado del resultado del periodo por entidades sin actividades de negocio principales especificadas

párrafos FC81 a FC87, Fundamentos de las Conclusiones]

- 47 La entidad clasificará los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo en una de estas cinco categorías (véase el párrafo B29):
- (a) la categoría de operación (véase el párrafo 52);
 - (b) la categoría de inversión (véanse los párrafos 53 a 58);

- (c) la categoría de financiación (véanse los párrafos 59 a 66);
- (d) la categoría de impuestos a las ganancias (véase el párrafo 67); y
- (e) la categoría de operaciones discontinuadas (véase el párrafo 68).

48 Los párrafos 52 a 68 establecen los requerimientos para clasificar los ingresos y gastos en las categorías de operación, inversión, financiación, impuestos a las ganancias y operaciones discontinuadas. Además, los párrafos B65 a B76 establecen requerimientos sobre cómo se clasifican en las categorías las diferencias de cambio, las ganancias o pérdidas de la posición monetaria neta y las ganancias y pérdidas de los derivados y de los instrumentos de cobertura designados.

Entidades con actividades de negocio principales especificadas

[Referencia:

párrafos B30 a B41

Materiales complementarios, Figura 3—Clasificación de los ingresos y gastos específicos, en el estado del resultado del periodo, por parte de entidades con actividades de negocio principales especificadas

párrafos FC94 a FC102, Fundamentos de las Conclusiones]

49 Para clasificar los ingresos y gastos en las categorías de operación, inversión y financiación, la entidad evaluará si tiene una actividad principal de negocio especificada, es decir, una actividad principal de negocio de (véanse los párrafos B30 a B41):

- (a) inversión en determinados tipos de activos, véase en lo sucesivo inversión en activos (véase el párrafo 53); o
- (b) suministro de financiación a clientes.

50 Aplicando los párrafos 55 a 58 y 65 a 66, una entidad con una actividad principal especificada clasificará en la categoría de operación algunos ingresos y gastos que se habrían clasificado en la categoría de inversión o financiación si la actividad no fuera principal.

51 Si una entidad:

- (a) Invierte en activos como actividad de negocio principal, revelará ese hecho.
- (b) Proporciona financiación a los clientes como actividad de negocio principal, revelará ese hecho.
- (c) Identifica un resultado diferente de su evaluación sobre si invierte en activos o proporciona financiación a los clientes como actividad de negocio principal (véase el párrafo B41), revelará:
 - (i) El hecho de que el resultado de la evaluación ha cambiado y la fecha del cambio.

- (ii) El importe y la clasificación de las partidas de ingresos y gastos antes y después de la fecha del cambio en el resultado de la evaluación en el periodo actual, así como el importe y la clasificación en el periodo anterior de las partidas cuya clasificación haya cambiado debido al cambio en el resultado de la evaluación, a menos que sea impracticable hacerlo. Si una entidad no revela la información porque es impracticable hacerlo, la entidad revelará ese hecho.

[Referencia: párrafo 5 (definición de impracticable), NIC 8]

La categoría de operación

[Referencia:

párrafo B42

párrafos FC88 a FC93 y FC407 a FC413, Fundamentos de las Conclusiones]

52 La entidad clasificará en la categoría de operación todos los ingresos y gastos incluidos en la cuenta de resultados que no estén clasificados en (véase el párrafo B42):

- (a) la categoría de inversión; [Referencia: párrafos 53 a 58 y B43 a B49]
- (b) la categoría de financiación; [Referencia: párrafos 59 a 66 y B50 a B59]
- (c) la categoría de impuestos a las ganancias; [Referencia: párrafo 67] o
- (d) la categoría de operaciones discontinuadas.

[Referencia: párrafo 68]

La categoría de inversión

[Referencia:

párrafos B43 a B49

párrafos FC103 a FC147, Fundamentos de las Conclusiones]

53 Excepto por lo requerido en los párrafos 55 a 58 para una entidad que tenga una actividad de negocio principal especificada, una entidad clasificará en la categoría de inversión los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 de:

- (a) inversiones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas (véanse los párrafos B43 a B44);
- (b) efectivo y equivalentes al efectivo; y
[Referencia: Párrafo 6, NIC 7 (definición de efectivo y equivalentes de efectivo)]
- (c) otros activos si generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad (véanse los párrafos B45 a B49).

54 Los ingresos y gastos procedentes de los activos identificados en el párrafo 53 que una entidad clasificará en la categoría de inversión, comprenden los importes incluidos en el estado del resultado del periodo por (véase el párrafo B47):

- (a) los ingresos generados por los activos;
- (b) los ingresos y gastos que surjan de la medición inicial y posterior de los activos, incluyendo la baja en cuentas de los activos; y
- (c) los gastos incrementales directamente atribuibles a la adquisición y disposición de los activos; por ejemplo, los costos de transacción y los costos de venta de los activos.

Entidades con actividades de negocio principales especificadas

55 Para los activos especificados en el párrafo 53(a) (es decir, inversiones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas) en los que invierte como actividad principal (véase el párrafo B38), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54:

- (a) en la categoría de inversión si los activos se contabilizan aplicando el método de la participación (véanse los párrafos B43(a) y B44(a)); o
- (b) en la categoría de operación si los activos no se contabilizan aplicando el método de la participación [véanse los párrafos B43(b) y (c) y B44(b) y (c)].

56 Para los activos especificados en el párrafo 53(b) (es decir, efectivo y equivalentes al efectivo), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 en la categoría de inversión, a menos que:

- (a) invierte como actividad principal en activos financieros dentro del alcance del párrafo 53(c) – en cuyo caso clasificará los ingresos y gastos en la categoría de operación.
- (b) no cumple los requerimientos de (a) pero proporciona financiación a los clientes como actividad principal de negocio – en cuyo caso clasificará:
 - (i) los ingresos y gastos de efectivo y equivalentes de efectivo que estén relacionados con el suministro de financiación a los clientes, por ejemplo el efectivo y equivalentes de efectivo mantenidos para los requerimientos regulatorios relacionados – en la categoría de operación.
 - (ii) los ingresos y gastos procedentes del efectivo y equivalentes al efectivo que no estén relacionados con proporcionar financiación a los clientes, aplicando una opción de política contable para clasificar los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 en la categoría de operación o en la categoría de inversión. La elección de la política contable será congruente con la realizada por la entidad a efectos de la política contable relacionada para los ingresos y gastos procedentes de pasivos en el párrafo 65(a)(ii).

- 57 Si una entidad que aplique el párrafo 56(b), no puede distinguir entre el efectivo y equivalentes al efectivo descritos en los párrafos 56(b)(i) y 56(b)(ii), aplicará la política contable elegida en el párrafo 56(b)(ii), para clasificar los ingresos y gastos procedentes de todo el efectivo y equivalentes al efectivo en la categoría de operación.
- 58 Para los activos especificados en el párrafo 53(c) (es decir, otros activos si generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad) en los que invierte una entidad como actividad principal (véase el párrafo B40), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 en la categoría de operación.

La categoría de financiación

[Referencia:

párrafos B50 a B59

párrafos FC148 a FC199, Fundamentos de las Conclusiones]

- 59 Para determinar qué ingresos y gastos clasificar en la categoría de financiación, la entidad distinguirá entre:
- (a) los pasivos que surgen de transacciones que solo plantean la obtención de financiación (véanse los párrafos B50 a B51); y
 - (b) los pasivos distintos de los descritos en (a), es decir, los pasivos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación (véase el párrafo B53).
- 60 Para los pasivos especificados en el párrafo 59(a) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que solo implican la obtención de financiación), Excepto por lo establecido en los párrafos 63 a 66, una entidad clasificará en la categoría de financiación los importes incluidos en el estado del resultado del periodo por:
- (a) los ingresos y gastos que surjan de la medición inicial y posterior de los pasivos, véase el párrafo B52, incluida la baja en cuentas de los pasivos; y
 - (b) los gastos incrementales directamente atribuibles a la emisión y extinción de los pasivos; por ejemplo, los costos de transacción.
- 61 Para los pasivos especificados en el párrafo 59(b) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación), excepto por lo planteado en los párrafos 63 y 64, una entidad clasificará en la categoría de financiación:
- (a) los ingresos y gastos por intereses, pero sólo si la entidad identifica dichos ingresos y gastos a efectos de la aplicación de otros requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad; y
 - (b) los ingresos y gastos derivados de variaciones en las tasas de interés, pero sólo si la entidad identifica tales ingresos y gastos con el propósito de aplicar otros requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad.

- 62 Los párrafos B56 y B57 establecen la forma en que una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 59 a 61 a los contratos híbridos que contengan un componente que sea un pasivo.
- 63 Los requerimientos de los párrafos 60 y 61 no se aplican a las pérdidas y ganancias por derivados y a los instrumentos de cobertura designados. Una entidad aplicará los párrafos B70 a B76 para clasificar dichas pérdidas y ganancias.
- 64 Una entidad excluirá de la categoría de financiación y se clasificará en la categoría de operación:
- (a) los ingresos y gastos procedentes de contratos de inversión emitidos con características de participación, reconocidos aplicando la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (véase el párrafo B58); y
 - (b) los ingresos y gastos de financiación de seguros incluidos en el estado del resultado del periodo aplicando la NIIF 17 *Contratos de Seguro*.

Entidades con actividades de negocio principales especificadas

- 65 Si una entidad proporciona financiación a sus clientes como actividad principal de su negocio, clasificará los ingresos y gastos (véase el párrafo B59):
- (a) Los pasivos especificados en el párrafo 59(a) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que plantean solo la obtención de financiación):
 - (i) si los pasivos están relacionados con proporcionar financiación a los clientes—en la categoría de operación.
 - (ii) si los pasivos no están relacionados con la concesión de financiación a los clientes—aplicando una política contable elegida para clasificar los ingresos y gastos especificados en el párrafo 60 en la categoría de operación o en la categoría de financiación. La elección de la política contable será congruente con la realizada por la entidad a efectos de la política contable relacionada para los ingresos y gastos procedentes de efectivo y equivalentes al efectivo en el párrafo 56(b)(ii).
 - (b) de los pasivos especificados en el párrafo 59(b) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que no plantean solo la obtención de financiación):
 - (i) si los ingresos y gastos se especifican en el párrafo 61—en la categoría de financiación; o
 - (ii) si los ingresos y gastos no se especifican en el párrafo 61—en la categoría de operación.

- 66 Si una entidad que aplica el párrafo 65(a), no puede distinguir entre los pasivos descritos en los párrafos 65(a)(i) y (ii), aplicará la política contable elegida en el párrafo 65(a)(ii), para clasificar los ingresos y gastos de todos esos pasivos en la categoría de operación.

La categoría de impuestos a las ganancias

- 67 Una entidad clasificará en la categoría de impuestos a las ganancias los gastos o ingresos por impuestos que se incluyan en el estado del resultado del periodo aplicando la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, así como cualquier diferencia de cambio relacionada (véanse los párrafos B65 a B68).

La categoría de operaciones discontinuadas

- 68 La entidad clasificará en la categoría de operaciones discontinuadas los ingresos y gastos procedentes de las operaciones discontinuadas, tal como requiere la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.

Totales y subtotales a presentar en el estado del resultado del periodo

[Referencia: Párrafos FC88 a FC93, FC148 a FC152 y FC189 a FC191, Fundamentos de las Conclusiones]

- 69 Una entidad presentará totales y subtotales en el estado del resultado del periodo para:
- (a) *resultado de operación* (véase el párrafo 70);
 - (b) *resultado antes de financiación y de impuestos a las ganancias* (véase el párrafo 71), sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 73; y
 - (c) *resultado del periodo* (véase el párrafo 72).
- 70 El resultado de operación comprende todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de operación.
- 71 El resultado antes de financiación e impuestos a las ganancias comprende:
- (a) el resultado de operación; y
 - (b) todos ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión.
- 72 El resultado es el total de los ingresos menos los gastos incluidos en el estado del resultado del periodo. Por consiguiente, comprende todos los ingresos y gastos clasificados en todas las categorías del estado del resultado del periodo (véase el párrafo 47).
- 73 Una entidad no aplicará el párrafo 69(b), si aplica la política contable establecida en el párrafo 65(a)(ii), de clasificar en la categoría de operación los ingresos y gastos procedentes de pasivos que no estén relacionados con el suministro de financiación a los clientes. Sin embargo, estas entidades aplicarán el párrafo 24 para determinar si presentar un subtotal adicional después de los beneficios de operación y antes de la categoría de financiación. Por ejemplo, la entidad presentaría un subtotal para el resultado de operación y los ingresos y gastos de las inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación si la entidad determina que hacerlo es necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de sus ingresos y gastos.

- 74 Si una entidad de las descritas en el párrafo 73 presenta un subtotal adicional que comprenda el resultado de operación y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión, no etiquetará el subtotal de forma que implique que el subtotal excluye los importes de financiación, como por ejemplo "resultado antes de financiación". Aplicando el párrafo 43, la entidad etiquetará el subtotal de forma que represente fielmente los importes incluidos en el subtotal.

Partidas a presentar en el estado del resultado del periodo o a revelar en las notas

[Referencia:

párrafos B77 a B85

párrafos FC236 a FC245, Fundamentos de las Conclusiones]

- 75 La entidad presentará en el estado del resultado del periodo partidas para (véase el párrafo B77):
- (a) los importes requeridos por esta Norma, concretamente:
 - (i) los ingresos de actividades ordinarias, presentando por separado las partidas de los estados financieros descritas en (b)(i) y (c)(i);
 - (ii) los gastos de operación, presentando por separado las partidas de los estados financieros según lo requerido en los párrafos 78 y 82(a);
 - (iii) la participación en los resultados del periodo de las asociadas y los negocios conjuntos contabilizados según el método de la participación;
 - (iv) el gasto o el ingreso por el impuesto a las ganancias;^{E2} y
 - (v) un importe único para el total de operaciones discontinuadas (véase la NIIF 5);
 - (b) los importes requeridos por la NIIF 9, concretamente:
 - (i) ingresos por intereses calculados usando el método del interés efectivo;^{E3, E4}
 - (ii) pérdidas por deterioro de valor (incluyendo reversiones de pérdidas por deterioro de valor o ganancias por deterioro de valor) determinadas de acuerdo con la Sección 5.5 de la NIIF 9;
 - (iii) ganancias y pérdidas que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado;
 - (iv) Las diferencias entre el valor razonable de un activo financiero y su costo amortizado anterior en la fecha de reclasificación de la medición del costo amortizado a la medición al valor razonable con cambios en resultados; y

- (v) cualquier ganancia o pérdida acumulada reconocida previamente en otro resultado integral que se reclasifique a resultados en la fecha de reclasificación de un activo financiero que pase de ser medido a valor razonable a través de otro resultado integral a ser medido a valor razonable con cambios en resultados; y
- (c) los importes requeridos por la NIIF 17, concretamente:
 - (i) ingresos de actividades ordinarias por seguro;
 - (ii) gastos del servicio de seguro de contratos emitidos dentro del alcance de la NIIF 17;
 - (iii) ingresos y gastos procedentes de contratos de reaseguro mantenidos;
 - (iv) gastos o ingresos financieros por seguros de contratos emitidos dentro del alcance de la NIIF 17; y
 - (v) ingresos y gastos financieros procedentes de contratos de reaseguro mantenidos.

E2 [IFRIC® Update, julio de 2012, Decisión de Agenda, “NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—Presentación de pagos sobre impuestos distintos a los de las ganancias”

El Comité de Interpretaciones de las NIIF recibió una petición que solicitaba aclaración sobre si los pagos de regalías basados en la producción por pagar a una autoridad fiscal que se reclaman como una asignación contra la ganancia tributable para el cálculo del impuesto a las ganancias pagadero a otra autoridad fiscal deben presentarse como un gasto operativo o un gasto fiscal en el estado del resultado integral.

Como base de esta petición, quien envió la solicitud suponía que los pagos por regalías basados en la producción están, en sí mismos, fuera del alcance de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* mientras que el impuesto a las ganancias pagadero a otra autoridad fiscal está dentro del alcance de la NIC 12. Sobre la base de este supuesto, quien envió la petición solicitaba la Comité aclarar si los pagos por regalías basados en la producción pueden verse como pagos anticipados al impuesto a las ganancias por pagar. El Comité utilizó el mismo supuesto al analizar la cuestión.

[El Comité observó que la partida de los estados financieros del “gasto fiscal” que se requiere por el párrafo 82(d) de la NIC 1 *Presentación de los Estados Financieros* pretende requerir que una entidad presente impuestos que cumplen la definición de impuesto a las ganancias según la NIC 12. El Comité también destacó que es la base de cálculo determinada por las reglas impositivas correspondientes la que establece si un impuesto cumple la definición de un impuesto a las ganancias. Ni la forma de liquidación de un pasivo por impuestos ni los factores relativos a los receptores del impuesto son un determinante de si una partida cumple la definición]. [Los requerimientos de la NIC 1 a los que se hace referencia en este párrafo no se han trasladado sin cambios a la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*. La conclusión del Comité con respecto a la aplicación de los requerimientos de la NIC 1 podría no ser aplicable a los requerimientos de la NIIF 18].

El Comité, además, destacó que los pagos por regalías basados en la producción no deben tratarse de forma distintas de otros gastos que están fuera del alcance de la NIC 12 los cuales podrían reducir el impuesto a las ganancias por pagar. Por consiguiente, el Comité observó que es inapropiado considerar que los pagos por regalías sean pagos anticipados del impuesto a las ganancias por pagar. Puesto que las regalías basadas en la producción

continúa...

...continuación

no son impuestos a las ganancias, los pagos por regalías no deben presentarse como un gasto del impuesto a las ganancias en el estado del resultado integral.

El Comité consideró que, a la luz de su análisis de los requerimientos existentes de la NIC 1 [ahora NIIF 18] y NIC 12, no era necesaria una interpretación y por consiguiente, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

E3 [IFRIC® Update, marzo de 2018, Decisión de Agenda “Presentación de ingresos por intereses para instrumentos financieros concretos (NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*)”

El Comité recibió una consulta sobre el efecto de la modificación consecuente que la NIIF 9 introdujo en el párrafo 82(a) de la NIC 1 [ahora párrafo 75(b)(i) de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*]. Dicha modificación consiguiente requiere que una entidad presente por separado, en la sección del resultado del periodo del estado del resultado integral o en el estado del resultado del periodo, los ingresos por intereses calculados usando el método del interés efectivo. La solicitud preguntaba si ese requerimiento afecta la presentación de las ganancias y pérdidas sobre instrumentos derivados que no son parte de una relación de cobertura designada y efectiva (aplicando los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9 o NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y Medición*).

El Apéndice A de la NIIF 9 define el término “método del interés efectivo” y otros términos relacionados. Esos términos relacionados pertenecen a los requerimientos de la NIIF 9 para la medición de los costos amortizados y el modelo de deterioro de valor de las pérdidas crediticias esperadas. En relación a los activos financieros, el Comité observó que el método del interés efectivo es una técnica de medición cuyo propósito es calcular el costo amortizado y asignar el ingreso por intereses a lo largo del periodo de tiempo correspondiente. El Comité también observó que el modelo de deterioro de valor de pérdidas crediticias esperadas de la NIIF 9 es parte de la contabilidad del costo amortizado y está interrelacionado con éste.

El Comité destacó que la contabilidad del costo amortizado, incluyendo los ingresos por intereses calculados usando el método del interés efectivo y las pérdidas crediticias calculadas usando el modelo de deterioro de valor de las pérdidas crediticias esperadas, se aplica solo a activos financieros que se miden posteriormente al costo amortizado o al valor razonable con cambios en otro resultado integral. Por el contrario, la contabilidad del costo amortizado no se aplica a activos financieros que se miden posteriormente a valor razonable con cambios en resultados.

Por consiguiente, el Comité concluyó que el requerimiento del párrafo 82(a) de la NIC 1 [ahora párrafo 75(b)(i) de la NIIF 18] para presentar por separado una partida de los estados financieros de ingresos por intereses calculada usando el método del interés efectivo se aplica solo a los activos que se miden posteriormente a costo amortizado o valor razonable con cambios en otro resultado integral (sujeto a cualquier efecto de una relación de cobertura que cumple los requisitos, aplicando los requerimientos de la contabilidad de coberturas de la NIIF 9 o NIC 39).

El Comité no consideró ningún otro requerimiento de presentación de la NIC 1 [ahora NIIF 18] ni temas más amplios relacionados con la presentación de otros importes por “intereses” en el estado del resultado integral. Esto es porque la modificación consiguiente que realizó la NIIF 9 al párrafo 82(a) de la NIC 1 [ahora párrafo 75(b)(i) de la NIIF 18] no afectó a esos temas. Más específicamente, el Comité no consideró si una entidad podría presentar otros importes por intereses en el estado del resultado integral, además de presentar la partida de los estados financieros de ingresos por intereses requerida por el párrafo 82(a) de la NIC 1 [ahora párrafo 75(b)(i) de la NIIF 18].

continúa...

...continuación

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad aplique el párrafo 82(a) de la NIC 1 [ahora párrafo 75(b)(i) de la NIIF 18] y presente por separado, en la sección del resultado del periodo del estado del resultado integral o en el estado de resultado de periodo, los ingresos por intereses calculados usando el método del interés efectivo. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

E4 [IFRIC® Update, enero de 2015, Decisión de Agenda, "NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición y NIC 1 Presentación de Estados Financieros—Ingresos y gastos que surgen de instrumentos financieros con un rendimiento negativo—presentación en el estado del resultado integral"

El Comité de Interpretaciones analizó las ramificaciones del fenómeno económico de las tasas de interés efectivas negativas para la presentación de los ingresos y gastos en el estado del resultado integral.

El Comité de Interpretaciones destacó que el interés resultante de la tasa de interés efectiva negativa sobre un activo financiero no cumple la definición de ingreso por intereses de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* [La NIC 18 ha sido derogada. Párrafo 4.2 del *Marco Conceptual para la Información Financiera* contiene una definición de ingreso], porque refleja un salida bruta, en lugar de una entrada bruta, de beneficios económicos. Por consiguiente, el gasto que surge de un activo financiero debido a una tasa de interés efectiva negativa no debe presentarse como ingreso por intereses, sino en una clasificación de gasto apropiada.

El Comité de Interpretaciones destacó que, de acuerdo con los párrafos 85 y 112(c) de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, [ahora párrafo 113(c) de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*] se requiere que la entidad presente información adicional sobre un importe si dicha información es relevante para la comprensión del rendimiento financiero de la entidad o para la comprensión de esta partida.

El Comité de Interpretaciones consideró que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes no era necesaria una interpretación y, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

76 Una entidad presentará en el estado del resultado del periodo (fuera de todas las categorías descritas en el párrafo 47) una distribución del resultado del periodo sobre el que se informa según sea atribuible a:

- (a) participaciones no controladoras; y
[Referencia: Apéndice A (definición de participación no controladora), NIIF 10]
- (b) los *propietarios* de la controladora.

77 Los párrafos B78 a B79 establecen los requerimientos sobre cómo una entidad utiliza su juicio para determinar si debe presentar partidas adicionales en el estado del resultado del periodo o revelar partidas en las notas.

Presentación e información a revelar de los gastos clasificados en la categoría de operación

[Referencia:

párrafo B80 a B85

párrafos FC246 a FC276, Fundamentos de las Conclusiones]

- 78 En la categoría de operación del estado del resultado del periodo, la entidad clasificará y presentará los gastos en partidas de forma que proporcionen el resumen estructurado más útil de sus gastos, utilizando una o ambas de las siguientes características (véanse los párrafos B80 a B85):
- (a) la naturaleza de los gastos; o
 - (b) la función de los gastos dentro de la entidad.
- 79 Cualquier partida individual comprenderá los gastos de operación agregados sobre la base de solo una de estas características, pero no es necesario utilizar la misma característica como base de agregación para todas las partidas (véase el párrafo B81).
- 80 Al clasificar los gastos por naturaleza ("gastos por naturaleza"), la entidad proporciona información sobre los gastos de operación clasificados según la naturaleza de los recursos económicos consumidos para realizar las actividades de la entidad, sin referencia a las actividades en las cuales se consumieron esos recursos económicos. Dicha información incluye datos sobre los gastos por materias primas, gastos por beneficios a los empleados, depreciación y amortización.
- 81 Al clasificar los gastos por función dentro de la entidad, una entidad asigna y agrega los gastos de operación según la actividad a que se refiera el recurso consumido. Por ejemplo, el costo de ventas es una partida de los estados financieros por función que combina gastos que se relacionan con la producción de una entidad u otro ingreso de actividades ordinarias que genera actividades tales como: gastos por materias primas, gastos por beneficios a los empleados, depreciación o amortización. Por lo tanto, al clasificar los gastos por función, una entidad podría:
- (a) asignar a varias partidas de función (como el costo de las ventas y la investigación y desarrollo) gastos relacionados con recursos económicos de la misma naturaleza (como el gasto por beneficios a los empleados); y
 - (b) incluir en una sola partida de función una asignación de gastos relativos a recursos económicos de distinta naturaleza (como el gasto por materias primas, el gasto por beneficios a los empleados, la depreciación y la amortización).
- 82 Si una entidad presenta una o varias partidas de los estados financieros que incluyan gastos clasificados por función en la categoría de operación del estado del resultado del periodo:

- (a) presentará una partida separada para su costo de ventas, si la entidad clasifica los gastos de operación en funciones que incluyan una función de costo de ventas. Esa partida de los estados financieros incluirá el total de los gastos de los inventarios descritos en el párrafo 38 de la NIC 2 *Inventarios*.
- (b) revelará una descripción cualitativa de la naturaleza de los gastos incluidos en cada partida por función de los estados de función.

83 La entidad que presente una o más partidas que comprendan gastos clasificados por funciones en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, revelará también en una sola nota:

- (a) el total de cada una de:
 - (i) depreciación, que comprenda los importes requeridos a revelar según el párrafo 73(e)(vii) de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, el párrafo 79(d)(iv) de la NIC 40 *Propiedades de Inversión* y el párrafo 53(a) de la NIIF 16 *Arrendamientos*;
 - (ii) amortización, que comprende los importes requeridos a revelar según el párrafo 118(e)(vi) de la NIC 38 *Activos Intangibles*;
 - (iii) beneficios a los empleados, que comprenden el importe de los beneficios a los empleados reconocidos por una entidad que aplique la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* y el importe de los servicios recibidos de los empleados reconocidos por una entidad que aplique la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*;
 - (iv) las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor, que comprenden los importes requeridos a revelar por los párrafos 126(a) y 126(b) de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*; y reversiones de pérdidas por deterioro de valor; y
 - (v) las rebajas del valor y las reversiones de las rebajas de los inventarios, que comprenden los importes requeridos a revelar según los párrafos 36(e) y 36(f) de la NIC 2; y
- (b) para cada total enumerado en (a)(i) a (v):
 - (i) el Importe relacionado con cada partida en la categoría de operación (véase el párrafo B84); y
 - (ii) una lista de todas las partidas de los estados financieros fuera de la categoría de operación que también incluyan los importes relacionados con el total.

[Referencia: Ejemplos ilustrativos Parte I, Nota 1: Gastos especificados por naturaleza]

84 El párrafo 41 requiere que una entidad desagregue elementos para proporcionar información material o con importancia relativa. Sin embargo, una entidad que aplique el párrafo 83 está exenta de revelar:

- (a) en relación con las partidas de los estados financieros por función presentadas en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, información desagregada sobre los importes de los gastos por naturaleza incluidos en cada partida, más allá de los importes especificados en el párrafo 83; y
 - (b) en relación con los gastos por naturaleza específicamente requeridos por una Norma NIIF de Contabilidad para ser revelados en las notas— información desagregada sobre los importes de los gastos incluidos en cada partida por función presentada en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, más allá de los importes especificados en el párrafo 83.
- 85 La exención del párrafo 84 se refiere a la desagregación de los gastos de operación. Sin embargo, no exime a una entidad de aplicar los requerimientos específicos de información a revelar relativos a esos gastos en las Normas NIIF de Contabilidad.

Estado de presentación del resultado integral

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos Parte I, Estado de presentación del resultado integral]

- 86 Una entidad incluirá en el estado de presentación el resultado integral totales para:
- (a) el resultado del periodo;
 - (b) otro resultado integral (véanse los párrafos B86 a B87); y
 - (c) el resultado integral, siendo el total del resultado del periodo y otro resultado integral.
- 87 Una entidad presentará una asignación del resultado integral para el periodo sobre el que se informa atribuible a:
- (a) participaciones no controladoras; y
[Referencia: Apéndice A (definición de participación no controladora), NIIF 10]
 - (b) los propietarios de la controladora.

[Referencia: párrafo FCZ244, Fundamentos de las Conclusiones]

Otro resultado integral

[Referencia:

párrafo B86 a B89

párrafos FCZ277 a FCZ284, Fundamentos de las Conclusiones]

- 88 Una entidad clasificará los ingresos y gastos incluidos en el estado que presenta el resultado integral en una de dos categorías:
- (a) ingresos y gastos que se reclasificarán a las ganancias o pérdidas cuando se cumplan condiciones específicas; y
 - (b) ingresos y gastos que no se reclasificarán al resultado del periodo.

- 89 Una entidad presentará partidas de los estados financieros, en cada una de las categorías del estado de presentación del resultado integral:
- (a) la parte del otro resultado integral de asociadas y negocios conjuntos contabilizados usando el método de la participación; y
 - (b) otras partidas de otro resultado integral.
- 90 Una entidad presentará en el estado que presenta el resultado integral o revelará en las notas los *ajustes por reclasificación* relativos a los componentes de otro resultado integral (véanse los párrafos B88 y B89).
[Referencia: Ejemplos ilustrativos Parte I, Nota 3: Análisis de los ajustes por reclasificación]
- 91 Otras Normas NIF de Contabilidad especifican si y cuando los importes previamente incluidos en otro resultado integral se reclasifican a resultados del periodo. Tales reclasificaciones se hacen referencia en esta Norma como ajustes por reclasificación. La entidad incluirá un ajuste por reclasificación con el componente correspondiente de otro resultado integral en el periodo en que el ajuste se reclasifique a resultados del periodo. Una entidad podría haber incluido estos importes en otro resultado integral como ganancias no realizadas en el periodo actual o en periodos anteriores. La entidad los deducirá de otro resultado integral en el periodo en que las ganancias realizadas se reclasifiquen a resultados para evitar incluirlos dos veces en el resultado integral total.
- 92 Una entidad que revele ajustes por reclasificación en las notas presentará en el estado del resultado integral las partidas de otro resultado integral después de cualquier ajuste por reclasificación relacionado.
- 93 Una entidad presentará en el estado que presenta el resultado integral o revelará en las notas el importe de los impuestos a las ganancias relacionados con cada partida de otro resultado integral, incluyendo los ajustes por reclasificación (véanse los párrafos 61A y 63 de la NIC 12).
[Referencia: Ejemplos ilustrativos Parte I, Nota 4—Desglose de los efectos fiscales relacionados con cada componente de otro resultado integral]
- 94 Una entidad puede presentar las partidas de otro resultado integral:
- (a) netas de los efectos fiscales relacionados, o
 - (b) antes de los efectos fiscales relacionados, incluyendo adicionalmente un importe que muestre el montante acumulado del impuesto a las ganancias relacionado con esas partidas.
- 95 Si una entidad elige la alternativa del párrafo 94(b), asignará el impuesto entre las categorías establecidas en el párrafo 88.

Estado de situación financiera

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos Parte I, Estado de Situación Financiera]

Clasificación de los activos y pasivos como corrientes o no corrientes

[Referencia: párrafo B90 a B93]

- 96 Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 99 a 102, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione un resumen estructurado más útil. Cuando se aplique esa excepción, una entidad presentará todos los activos y pasivos ordenados atendiendo a su liquidez (véanse los párrafos B90 a B93).
- 97 Independientemente del método de presentación adoptado, una entidad revelará el importe esperado a recuperar o a cancelar después de 12 meses para cada partida de activo o pasivo que combine importe a recuperar o a cancelar:
- (a) no más de 12 meses tras el periodo sobre el que se informa; y
 - (b) más de 12 meses tras el periodo sobre el que se informa.
- 98 Cuando una entidad presenta activos corrientes y no corrientes, y pasivos corrientes y no corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera, no se clasificarán los activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes.

Activos corrientes

[Referencia:

párrafos B94 a B95

párrafo FCZ288, Fundamentos de las Conclusiones]

- 99 Una entidad clasificará un activo como corriente cuando (véanse los párrafos B94 a B95):
- (a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo, en su ciclo normal de operación;^{E5}
 - (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
 - (c) espera realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa; o
 - (d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7) a, menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de 12 meses después del ejercicio sobre el que se informa.^{E6}

E5 [IFRIC® Update, junio de 2005, Decisión de Agenda, “NIC 1 Ciclo normal de operaciones”

continúa...

...continuación

El CINIIF consideró una cuestión con respecto a la clasificación de los activos corrientes y no corrientes por referencia al ciclo normal de operaciones de una entidad. Se preguntó si la guía del párrafo 57(a) de la NIC 1 [ahora párrafo 99(a) de la NIIF 18 *Presentación Información a Revelar en los Estados Financieros*] era aplicable solo si una entidad tenía un ciclo operativo predominante. Esto es particularmente relevante para inventarios de conglomerados que, sobre la base de una interpretación limitada de la redacción, podrían siempre tener que referirse al criterio de doce meses del párrafo 57(c) [de la NIC 1 ahora el párrafo 99(c) de la NIIF 18] en lugar del criterio del ciclo de operaciones.

El CINIIF decidió no considerar más la cuestión porque, en su opinión, estaba claro que la redacción debe interpretarse tanto en singular y como en plural y que era la naturaleza de los inventarios en relación con el ciclo de operaciones lo que era relevante para la clasificación. [Además, si se mantienen inventarios de ciclos diferentes, y era significativa para la comprensión de los lectores de la situación financiera de una entidad, el requerimiento general del párrafo 71 (ahora párrafo 57) de la NIC 1 ya requería revelar información adicional]. [Los requerimientos de la NIC 1 a los que se hace referencia este párrafo no se han trasladado sin cambios a la NIIF 18. La conclusión del Comité con respecto a la aplicación de los requerimientos de la NIC 1 podría no ser aplicable a los requerimientos de la NIIF 18].

E6 [IFRIC® Update, marzo de 2022, Decisión de Agenda, "NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo—Depósitos a la Vista con Restricciones de Uso derivadas de un Contrato con un Tercero"

El Comité recibió una solicitud sobre si una entidad incluye un depósito a la vista como componente del efectivo y los equivalentes al efectivo en sus estados de flujos de efectivo y situación financiera cuando el depósito a la vista está sujeto a restricciones contractuales de uso acordadas con un tercero.

...

El Comité llegó a la conclusión de que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si debe incluir los depósitos a la vista sujetos a restricciones contractuales de uso acordadas con un tercero como un componente del efectivo y los equivalentes al efectivo en sus estados de flujos de efectivo y situación financiera. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 6 de la NIC 7].

100 Una entidad clasificará como no corrientes todos los activos distintos de los especificados en el párrafo 99.

Pasivos corrientes

[Referencia:

párrafos B96 a B108

párrafos FCZ285 a FCZ312, Fundamentos de las Conclusiones]

101 Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

- (a) espera liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación (véanse los párrafos B96 y B107 a B108);
- (b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación (véase el párrafo B97);
- (c) el pasivo debe liquidarse dentro de 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa (véanse los párrafos B97 a B98 y B107 a B108); o

- (d) no tiene el derecho al final del periodo sobre el que se informa de aplazar la liquidación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa (véanse los párrafos B99 a B108).

102 La entidad clasificará como no corrientes todos los pasivos distintos de los especificados en el párrafo 101.

Partidas a presentar en el estado de situación financiera o a revelar en las notas

[Referencia:

párrafos B109 a B111

párrafos FC313 a FC315, Fundamentos de las Conclusiones]

103 Una entidad presentará en el estado de la situación financiera partidas para:

- (a) propiedades, planta y equipo;
- (b) propiedades de inversión;
- (c) activos intangibles;
- (d) la plusvalía;
- (e) activos financieros [excluyendo los importes mostrados en (g), (j) y (k)];
- (f) carteras de contratos dentro del alcance de la NIIF 17 que son activos, desglosados como requiere el párrafo 78 de la NIIF 17;
- (g) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
- (h) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura*;
- (i) inventarios;
- (j) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
- (k) efectivo y equivalentes al efectivo;
- (l) el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;
- (m) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;^{E7}
- (n) provisiones;
- (o) pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en los apartados (m) y (n)];
- (p) carteras de contratos dentro del alcance de la NIIF 17 que son pasivos, desglosados como requiere el párrafo 78 de la NIIF 17;

- (q) pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12,^{E8}
- (r) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12; y
- (s) pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.

E7 [IFRIC® Update, diciembre de 2020, Decisión de Agenda, "Acuerdos de Financiación de la Cadena de suministro—Factoraje Inverso"]

El Comité recibió una solicitud sobre acuerdo de factoraje inverso. Concretamente, la solicitud preguntaba:

- a. la forma en que una entidad presenta pasivos a pagar por bienes o servicios recibidos cuando las facturas relacionadas son parte de un acuerdo de factoraje inverso; y
- b. qué información se requiere que una entidad revele sobre acuerdos de factoraje inverso en sus estados financieros.

En un acuerdo de factoraje inverso, una institución financiera se compromete a pagar los importes que una entidad debe a los proveedores de la misma y la entidad se compromete a pagar a la institución financiera en la misma fecha en que se paga a los proveedores, o en una fecha posterior.

Presentación en el estado de situación financiera

La NIC 1 *Presentación de los Estados Financieros* [ahora NIIF 18 *Presentación Información a Revelar en los Estados Financieros*] especifica cómo una entidad debe presentar sus pasivos en el estado de situación financiera.

El párrafo 54 de la NIC 1 requiere que una entidad presente las "cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar" por separado de otros pasivos financieros. Las "cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar" son suficientemente diferentes en naturaleza o función de otros pasivos financieros como para justificar una presentación separada (párrafo 57 de la NIC 1). El párrafo 55 de la NIC 1 requiere que una entidad presente partidas adicionales (incluyendo la desagregación de las partidas de los estados financieros enumeradas en el párrafo 54) cuando su presentación es relevante para comprender la posición financiera de la entidad. Por consiguiente, se requiere que una entidad determine si presentar los pasivos que son parte de un acuerdo de factoraje inverso:

- a. dentro de las cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar;
- b. dentro de otros pasivos financieros; o
- c. como una partida separada de otras partidas en su estado de situación financiera.

El párrafo 11(a) de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* señala que "las cuentas comerciales por pagar son pasivos a pagar por bienes o servicios que han sido recibidos o suministrados y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor". El párrafo 70 de la NIC 1 explica que "algunos pasivos corrientes, tales como las cuentas comerciales por pagar... son parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad". Por ello, el Comité concluyó que una entidad presenta un pasivo financiero como una cuenta comercial por pagar solo cuando:

- a. representa un pasivo a pagar por bienes o servicios;
- b. está facturada o acordada formalmente con el proveedor; y
- c. es parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad.

continúa...

...continuación

El párrafo 29 de la NIC 1 requiere que una entidad "presente por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no sean materiales o no tengan importancia relativa". El párrafo 57 se añadirán otras partidas en el estado de situación financiera cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida (o grupo de partidas) sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad. Por consiguiente, el Comité concluyó que, aplicando la NIC 1, una entidad presentará los pasivos que son parte de un acuerdo de factoraje inverso:

- a. Como parte de las "cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar" solo cuando dichos pasivos tengan una naturaleza y función similar a las cuentas comerciales por pagar—por ejemplo, cuando esos pasivos son parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad.
- b. Por separado, cuando el tamaño, naturaleza o función de los pasivos hace la presentación por separado relevante para una comprensión de la situación financiera de la entidad. Al evaluar si se requiere presentar estos pasivos por separado (incluyendo si desagregar las cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar), una entidad considerará los importes, naturaleza y calendario de dichos pasivos (párrafos 55 y 58 de la NIC 1).

El Comité observó que una entidad que evalúa si presentar por separado los pasivos que son parte de un acuerdo de factoraje inverso podría considerar factores que incluyan, por ejemplo:

- a. Si se proporciona una garantía adicional como parte del acuerdo que no se proporcionaría sin el acuerdo.
- b. La medida en que las condiciones de los pasivos que son parte del acuerdo difieren de las condiciones de las cuentas comerciales por pagar de la entidad que no son parte del acuerdo. [Los requerimientos de la NIC 1 a los que se hace referencia en estos párrafos no se han trasladado sin cambios a la NIIF 18. La conclusión del Comité con respecto a la aplicación de los requerimientos de la NIC 1 podría no ser aplicable a los requerimientos de la NIIF 18].

Baja en cuentas de un pasivo financiero

Una entidad evaluará si y cuándo dar de baja en cuentas un pasivo que es (o pasa a ser) parte de un acuerdo de factoraje inverso aplicando los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9 *Instrumentos financieros*.

Una entidad que da de baja en cuentas una cuenta comercial por pagar a un proveedor y reconoce un pasivo financiero nuevo con una institución financiera aplicará la NIC 1 [ahora la NIIF 18] al determinar cómo presentar ese pasivo nuevo en su estado de situación financiera (véase "Presentación en el estado de situación financiera").

...

Notas a los estados financieros

...

Una entidad aplicará el juicio al determinar si proporcionar información a revelar adicional en las notas sobre el efecto de los acuerdos de factoraje inverso en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. El Comité observó que:

- a. La evaluación de la forma de presentar los pasivos y flujos de efectivo relacionados con los acuerdos de factoraje inverso podría implicar juicio profesional. Una entidad revelará los juicios que ha realizado la gerencia a este respecto si se encuentran entre los juicios realizados que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros (párrafo 122 de la NIC 1 [ahora párrafo 27G de la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros*]).

continúa...

...continuación

- b. Los acuerdos de factoraje inverso podrían tener un efecto material o con importancia relativa sobre los estados financieros de una entidad. Una entidad proporcionará información sobre los acuerdos de factoraje inverso en sus estados financieros en la medida en que esta información sea relevante para la comprensión de cualquiera de los estados financieros (párrafo 112 de la NIC 1 [ahora párrafo 113 de la NIF 18]).

El Comité señaló que los juicios de materialidad o importancia relativa implican consideraciones tanto cuantitativas como cualitativas.

...

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la presentación de los pasivos que son parte de los acuerdos de factoraje inverso, la presentación de los flujos de efectivo relacionados, y la información a revelar en las notas sobre, por ejemplo, los riesgos de liquidez que surgen en estos acuerdos. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas sobre estos temas al plan de trabajo.]

E8 [IFRIC® Update, septiembre de 2019, Decisión de Agenda, "NIC 1 Presentación de Estados Financieros—Presentación de Pasivos o Activos Relacionados con Tratamientos Impositivos Inciertos"]

El Comité recibió una solicitud sobre la presentación de pasivos o activos relacionados con tratamientos impositivos inciertos reconocidos aplicando la CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* (pasivos o activos impositivos inciertos). La solicitud preguntaba si, se requiere que una entidad presente en su estado de situación financiera los pasivos impositivos inciertos como pasivos por impuestos corrientes (o diferidos) o, en su lugar, puede presentar estos pasivos dentro de otra partida de los estados financieros tal como provisiones. Una cuestión similar podría surgir con respecto a los activos por impuestos inciertos.

Las definiciones de la NIC 12 de pasivos o activos por impuestos corrientes o impuestos diferidos.

Cuando existe incertidumbre sobre los tratamientos del impuesto a las ganancias, el párrafo 4 de la CINIIF 23 requiere que una entidad "reconocerá y medirá su activo o pasivo por impuestos diferidos o corrientes aplicando los requerimientos de la NIC 12 sobre la base de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales determinadas aplicando la CINIIF 23". El párrafo 5 de la NIC 12 *Impuesto a las ganancias* define:

- a. impuesto corriente como la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo; y
- b. pasivos (o activos) por impuestos diferidos como los importes del impuesto a las ganancias pagaderos (o recuperables) en periodos futuros con respecto a las diferencias temporarias impositivas (deducibles) y, en el caso de activos por impuestos diferidos, la compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados.

Por consiguiente, el Comité observó que los pasivos o activos impositivos inciertos reconocidos aplicando la CINIIF 23 son pasivos (o activos) por impuestos corrientes como se definen en la NIC 12 o pasivos o activos por impuestos diferidos como se definen en la NIC 12.

Presentación de los pasivos (o activos) por impuestos inciertos

Ni la NIC 12 ni la CINIIF 23 contienen requerimientos sobre la presentación de pasivos o activos por impuestos inciertos. Por lo tanto, se aplican los requerimientos de presentación de la NIC 1 [ahora NIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*]. El párrafo 54 de la NIC 1 señala que "el estado de situación financiera incluirá las partidas de los estados financieros que presenten: ... (n) pasivos y activos por impuestos corrientes, tal y como se definen en la NIC 12; (o) pasivos por impuestos

continúa...

...continuación

diferidos y activos por impuestos diferidos, tal y como se definen en la NIC 12..." [ahora párrafos 103(q) y 103(r) de la NIIF 18].

El párrafo 57 de la NIC 1 señala que el párrafo 54 "enumera partidas que son lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera". El párrafo 29 requiere que una entidad "presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa".

Por consiguiente, el Comité concluyó que, aplicando la NIC 1 se requiere que una entidad presente los pasivos por impuestos inciertos como pasivos por impuestos corrientes [párrafo 54(n)] o pasivos por impuestos diferidos [párrafo 54(o)]; y los activos por impuestos inciertos como activos por impuestos corrientes [párrafo 54(n)] o activos por impuestos diferidos [párrafo 54(o)]. [Los requerimientos de la NIC 1 a los que se hace referencia en estos párrafos no se han trasladado sin cambios a la NIIF 18. La conclusión del Comité con respecto a la aplicación de los requerimientos de la NIC 1 podría no ser aplicable a los requerimientos de la NIIF 18].

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la presentación de los pasivos y activos por impuestos inciertos. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

- 104 Una entidad presentará en el estado de situación financiera:
- (a) participaciones no controladoras; y
[Referencia: NIIF 10 Apéndice A (definición de participaciones no controladoras)]
 - (b) capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.
- 105 Los párrafos B109 a B111 establecen requerimientos sobre cómo una entidad utiliza su juicio para determinar si debe presentar partidas adicionales en el estado de situación financiera o revelar partidas en las notas.
- 106 Sujeto a los párrafos 96, esta Norma no prescribe el orden o formato en el que una entidad presenta las partidas del estado de situación financiera. Además, las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar un resumen estructurado útil de los activos, los pasivos y el patrimonio de la entidad. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las descripciones del párrafo 103 para proporcionar un resumen estructurado útil de los activos, los pasivos y el patrimonio de una institución financiera.

Estado de cambios en el patrimonio

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos Parte I, Estado de cambios en el patrimonio]

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

[Referencia: párrafos FCZ316 y FCZ317, Fundamentos de las Conclusiones]

- 107 Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio tal como se requiere en el párrafo 10. El estado de cambios en el patrimonio incluirá:

- (a) el resultado integral total del periodo sobre el que se informa, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y los atribuibles a las participaciones no controladoras;
- (b) para cada componente del patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la NIC 8; y
- (c) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, presentando por separado (como mínimo) los cambios resultantes de:
 - (i) resultados del periodo;
 - (ii) otro resultado integral; y
 - (iii) las transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las aportaciones de los propietarios y las distribuciones a los mismos, así como los cambios en las participaciones en la propiedad de las subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control. [Referencia: párrafos B97 a B99, NIIF 10]

108 La NIC 8 requiere ajustes retroactivos para los cambios en las políticas contables, en la medida en que sea factible, excepto cuando los requerimientos de transición de otra Norma NIIF de Contabilidad requieran otra cosa. La NIC 8 también requiere reexpresiones para corregir errores, las cuales se realizan retroactivamente en la medida en que sea practicable. Los ajustes y las reexpresiones retroactivos no son cambios en el patrimonio sino ajustes al saldo inicial de las ganancias acumuladas, excepto cuando alguna Norma NIIF de Contabilidad requiera el ajuste retroactivo de otro componente de patrimonio. El párrafo 107(b) requiere que la entidad presente en el estado de cambios en el patrimonio, los ajustes totales en cada uno de sus componentes derivados de los cambios en las políticas contables y, por separado, de la corrección de errores. La entidad presentará estos ajustes para cada periodo anterior sobre el que se informa, colocándolos al principio del periodo.

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio o a revelar en las notas

[Referencia: párrafo FCZ318, Fundamentos de las Conclusiones]

109 Una entidad presentará para cada componente del patrimonio, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o revelándolo en las notas, un desglose por cada partida de otro resultado integral [véase el párrafo 107(c)(ii)].

110 Una entidad presentará, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, el importe de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, así como el importe de dividendos por acción correspondiente.

- 111 En el párrafo 107, los componentes de patrimonio incluyen, por ejemplo, cada una de las clases de capitales aportados, el saldo acumulado de cada una de las clases que componen el otro resultado integral y las ganancias acumuladas.
- 112 Los cambios en el patrimonio de una entidad, entre el comienzo y el final del periodo sobre el que se informa, reflejarán el incremento o la disminución en sus activos netos en dicho periodo. Excepto por lo que se refiere a los cambios que procedan de transacciones con los propietarios en su condición de tales (tales como aportaciones de patrimonio, recompras por la entidad de sus propios instrumentos de patrimonio o dividendos) y los costos directamente relacionados con estas transacciones, la variación integral del patrimonio durante el periodo representa el importe total de ingresos y gastos, incluyendo ganancias o pérdidas, generadas por las actividades de la entidad durante el periodo.

Notas

Estructura

[Referencia:

párrafo B112

párrafos FCZ319 a FCZ324, Fundamentos de las Conclusiones]

- 113 Una entidad revelará en las notas:
- (a) información sobre las bases de preparación de los estados financieros (véanse los párrafos 6A a 6N de la NIC 8) y las políticas contables específicas usadas (véanse los párrafos 27A a 27I de la NIC 8);
 - (b) la información requerida por las Normas NIIF de Contabilidad que no haya sido presentada en los estados financieros principales; y
 - (c) otra información que no se presenta en los estados financieros principales, pero que es necesaria para entender cualquiera de ellos (véase el párrafo 20).
- 114 Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática (véase el párrafo B112). Para la determinación de qué constituye forma sistemática, la entidad considerará el efecto sobre la comprensibilidad y comparabilidad de sus estados financieros. Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros principales a cualquier información en las notas con la que esté relacionada. Si los importes revelados en las notas se incluyen en una o varias partidas de los estados financieros principales, una entidad revelará en la nota las partidas de los estados financieros en las que se incluyen los importes.
- 115 Una entidad puede revelar en las notas información sobre las bases de preparación de los estados financieros en general, así como sobre las políticas contables específicas utilizadas en cada sección separada de los estados financieros.

116 Si no se revela en otra parte de la información publicada con los estados financieros, una entidad revelará en las notas:

- (a) el domicilio y forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social);
- (b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades;
- (c) el nombre de la controladora directa y de la controladora última del grupo; y
- (d) si es una entidad de vida limitada, información sobre su duración.
[Referencia: párrafo FCZ32C, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 7]

Medidas del rendimiento definidas por la gerencia

[Referencia:

párrafos B113 a B142

párrafos FC325 a FC390, Fundamentos de las Conclusiones]

Identificación de las medidas de rendimiento definidas por la gerencia

[Referencia:

párrafos B113 a B131

Material complementario, Figura 6—Identificación de las medidas de rendimiento definidas por la gerencia

párrafos FC328 a FC368, Fundamentos de las Conclusiones]

117 Una *medida del rendimiento definida por la gerencia* es un subtotal de los ingresos y gastos que (véanse los párrafos B113 a B122):

- (a) una entidad utiliza en comunicaciones públicas fuera de los estados financieros;
- (b) una entidad utiliza para comunicar a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto; y
- (c) no está incluida en el catálogo del párrafo 118, ni se requiere específicamente que sea presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad.

118 Los subtotales de ingresos y gastos que no constituyen medidas del rendimiento definidas por la gerencia son:

- (a) el resultado bruto, ya sean pérdidas o ganancias (ingresos de actividades ordinarias menos el costo de ventas) u otros subtotales similares (véase el párrafo B123);
- (b) resultados de operación antes de depreciaciones, amortizaciones y deterioros del valor dentro del alcance de la NIC 36;

- (c) resultados de operación e ingresos y gastos de todas las inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
 - (d) para una entidad que aplique el párrafo 73, un subtotal que comprenda el resultado de operación y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión;
 - (e) resultado antes de impuestos a las ganancias; y
 - (f) resultado procedente de operaciones continuadas.
- 119 **La entidad supondrá que cualquier subtotal de ingresos y gastos, que utilice en comunicaciones públicas ajenas a sus estados financieros, comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, a menos que, aplicando el párrafo 120, la entidad refute esta presunción.**
- 120 Se permite a una entidad refutar la presunción descrita en el párrafo 119 y afirmar que un subtotal no comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, pero solo si dispone de información razonable y sustentable que demuestre el fundamento de la afirmación (véanse los párrafos B124 a B131).

Información a revelar sobre las medidas del rendimiento definidas por la gerencia

[Referencia:

párrafos B132 a B142

párrafos FC369 a FC390, Fundamentos de las Conclusiones

Ejemplos Ilustrativos Parte I, Nota 2—Medidas de rendimiento definidas por la gerencia]

- 121 El objetivo de la información a revelar para las medidas de rendimiento definidas por la gerencia es que una entidad proporcione información que ayude a un usuario de los estados financieros a comprender:
- (a) el aspecto del rendimiento financiero que, en opinión de la gerencia, se comunica mediante una medida del rendimiento definida por la gerencia; y
 - (b) cómo se compara la medida del rendimiento definida por la gerencia con las medidas definidas por las Normas NIIF de Contabilidad.
- 122 La entidad revelará información sobre todas las medidas que cumplan la definición de medidas del rendimiento definidas por la gerencia, según el párrafo 117 en una sola nota (véanse los párrafos B132 y B133). Esta nota incluirá una declaración de que las medidas del rendimiento definidas por la gerencia proporcionan la visión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto y no son necesariamente comparables con las medidas que comparten etiquetas o descripciones similares proporcionadas por otras entidades.

- 123 La entidad etiquetará y describirá cada medida del rendimiento definida por la gerencia de forma clara y comprensible que no induzca a error a los usuarios de los estados financieros (véanse los párrafos B134 y B135). Para cada medida del rendimiento definida por la gerencia, la entidad revelará:
- (a) Una descripción del aspecto del rendimiento financiero que, en opinión de la gerencia, comunica la medida del rendimiento definida por ésta. Esta descripción incluirá explicaciones de por qué, en opinión de la gerencia, la medida del rendimiento definida proporciona información útil sobre el rendimiento financiero de la entidad.
 - (b) Cómo se calcula la medida del rendimiento definida por la gerencia.
 - (c) Una conciliación entre la medida del rendimiento definida por la gerencia y el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 o el total o subtotal específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad (véanse los párrafos B136 a B140).
 - (d) El efecto del impuesto a las ganancias (determinado aplicando el párrafo B141) y el efecto sobre las participaciones no controladoras para cada partida revelada en la conciliación requerida por (c).
 - (e) Una descripción de cómo la entidad aplica el párrafo B141 para determinar el efecto del impuesto a las ganancias requerido por (d).
- 124 Si una entidad cambia la forma en que calcula una medida del rendimiento definida por la gerencia, esto supone añadir una nueva medida del rendimiento definida por la gerencia, así como dejar de utilizar una medida del rendimiento definida por la gerencia previamente revelada o cambiar la forma en que determina los efectos en el impuesto a las ganancias de las partidas de conciliación requeridas por el párrafo 123(d), revelará:
- (a) una explicación que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el cambio, incorporación o cese y sus efectos.
 - (b) las razones del cambio, incorporación o cese.
 - (c) la información comparativa reexpresada para reflejar el cambio, la incorporación o el cese, a menos que sea impracticable hacerlo. La selección por parte de una entidad de una medición del rendimiento definida por la gerencia no es una elección de política contable. No obstante, al evaluar si la reexpresión de la información comparativa resulta impracticable, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 50 a 53 de la NIC 8.
- 125 Si una entidad no revelase la información comparativa reexpresada requerida por el párrafo 124(c) porque fuera impracticable hacerlo, revelará este hecho.

Capital

[Referencia: párrafos FCZ391 a FCZ406, Fundamentos de las Conclusiones]

126 Una entidad revelará en las notas información que permita que los usuarios de los estados financieros evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que ella aplica para gestionar el capital.

[Referencia: Ejemplo III-1, Ejemplos Ilustrativos]

127 Para cumplir con el párrafo 126 una entidad revelará en las notas:

- (a) información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión de capital, que incluya:
 - (i) una descripción de qué considera capital a efectos de su gestión;
 - (ii) cuando una entidad está a sujeta a requerimientos externos de capital, la naturaleza de ellos y la forma en que se incorporan en la gestión de capital; y
 - (iii) cómo cumple sus objetivos de gestión de capital.
- (b) datos cuantitativos resumidos acerca de lo que gestiona como capital. Algunas entidades consideran ciertos pasivos financieros (por ejemplo, algunas formas de deuda subordinada) como parte de este capital. Otras entidades consideran este capital excluyendo algunos componentes del patrimonio (por ejemplo, componentes que surgen de las coberturas de flujos de efectivo).
- (c) cualesquiera cambios habidos en (a) y (b) desde el periodo precedente sobre el que se informa.
- (d) si durante el periodo sobre el que se informa ha cumplido con cualquier requerimiento externo de capital al cual esté sujeta.
- (e) cuando la entidad no haya cumplido con alguno de estos requerimientos externos de capital impuestos, las consecuencias de este incumplimiento.

[Referencia: Ejemplo III-2, Ejemplos Ilustrativos]

128 Una entidad basará la información a revelar en las notas del párrafo 127 en la información proporcionada internamente al personal clave de la gerencia.

129 Una entidad puede gestionar su capital de diversas formas y estar sujeta a distintos requerimientos sobre el capital. Por ejemplo, un conglomerado puede incluir entidades que lleven a cabo actividades de seguro y actividades bancarias, y esas entidades pueden operar en diferentes jurisdicciones. Si la información a revelar de forma agregada sobre los requerimientos de capital y de la forma de gestionar este capital no proporcionase información útil o distorsionase la comprensión de los recursos de capital de una entidad por parte de los usuarios de los estados financieros, la entidad revelará información separada sobre cada requerimiento de capital al que esté sujeta.

Otra información a revelar

- 130 Una entidad presentará en el estado de situación financiera o en el estado de cambios en el patrimonio o revelará en las notas:
- (a) para cada clase de capital en acciones:
 - (i) el número de acciones autorizadas;
 - (ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas, pero aún no pagadas en su totalidad;
 - (iii) valor nominal por acción, o una declaración de que las acciones no tienen valor nominal;
 - (iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo sobre el que se informa;
 - (v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afecten a la distribución de dividendos y al reembolso del capital;
 - (vi) las acciones de la entidad mantenidas por ella o por sus subsidiarias; y
 - (vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes; y
 - (b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio.
- 131 Una entidad sin capital en acciones, tal como las que responden a una fórmula de asociación o fiducia, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo 130(a), mostrando los cambios producidos durante el periodo sobre el que se informa en cada una de las categorías que componen el patrimonio, así como los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada categoría.
- 132 Una entidad revelará en las notas:
- (a) el importe de dividendos propuestos o declarados antes de que se autoricen los estados financieros para su emisión, [Referencia: párrafos 3 a 7, NIC 10] pero no reconocidos como una distribución a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, y el importe relacionado por acción; y
 - (b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

Apéndice A

Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la Norma NIIF de Contabilidad.

agregación	La adición en conjunto de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.
clasificación	La organización de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo sobre la base de características compartidas.
desagregación	La separación de una partida en las partes que la componen y que tienen características que no se comparten.
información financiera con propósito general	<p>Informes que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa que es útil para los usuarios principales a la hora de tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones implican, a su vez, decisiones sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la compra, venta o mantenimiento de instrumentos de patrimonio y de deuda; (b) el suministro o cancelación de préstamos y otras formas de crédito; o (c) el ejercicio del derecho a votar sobre las acciones de los gestores de la entidad que afecten al uso de los recursos económicos de la misma, o a influir en ellas de cualquier otro modo. <p>Los informes financieros con propósito general incluyen—pero no se limitan a—los estados financieros con propósito de información general de una entidad y la información financiera a revelar relacionada con la sostenibilidad.</p>
estados financieros con propósito general	Una forma específica de <i>informes financieros con propósito de información general</i> que proporciona información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa.
Normas NIIF de Contabilidad	<p>Normas de contabilidad emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Esas Normas comprenden:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Normas Internacionales de Información Financiera; (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; (c) las Interpretaciones CINIIF; y (d) Interpretaciones SIC.

Las Normas NIIF de Contabilidad se conocían anteriormente como Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, NIIF y Normas NIIF.

[Referencia: párrafos FC424 y FC425, Fundamentos de las Conclusiones]

medida del rendimiento definida por la gerencia

Un subtotal de ingresos y gastos que:

- (a) una entidad utiliza en comunicaciones públicas fuera de los estados financieros;
- (b) una entidad utiliza para comunicar a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto; y
- (c) no se encuentra en el catálogo del párrafo 118 de la NIIF 18, ni se requiere específicamente que se presente o revele por las Normas NIIF de Contabilidad.

información material o con importancia relativa

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito de información general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada entidad específica que informa.

[Referencia:

párrafos 15 y B1 a B5

párrafos FCZ26 a FCZ44, Fundamentos de las Conclusiones

Marco Conceptual párrafo 2.11]

[Nota: Documento de Práctica de las NIIF N° 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa* (Documento de Práctica) proporciona a las entidades que informan guías no obligatorias sobre la realización de juicios sobre materialidad o importancia relativa al preparar los estados financieros con propósito general de acuerdo con las Normas NIIF de Contabilidad. El Documento de Práctica no es una guía obligatoria desarrollada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. No es una Norma. Por ello, no se requiere su aplicación para señalar el cumplimiento con las Normas NIIF de Contabilidad]

notas

Información en los estados financieros proporcionada además de la presentada en los estados financieros principales.

resultado de operación

El total de todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de operación.

otro resultado integral	Partidas de ingresos y gastos (incluidos los ajustes por reclasificación) que se reconocen fuera del resultado del periodo, tal como lo requieren o permiten otras Normas NIIF de Contabilidad.
propietarios	Tenedores de derechos de los acreedores clasificados como patrimonio.
estados financieros principales	El estado (o estados) del rendimiento financiero, el estado de situación financiera, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo.
resultado del periodo	El total de ingresos menos gastos incluidos en el estado del resultado del periodo.
resultado del periodo antes de financiación e impuestos a las ganancias	El total del resultado de las operaciones y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión.
ajustes por reclasificación	Importes reclasificados en el resultado del periodo corriente sobre el que se informa que fueron incluidos en otro resultado integral en el periodo corriente o en periodos anteriores.
resultado integral total	El cambio en el patrimonio durante un periodo sobre el que se informa, que procede de transacciones y otros sucesos, distintos de aquellos cambios derivados de transacciones con los propietarios en su condición de tales.
resumen estructurado útil	<p>Un resumen estructurado proporcionado en un estado financiero principal de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de una entidad que informa que es útil para:</p> <ol style="list-style-type: none"> obtener una visión general comprensible de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de la entidad; realizar comparaciones entre entidades y entre periodos sobre los que se informa de la misma entidad; y identificar partidas o áreas sobre las que los usuarios de los estados financieros pueden pretender obtener información adicional en las notas.

Apéndice B Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la Norma NIIF de Contabilidad. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 132 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma NIIF de Contabilidad.

Requerimientos generales para los estados financieros

Materialidad o importancia relativa

[Referencia:

párrafo 15

párrafos FCZ26 a FCZ44, Fundamentos de las Conclusiones]

- B1 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada entidad específica que informa.
- B2 La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información en cuestión, individualmente o en combinación con otra información, es material o tiene importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados en su conjunto.
- B3 La información se ensombrece si se comunica de forma que hubiera tenido un efecto similar, para los usuarios principales de los estados financieros, que la omisión o expresión inadecuada de esa información. Ejemplos de circunstancias que pueden dar lugar a que información material o con importancia relativa esté siendo ensombrecida son los siguientes:
- (a) la información material o con importancia relativa con respecto a una partida u otro suceso se revela en los estados financieros, pero el lenguaje usado es vago o poco claro;
 - (b) la información material o con importancia relativa con respecto a una partida, transacción u otro suceso está dispersa por los estados financieros;
 - (c) partidas diferentes, transacciones u otros sucesos se agregan inapropiadamente;
 - (d) partidas similares, transacciones u otros sucesos se desagregan inapropiadamente; y

- (e) la comprensibilidad de los estados financieros se reduce como resultado de ocultar información material o con importancia relativa dentro de información no significativa, en la medida en que los usuarios principales no puedan determinar qué información es material o tiene importancia relativa.
- B4 La evaluación de si la información pudiera razonablemente esperarse que influya en las decisiones tomadas por los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad que informa, requiere que una entidad considere las características de los usuarios a la vez que considera también las circunstancias propias de la entidad.
- B5 Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales no tienen la posibilidad de requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben confiar en los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los usuarios principales a quienes se dirigen los estados financieros con propósito general. Los estados financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

Las funciones de los estados financieros principales y de las notas

[Referencia:

párrafos 15 a 24

párrafos FC45 a FC63, Fundamentos de las Conclusiones]

- B6 Con la aplicación del párrafo 17(a), una entidad proporcionará en las notas información necesaria para que los usuarios de los estados financieros comprendan las partidas presentadas en los estados financieros principales. Entre los ejemplos de esta información se incluye:
- (a) desagregación de las partidas de los estados financieros presentados en los estados financieros principales;
 - (b) descripciones de las características de las partidas de los estados financieros principales; y
 - (c) información sobre los métodos, los supuestos y los juicios utilizados en el reconocimiento, la medición y la presentación de las partidas incluidas en los estados financieros principales.
- B7 Aplicando el párrafo 17(b), una entidad complementa los estados financieros principales con la información adicional necesaria para lograr el objetivo de los estados financieros—es decir:
- (a) información requerida específicamente por las Normas NIIF de Contabilidad (véase el párrafo 19)—por ejemplo:

- (i) la información requerida por la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* sobre los activos contingentes y pasivos contingentes no reconocidos de una entidad; y
 - (ii) Información a revelar requerida por la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a revelar* sobre la exposición de una entidad a diversos tipos de riesgos, como el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado; e
- (b) información adicional a la requerida específicamente por las Normas NIIF de Contabilidad (véase el párrafo 20).

Información presentada en los estados financieros principales

- B8 El párrafo 23 explica que una entidad no necesita presentar por separado una partida en un estado financiero principal si hacerlo no es necesario para que el estado proporcione un resumen estructurado útil, incluso si la partida es requerida por las Normas NIIF de Contabilidad. Por ejemplo, una entidad no necesita presentar una partida enumerada en el párrafo 75 si hacerlo no es necesario para que el estado del resultado del periodo proporcione un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos, o una partida enumerada en el párrafo 103 si hacerlo no es necesario para que el estado de situación financiera proporcione un resumen estructurado útil de los activos, pasivos y patrimonio. Si una entidad no presenta las partidas enumeradas en los párrafos 75 y 103, revelará los elementos en las notas si la información resultante es material o con importancia relativa (véase el párrafo 42).
- B9 Por el contrario, aplicando el párrafo 24, una entidad presentará partidas adicionales a las enumeradas en los párrafos 75 y 103 si tales presentaciones son necesarias para que el estado del resultado del periodo proporcione un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos o para que el estado de situación financiera proporcione un resumen estructurado útil de los activos, pasivos y patrimonio (véanse los párrafos B78, B79 y B109 a B111).

Identificación de los estados financieros

[Referencia: párrafos 25 a 27]

- B10 El párrafo 25 requiere que una entidad identifique claramente los estados financieros y los distinga de otra información contenida en el mismo documento publicado. La entidad cumple estos requerimientos suministrando encabezamientos apropiados para las páginas, estados, notas, columnas y similares. Se requiere la utilización del juicio profesional para determinar la mejor forma de proporcionar esta información. Por ejemplo, si una entidad proporciona los estados financieros electrónicamente, tendrá que considerar otras maneras de cumplir con los requerimientos—por ejemplo, mediante el etiquetado digital apropiado de la información proporcionada en los estados financieros.

- B11 Una entidad, a menudo, elabora estados financieros más comprensibles proporcionando información en miles o millones de unidades de la moneda de presentación. Esta práctica será aceptable en la medida en que la entidad revele el grado de redondeo practicado y no omita información material o con importancia relativa al hacerlo.

Congruencia de la presentación, información a revelar y clasificación

[Referencia: párrafo 30]

- B12 El párrafo 30(a) requiere que una entidad cambie la presentación, información a revelar o clasificación de partidas de los estados financieros cuando resulte evidente que otra presentación, información a revelar o clasificación sea más apropiada. Por ejemplo, una adquisición o disposición significativa, o una revisión de los estados financieros, podrían sugerir que éstos necesitan ser cambiados. Se permite que una entidad cambie la presentación, la información a revelar o la clasificación de las partidas de sus estados financieros sólo si el cambio proporciona información más útil para los usuarios de los estados financieros y si es probable que la entidad siga utilizando la presentación, la información a revelar o la clasificación revisada, de modo que la comparabilidad entre periodos no se vea afectada. Cuando se realicen estos cambios, una entidad reclasificará su información comparativa de acuerdo con los párrafos 33 y 34.

Información comparativa

[Referencia:

párrafos 31 a 40

párrafos FCZ64 a FCZ70, Fundamentos de las Conclusiones]

Información comparativa requerida

- B13 En algunos casos, la información narrativa proporcionada en los estados financieros de periodo (o periodos) inmediatamente anterior sobre el que se informa continúa siendo relevante en el periodo actual. Por ejemplo, una entidad revelará en el periodo actual detalles de una disputa legal cuyo resultado era incierto al final del periodo inmediato anterior y que todavía está pendiente de resolución. Los usuarios de los estados financieros se beneficiarán de la información a revelar sobre la incertidumbre existente al final del periodo inmediato anterior, así como de la relativa a los pasos que se han tomado durante el periodo para resolver dicha incertidumbre.

Información comparativa adicional

- B14 Una entidad puede proporcionar información comparativa, además de la información comparativa requerida por las Normas NIIF de Contabilidad, en la medida en que esa información se prepare de acuerdo con estas normas. Esta información comparativa adicional puede consistir en uno o más de los estados financieros principales a los que hace referencia el párrafo 10, pero no necesita comprender un juego completo de estados financieros. Cuando este sea el caso, la entidad revelará en las notas información sobre dichos estados financieros principales adicionales.

- B15 Por ejemplo, una entidad podría presentar un tercer estado (o estados) del rendimiento financiero (presentando de ese modo el periodo corriente sobre el que se informa, el periodo inmediatamente anterior y un periodo comparativo adicional). Sin embargo, no se requiere que la entidad presente un tercer estado de situación financiera, un tercer estado de flujos de efectivo o un tercer estado de cambios en el patrimonio (es decir, un estado financiero adicional comparativo). Se requiere que la entidad revele, en las notas, información comparativa relacionada con ese estado (o estados) del rendimiento financieros.

Agregación y desagregación

Principios de agregación y desagregación

[Referencia:

párrafos 41 a 43

párrafos FC71 a FC80, Fundamentos de las Conclusiones]

Proceso de agregación y desagregación

- B16 Los estados financieros procedentes de entidades que procesan un gran número de transacciones y otros sucesos. Estas transacciones y otros sucesos dan lugar a activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo.
- B17 Para aplicar los requerimientos del párrafo 41, una entidad agregará los artículos basados en características compartidas (es decir, agregará los artículos que tengan características similares) y desagregará los artículos basados en características que no sean compartidas (es decir, desagregará los artículos que tengan características diferentes). Al hacer esto, una entidad:
- (a) identificará los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo que se deriven de transacciones individuales o de otros eventos;
 - (b) clasificará y agregará los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo en partidas en función de sus características (por ejemplo, su naturaleza, su función, su base de medición u otra característica), de forma que se presenten en los estados financieros principales partidas e información a revelar en las notas sobre partidas que tengan al menos una característica similar; y
 - (c) desagregará las partidas en función de características diferentes:
 - (i) en los estados financieros principales, según sea necesario para proporcionar resúmenes estructurados útiles (como se describe en el párrafo 16); y
 - (ii) en las notas, según sea necesario para proporcionar información material o con importancia relativa (como se describe en el párrafo 17).

- B18 La entidad podrá aplicar los pasos de los párrafos B17(a) a B17(c) en orden variable para aplicar los principios de agregación y desagregación del párrafo 41.

Proceso de agregación y desagregación

- B19 Los párrafos B16 a B18 explican que una entidad utiliza su juicio para agregar y desagregar los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de las transacciones individuales y otros eventos basándose en características similares y diferentes. Los párrafos B78 y B110 establecen ejemplos de características que una entidad considera al emitir sus juicios.
- B20 Cuanto más similares sean las características de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo, más probable será que su agregación cumpla la función de los estados financieros principales (es decir, proporcionar resúmenes estructurados útiles, tal como se describe en el párrafo 16) o de las notas (es decir, proporcionar información material o con importancia relativa, tal como se describe en el párrafo 17). Cuanto más diferentes sean las características de los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo, más probable será que la desagregación de las partidas cumpla las funciones de los estados financieros principales o de las notas.
- B21 Las partidas agregadas y presentadas como partidas individuales en los estados financieros principales tendrán al menos una similitud, aparte de cumplir la definición de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo. Sin embargo, dado que la función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados útiles, también es probable que las partidas de los estados financieros principales agreguen partidas que tengan características suficientemente diferentes como para que la información sobre las partidas desagregadas sea material o con importancia relativa.
- B22 Aplicando el párrafo 41, la entidad desagregará las partidas que tengan características diferentes cuando la información resultante sea material o con importancia relativa. Una sola característica diferente podría dar lugar a que la información sobre las partidas desagregadas fuera material o con importancia relativa.
- B23 Por ejemplo, una entidad puede presentar en el estado de situación financiera activos financieros que comprendan inversiones en patrimonio e inversiones en deuda por separado de los activos no financieros. Los activos financieros tienen características diferentes porque tienen distintas bases de medición: algunos se miden al valor razonable con cargo a resultados y otros al costo amortizado. La entidad podría determinar, por tanto, que para ofrecer un resumen estructurado útil es necesario presentar partidas que desagreguen los activos financieros en función de esas bases de medición. Esa desagregación da como resultado una partida que comprende las inversiones en patrimonio y las inversiones en deuda medidas al valor razonable con cambios en resultados y una partida que comprende las inversiones en deuda medidas al costo amortizado. Dado que las inversiones en patrimonio son distintas de las inversiones en deuda, en el sentido de que cada una expone a la entidad a riesgos diferentes, la entidad evaluaría si es necesaria una mayor

desagregación en el estado de situación financiera de los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, distinguiendo entre inversiones en patrimonio e inversiones en deuda, para proporcionar un resumen estructurado útil. De no ser así, y si la información resultante fuera material o con importancia relativa, la entidad necesitaría revelar en las notas las inversiones en patrimonio por separado de las inversiones en deuda. Además, si, por ejemplo, las inversiones en patrimonio tuvieran otras características diferentes, la entidad tendría que desagregar más esas inversiones en patrimonio en las notas si la información resultante fuera material o con importancia relativa.

Descripción de las partidas

[Referencia: Materiales complementarios, Figura 7—Determinación de etiquetas informativas e información para partidas agregadas]

- B24 El párrafo 43 requiere que una entidad etiquete y describa las partidas presentadas o reveladas de forma que representen fielmente las características de la partida. Tales partidas serán a menudo agregaciones de partidas derivadas de transacciones individuales u otros eventos y podrían variar en cuanto a si son agregaciones de partidas para las que la información es material o con importancia relativa y partidas para las que la información no lo es. Concretamente, en los estados financieros principales o en las notas:
- (a) una partida para la que la información es material o con importancia relativa podría agregarse con otras partidas para las que la información también es material o con importancia relativa—una entidad podría proporcionar tal agregación para resumir la información, pero también se le requeriría que revelara información sobre cada partida;
 - (b) una partida para la que la información es material o con importancia relativa, podría agregarse con partidas para las que la información no fuese material o no tuviese importancia relativa: una entidad estaría obligada a proporcionar información sobre partidas desagregadas sólo si la información no material o sin importancia relativa ensombreciera la información material o con importancia relativa; o
 - (c) un elemento para el que la información no es relevante podría agregarse con otros elementos para los que la información no es relevante—una entidad podría proporcionar dicha agregación para completar una lista de elementos y no estaría obligada a revelar información sobre los elementos desagregados, sujeto al párrafo B26(b).
- B25 La entidad etiquetará las partidas presentadas o reveladas como "otras" solo si no puede encontrar una etiqueta más informativa. Ejemplos de cómo una entidad podría encontrar una etiqueta más informativa son:
- (a) si una partida para la que la información es material o con importancia relativa se agrega con partidas para las que la información no es material o no tiene importancia relativa, encontrar una etiqueta que describa la partida para la que la información es material o con importancia relativa; y

- (b) si las partidas para las que la información material o no tiene importancia relativa están agregadas:
 - (i) agregando partidas que compartan características similares y describiéndolas de forma que se representen fielmente las características similares; o
 - (ii) agregando partidas con otras partidas que no comparten características similares y describiéndolas de un modo que represente fielmente las características diferentes de las partidas.

B26 Si una entidad no puede encontrar una etiqueta más informativa que "otros":

- (a) Para cualquier agregación, la entidad utilizará una etiqueta que describa la partida agregada con la mayor precisión posible, por ejemplo, "otros gastos de operación" u "otros gastos financieros".
- (b) Para una agregación que comprenda solo partidas para las que la información no sea material, la entidad considerará si el importe agregado es lo suficientemente grande como para que los usuarios de los estados financieros puedan cuestionarse razonablemente si incluye partidas para las que la información podría ser material o con importancia relativa. En caso afirmativo, la información que resuelva esa duda será información material o con importancia relativa. Por consiguiente, en tales casos, la entidad revelará información adicional sobre los importes, por ejemplo:
 - (i) una explicación de que no se incluyen en los importes partidas cuya información sería material; una explicación de que no se han incluido en los importes partidas cuya información sería material o con importancia relativa; o
 - (ii) una explicación de que el importe comprende varias partidas para las que la información no sería importante, con indicación de la naturaleza y el importe de la partida más importante.

Compensación

[Referencia: párrafos 44 y 45]

B27 El párrafo 44 prohíbe a una entidad compensar activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que lo requiera o lo permita una Norma NIIF de Contabilidad. Por ejemplo, la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* requiere que una entidad valore los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos. El importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos refleja cualquier descuento comercial y rebaja por volumen que la entidad permita. Por el contrario, una entidad puede realizar, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades ordinarias pero que son accesorias a las principales actividades generadoras de ingresos de actividades ordinarias. Una entidad presentaría en los estados financieros principales o revelaría en

las notas los resultados de estas transacciones mediante la compensación de ingresos y gastos relacionados que surgen de la misma transacción, cuando esta presentación o información a revelar refleje la esencia de esa transacción u otro suceso. Por ejemplo:

- (a) una entidad presentará en los estados financieros principales o revelará en las notas las ganancias y pérdidas por la disposición de activos no corriente, deduciendo del importe recibido el importe de la contraprestación por dicha disposición, el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes; y
- (b) una entidad podrá compensar los desembolsos relativos a las provisiones reconocidas de acuerdo con la NIC 37, que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con otra parte (por ejemplo, un acuerdo de garantía de productos cubierto por un proveedor) con los reembolsos relacionados.
[Referencia: párrafo 54, NIC 37]

B28 Además, una entidad presentará de forma neta las ganancias y pérdidas que surgen de un grupo de transacciones similares, por ejemplo, ganancias o pérdidas de moneda extranjera o ganancias o pérdidas que surgen de instrumentos financieros mantenidos para negociar que se incluyen en la misma categoría del estado (o estados) del rendimiento financiero aplicando los párrafos 47 a 68. Sin embargo, la entidad revelará dichas ganancias y pérdidas por separado en las notas si hacerlo proporciona información material o con importancia relativa.

Estado del resultado del periodo

Categorías en el estado del resultado del periodo

[Referencia:

párrafos 47 y 48

párrafos FC81 a FC87, Fundamentos de las Conclusiones]

B29 El párrafo 47 requiere que una entidad clasifique los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo en una de las cinco categorías. La categoría de operación comprende todos los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo que no estén clasificados en las otras categorías (véase el párrafo 52). Los ingresos y gastos clasificados en la categoría de operaciones discontinuadas aplicando el párrafo 68 no están sujetos a los requerimientos para clasificar las partidas de ingresos y gastos en las categorías enumeradas en los párrafos 47(a) a (d). Los ingresos y gastos clasificados en la categoría de impuestos a las ganancias aplicando el párrafo 67 no están sujetos a los requerimientos para clasificar partidas de ingresos y gastos en las categorías enumeradas en los párrafos 47(a) a (c).

Evaluación de las principales actividades de negocio especificadas

[Referencia:

párrafos 49 a 51

párrafos FC94 a FC102, Fundamentos de las Conclusiones]

- B30 El párrafo 49 requiere que una entidad evalúe si invierte en activos o proporciona financiación a los clientes como actividad principal. Una entidad puede tener más de una actividad de negocio principal. Por ejemplo, una entidad que fabrica un producto y también proporciona financiación a los clientes puede determinar que tanto su actividad de fabricación como la de financiación a los clientes son actividades de negocio principales. Para clasificar los ingresos y gastos en las categorías de operación, inversión y financiación, tal y como se requiere en esta Norma, una entidad solo necesita determinar si uno de los dos, o ambos, invertir en activos y proporcionar financiación a los clientes son actividades principales del negocio.
- B31 Entre los ejemplos de entidades que podrían invertir en activos como actividad de negocio principal se incluyen:
- (a) las entidades de inversión según se definen en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*;
 - (b) compañías de propiedades de inversión; y
 - (c) aseguradoras.
- B32 Entre los ejemplos de entidades que podrían proporcionar financiación a los clientes como actividad principal se incluyen:
- (a) bancos y otras instituciones de préstamo;
 - (b) entidades que proporcionan financiación a clientes para permitir que compren los productos de la entidad; y
 - (c) arrendadores que proporcionan financiación a los clientes en arrendamientos financieros.
- B33 El hecho de que invertir en activos o proporcionar financiación a los clientes sea una actividad principal de la entidad es un tema de hecho y no una mera afirmación. La entidad utilizará su juicio para evaluar si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes es una actividad principal del negocio y esa evaluación se basará en pruebas.
- B34 En general, es probable que invertir en activos o proporcionar financiación a los clientes sea una actividad principal de una entidad si ésta utiliza un tipo concreto de subtotal como indicador importante del rendimiento de operación. El tipo concreto de subtotal es un subtotal similar al beneficio bruto (véase el párrafo B123) que incluye los ingresos y gastos que se clasificarían en las categorías de inversión o financiación si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes no fueran actividades de negocio principales.

NIIF 18

- B35 La evidencia de que los subtotales similares al beneficio bruto descritos en el párrafo B123 son indicadores importantes del rendimiento de operación incluye el uso de dichos subtotales para:
- (a) explicar externamente el rendimiento de las operaciones; o
 - (b) evaluar o controlar internamente el rendimiento de las operaciones.
- B36 La información sobre los segmentos puede proporcionar evidencia de que invertir en activos o proporcionar financiación a los clientes es una actividad principal del negocio si una entidad aplica la NIIF 8 *Segmentos de Operación*. Concretamente:
- (a) si un segmento sobre el que debe informarse comprende una única actividad de negocio, esto indica que el rendimiento del segmento sobre el que debe informarse es un indicador importante del rendimiento de operación de la entidad y que la actividad de negocio del segmento sobre el que debe informarse es una actividad principal de la entidad; y
 - (b) si un segmento de operación comprende una única actividad de negocio, ello indica que la actividad de negocio podría ser una actividad principal de la entidad si el rendimiento del segmento de operación es un indicador importante del rendimiento de operación de la entidad, tal como se describe en el párrafo B34.
- B37 La entidad evaluará si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes constituye una actividad principal para la entidad que informa en su conjunto. En consecuencia, la evaluación de si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes es una actividad principal por parte de una entidad que informa que es un grupo consolidado y una entidad que informa que es una de las subsidiarias del grupo consolidado podría tener resultados diferentes.
- B38 La entidad evaluará si invierte como actividad principal en asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas que no se contabilicen utilizando el método de la participación (véanse los párrafos B43(b) a (c) y B44(b) a (c)) por activo individual o utilizando grupos de activos con características compartidas. Si una entidad elabora estados financieros separados tal como se especifica en la NIC 27 *Estados Financieros Separados* y realiza la evaluación por grupos de activos, la entidad utilizará grupos de activos que sean congruentes con las categorías utilizadas para determinar su base de medición aplicando el párrafo 10 de la NIC 27. Una entidad no necesita evaluar si invierte como actividad principal en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas contabilizadas según el método de la participación [véanse los párrafos B43(a) y B44(a)] porque se requiere que clasifique los ingresos y gastos de esas inversiones en la categoría de inversión [véase el párrafo 55(a)].
- B39 La entidad no necesita evaluar si invierte como actividad principal de su negocio en efectivo y equivalentes al efectivo [véase el párrafo 53(b)]. Se requiere que una entidad clasifique los ingresos y gastos procedentes del efectivo y equivalentes al efectivo en la categoría de inversión, a menos que sean de aplicación los párrafos 56(a) o 56(b).

- B40 La entidad evaluará si invierte como actividad principal en otros activos que generen un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad [véase el párrafo 53(c)], para lo cual evaluará un activo individual o grupos de activos con características compartidas. Al realizar la evaluación para los grupos de activos financieros, una entidad utilizará grupos de activos financieros que sean congruentes con las clases de activos financieros identificados por la entidad al aplicar el párrafo 6 de la NIIF 7.
- B41 La entidad evaluará si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes es una actividad principal del negocio basándose en los hechos del momento, de modo que un cambio en el resultado de la evaluación no modifica el resultado de las evaluaciones anteriores. En consecuencia, una entidad clasificará y presentará los ingresos y gastos aplicando el cambio en el resultado de la evaluación de forma prospectiva desde la fecha del cambio y no reclasificará los importes presentados antes de la fecha del cambio. A menos que sea impracticable hacerlo, el párrafo 51(c)(ii) requiere que una entidad revele el importe y la clasificación de las partidas de ingresos y gastos antes y después de la fecha del cambio en el resultado de la evaluación en el periodo actual y el importe y la clasificación en el periodo anterior de partidas cuya clasificación haya cambiado debido al cambio en el resultado de la evaluación.

Operación

[Referencia:

párrafo 52

párrafos FC88 a FC93 y FC407 a FC413, Fundamentos de las Conclusiones]

- B42 El requerimiento de los párrafos 47 a 66 da lugar a que una entidad clasifique los ingresos y gastos procedentes de sus principales actividades de negocio en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, con la excepción de los ingresos y gastos procedentes de inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación. Además, la categoría de operación no se limita a los ingresos y gastos de las principales actividades de negocio de una entidad. Incluye todos los ingresos y gastos que una entidad no clasifique en las otras categorías aplicando los párrafos 53 a 68, incluidos aquellos ingresos o gastos que sean volátiles o no recurrentes.

Inversión

[Referencia:

párrafos 53 a 58

párrafos FC103 a FC147, Fundamentos de las Conclusiones]

Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas

- B43 Los párrafos 53 y 55 establecen los requerimientos para la clasificación de los ingresos y gastos de las inversiones en asociadas y negocios conjuntos. Estas inversiones comprenden:

NIIF 18

- (a) las inversiones en asociadas y negocios conjuntos contabilizadas según el método de la participación, de conformidad con el párrafo 16 de la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* y con el párrafo 10(c) de la NIC 27;
- (b) las inversiones en asociadas y negocios conjuntos (o una parte de ellas) que una entidad opte por medir al valor razonable con cambios en resultados de conformidad con la NIIF 9 aplicando los párrafos 18 a 19 de la NIC 28 y el párrafo 11 de la NIC 27; y
- (c) inversiones en asociadas y negocios conjuntos en estados financieros separados que se contabilicen al costo aplicando el párrafo 10(a) de la NIC 27 o de conformidad con la NIIF 9 aplicando el párrafo 10(b) de la NIC 27.

B44 Los párrafos 53 y 55 también establecen requerimientos para la clasificación de los ingresos y gastos de las subsidiarias no consolidadas. Las inversiones en subsidiarias no consolidadas comprenden:

- (a) inversiones en subsidiarias en estados financieros separados contabilizadas utilizando el método de la participación de acuerdo con el párrafo 10(c) de la NIC 27;
- (b) las inversiones en subsidiarias mantenidas por una entidad de inversión que se miden al valor razonable con cambios en resultados de conformidad con el párrafo 31 de la NIIF 10 y el párrafo 11A de la NIC 27; y
- (c) inversiones en subsidiarias en estados financieros separados que se contabilizan al costo aplicando el párrafo 10(a) de la NIC 27 o de conformidad con la NIIF 9 aplicando el párrafo 10(b) de la NIC 27.

Activos que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad

B45 El párrafo 53(c) requiere que una entidad identifique los activos que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los otros recursos de la entidad. El rendimiento puede ser positivo o negativo.

B46 Los activos que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los otros recursos de la entidad del párrafo 53(c) suelen incluir:

- (a) inversiones en instrumentos de deudas o de patrimonio; y
- (b) propiedades de inversión, y cuentas por cobrar por los alquileres generados por dichas propiedades.

B47 Los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 procedentes de dichos activos suelen incluir:

- (a) intereses;
- (b) dividendos;
- (c) ingresos por alquiler;

- (d) depreciación;
- (e) pérdidas por deterioro de valor y reversiones de pérdidas por deterioro de valor;
- (f) pérdidas y ganancias de valor razonable; y
- (g) ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas del activo, o de su clasificación y nueva medición como mantenido para la venta (véanse los párrafos B60 a B64).

Activos que no generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad

B48 Los activos que una entidad utiliza de forma combinada para producir o suministrar bienes o servicios no generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad. Tales activos suelen incluir:

- (a) propiedades, planta y equipo;
- (b) activos que surgen de la producción o el suministro de bienes y servicios cuyos ingresos y gastos se clasifican en la categoría de operación (por ejemplo, las cuentas por cobrar por dichos bienes y servicios); y
- (c) si la entidad proporciona financiación a los clientes como actividad principal, cualquier préstamo a un cliente.

B49 Los ingresos y los gastos de los activos descritos en el párrafo B48 se clasifican en la categoría de operación – por ejemplo:

- (a) ingresos de actividades ordinarias por bienes o servicios producidos o suministrados por la entidad utilizando una combinación de activos;
- (b) ingresos por intereses
- (c) depreciación y amortización;
- (d) pérdidas por deterioro de valor y reversiones de pérdidas por deterioro de valor;
- (e) ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas del activo, o de su clasificación y nueva medición como mantenido para la venta (véanse los párrafos B60 a B64), y
- (f) ingresos y gastos derivados de una combinación de negocios que incluye activos que darán lugar a ingresos y gastos que se clasificarán en la categoría de operación, como la ganancia en una compra a precios muy ventajosos y las nuevas mediciones de la contraprestación contingente.

Financiación

[Referencia:

párrafos 59 a 66

párrafos FC148 a FC199, Fundamentos de las Conclusiones]

Los pasivos derivados de transacciones que solo plantean la obtención de financiación

- B50 El párrafo 59(a) requiere que una entidad identifique los pasivos que surgen de transacciones que implican solo la obtención de financiación. En tales transacciones, una entidad:
- (a) recibe financiación en forma de efectivo, o la extinción de un pasivo financiero, o la recepción de instrumentos de patrimonio propio de la entidad; y
 - (b) en una fecha posterior, la devolverá a cambio de efectivo o sus propios instrumentos de patrimonio.
- B51 Los pasivos derivados de transacciones que solo plantean la obtención de financiación incluyen:
- (a) un instrumento de deuda que se liquidará en efectivo, como obligaciones, préstamos, pagarés, bonos e hipotecas: una entidad recibe efectivo y devolverá a cambio efectivo;
 - (b) un pasivo en virtud de un acuerdo de financiación de proveedores cuando se da de baja la cuenta por pagar por bienes o servicios: una entidad se libera del pasivo financiero por los bienes o servicios y devolverá efectivo a cambio;
 - (c) un bono que se liquidará mediante la entrega de las acciones de una entidad: una entidad recibe efectivo y devolverá a cambio sus propios instrumentos de patrimonio; y
 - (d) una obligación para que una entidad compre sus propios instrumentos de patrimonio; una entidad recibe sus propios instrumentos de patrimonio y devolverá efectivo a cambio.
- B52 Entre los ejemplos de ingresos y gastos procedentes de dichos pasivos que el párrafo 60 requiere que una entidad clasifique en la categoría de financiación se incluyen:
- (a) gastos por intereses (por ejemplo, sobre instrumentos de deuda emitidos);
 - (b) ganancias y pérdidas por valor razonable (por ejemplo, en un pasivo designado a valor razonable con cambios en resultados del periodo);
 - (c) dividendos sobre acciones emitidas clasificadas como pasivos; e
 - (d) ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas del pasivo (véase el párrafo B61).

Pasivos derivados de transacciones que no plantean solo la obtención de financiación

- B53 El párrafo 59(b), requiere que una entidad identifique los pasivos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación. Dichos pasivos incluyen:
- (a) cuentas por pagar por bienes o servicios que se liquidarán en efectivo—una entidad recibe bienes o servicios, no financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a);
 - (b) pasivos por contratos—una entidad devolverá bienes o servicios, no efectivo o sus propios instrumentos de patrimonio, tal y como se describe en el párrafo B50(b); **[Referencia: NIIF 15 (definición de pasivo por contrato)]**
 - (c) pasivos por arrendamiento—una entidad recibe un activo por derecho de uso, no financiero en la forma descrita en el párrafo B50(a); **[Referencia: NIIF 16 Apéndice A (definición de un arrendamiento)]**
 - (d) pasivos por pensiones de beneficios definidos—una entidad recibe servicios de los empleados, no financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a); **[Referencia: NIC 19 párrafo 8 (definición de planes de beneficios definidos)]**
 - (e) provisiones por retiro de servicio o restauración de activos—una entidad recibe un activo que no es financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a); y
 - (f) una provisión para litigios—una entidad no recibe financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a).
- B54 Entre los ejemplos de ingresos y gastos procedentes de dichos pasivos que el párrafo 61 requiere que una entidad clasifique en la categoría de financiación se incluyen:
- (a) los gastos por intereses de las cuentas por pagar derivadas de la compra de bienes o servicios, aplicando la NIIF 9;
 - (b) los gastos por intereses de un pasivo contractual con un componente de financiación significativo, tal como especifica la NIIF 15;
 - (c) los gastos por intereses de un pasivo por arrendamiento, aplicando la NIIF 16;
 - (d) los gastos (ingresos) netos por intereses de un pasivo (activo) neto por beneficios definidos, aplicando la NIC 19; y
 - (e) el aumento del importe actualizado de una provisión derivado del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento sobre las provisiones, aplicando la NIC 37.
- B55 Entre los ejemplos de ingresos y gastos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación pero que no están en el alcance del párrafo 61, y que por lo tanto se clasifican en la categoría de operación, se incluyen:

- (a) los gastos reconocidos por el consumo de los bienes o servicios adquiridos descritos en el párrafo B54(a);
- (b) el costo de los servicios actuales y pasados derivados de un plan de beneficios definidos, aplicando la NIC 19; y
- (c) las nuevas mediciones del valor razonable de un pasivo por contraprestación contingente en una combinación de negocios reconocida aplicando la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.

Clasificación de los ingresos y gastos de los contratos híbridos que contienen un anfitrión que es un pasivo

[Referencia: Material complementarios, Figura 4—Clasificación de ingresos y gastos de contratos híbridos con pasivos anfitriones]

B56 La forma en que una entidad clasifica los ingresos y gastos de un contrato híbrido con un anfitrión que es un pasivo depende de si el derivado implícito está separado del contrato anfitrión. Si el derivado implícito:

- (a) está separado del pasivo derivado del contrato anfitrión:
 - (i) para el pasivo principal separado—una entidad aplica los requerimientos para los ingresos y gastos procedentes de los pasivos, según se especifica en los párrafos 52, 59 a 61, 64(b), 65 a 66; y
 - (ii) para el derivado implícito separado—una entidad aplica los requerimientos para ingresos y gastos por derivados, según se especifica en los párrafos B70 a B76;
- (b) no está separado del pasivo principal y si el contrato híbrido surge de una transacción que implica solo la obtención de financiación—una entidad aplica los requerimientos para los pasivos que surgen de tales transacciones, según se especifica en los párrafos 52, 60 y 65 a 66;
- (c) no está separado del pasivo anfitrión y si el contrato híbrido no surge de una transacción que solo implique la captación de financiación:
 - (i) si el pasivo principal es un pasivo financiero dentro del alcance de la NIIF 9 que se mide al costo amortizado—una entidad clasifica en la categoría de financiación los ingresos y gastos especificados en el párrafo 60 procedentes del contrato tras el reconocimiento inicial (en lugar de los ingresos y gastos especificados en el párrafo 61) (véase el párrafo B59);
 - (ii) si el contrato híbrido es un contrato de seguro dentro del alcance de la NIIF 17—una entidad aplica los requerimientos de los párrafos 52 y 64(b); y
 - (iii) en otro caso—una entidad aplica los requerimientos para los ingresos y gastos de los pasivos que surgen de dichas transacciones, según se especifica en los párrafos 52 y 61.

- B57 Una entidad aplicará los párrafos B56(b) y B56(c) a todos los contratos híbridos que contengan un pasivo principal para el que el derivado implícito no esté separado, independientemente de si el derivado implícito no está separado por la entidad aplicando el párrafo 4.3.3 de la NIIF 9 o aplicando el párrafo 4.3.5 de la NIIF 9.

Pasivos derivados de contratos de inversión emitidos con características de participación

- B58 El párrafo 64(a) establece los requerimientos para los ingresos y gastos de los pasivos que surgen de los contratos de inversión emitidos con características de participación reconocidos aplicando la NIIF 9. Ejemplos de tales contratos de inversión son:

- (a) un contrato de inversión con características de participación emitido por una aseguradora que no cumpla la definición de la NIIF 17 de contrato de inversión con características de participación discrecional; y
- (b) un contrato de inversión con características de participación emitido por una entidad de inversión.

Ingresos y gastos clasificados en la categoría de operación por una entidad que proporciona financiación a los clientes como actividad principal de su negocio.

- B59 El párrafo 65 requiere que una entidad que proporcione financiación a los clientes como actividad principal clasifique en la categoría de operación los ingresos y gastos procedentes de algunos o todos los pasivos que surjan de transacciones que impliquen solo la captación de financiación. La entidad también aplicará los requerimientos de ese párrafo a los ingresos y gastos procedentes de un derivado relacionado con una operación que solo implique la obtención de financiación, especificados en el párrafo B73(a), pero no a los ingresos y gastos procedentes de un contrato híbrido especificados en el párrafo B56(c)(i).

Baja en cuentas y cambios en la clasificación

[Referencia: párrafos FC200 a FC206, Fundamentos de las Conclusiones]

Baja en cuentas de un activo o pasivo, o clasificación y nueva medición de un activo como mantenido para la venta

- B60 Los párrafos B47(g) y B49(e) hacen referencia a los ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas de un activo, o de su clasificación como mantenido para la venta. La entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas de un activo, o de su clasificación como mantenido para la venta y de cualquier medición posterior mientras estaba mantenido para la venta, en la misma categoría en la que clasificó los ingresos y gastos procedentes del activo inmediatamente antes de su baja en cuentas. Por ejemplo, una entidad clasificará las ganancias y pérdidas:

- (a) en la disposición de propiedades, planta y equipo—en la categoría de operación;

- (b) en la disposición de propiedades de inversión en las que una entidad no invierte como actividad principal de su negocio—en la categoría de inversión; y
- (c) de la nueva medición de una inversión en una asociada previamente contabilizada utilizando el método de la participación en la adquisición por etapas de una subsidiaria—en la categoría de inversión.

B61 La entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas de un pasivo, aplicando los requerimientos de los párrafos 52 y 59 a 60. Por ejemplo, la entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas de un pasivo:

- (a) en la categoría de financiación—si el pasivo surge de una operación que implica solo la captación de financiación por parte de una entidad que no proporciona financiación a los clientes como actividad principal de su negocio; y
 - (b) en la categoría de operación—si, como parte de un acuerdo de financiación a un proveedor, una entidad da de baja un pago a un proveedor y reconoce un pasivo en virtud de ese acuerdo.
- [Referencia: párrafo 44F a 44H, NIC 7]**

Cambio de uso de un activo

B62 Una transacción u otro evento puede cambiar la categoría en el estado del resultado del periodo en la que una entidad clasifica los ingresos y gastos de un activo, sin que el activo sea dado de baja en cuentas. En tales casos, la entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la transacción u otro evento en la categoría en la que clasificó los ingresos y gastos procedentes del activo inmediatamente antes de la transacción o evento. Por ejemplo, una entidad clasificará en la categoría de operación cualquier ingreso o gasto reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias por el traspaso de una propiedad del alcance de la NIC 16 a una propiedad de inversión en el alcance de la NIC 40.

Grupo de activos y pasivos

B63 Los párrafos B60 a B62 establecen los requerimientos para los ingresos y gastos de un activo o pasivo procedentes de su baja en cuentas, clasificación y medición posterior mientras se mantiene para la venta, o de su cambio de uso. Una transacción u otro evento podría dar lugar a estos resultados para un grupo de activos (o un grupo de activos y pasivos) que generaron ingresos y gastos que una entidad clasificó en diferentes categorías inmediatamente antes de la transacción u otro evento. La entidad clasificará los ingresos o gastos derivados de dicha transacción u otro evento:

- (a) en la categoría de inversión si, aparte de los activos por impuestos a las ganancias, todos los activos del grupo generaron ingresos y gastos que la entidad clasificó en la categoría de inversión inmediatamente antes de la transacción u otro evento; y
- (b) en la categoría de operación en caso contrario.

- B64 Por ejemplo, una entidad clasifica:
- (a) en la categoría de operación— las pérdidas y ganancias derivadas de la disposición de una subsidiaria consolidada, si la subsidiaria incluía activos que generaban ingresos y gastos que la entidad clasificó en la categoría de operación inmediatamente antes de la disposición. Las ganancias y pérdidas incluyen la reclasificación del patrimonio al resultado del periodo de las diferencias de cambio requeridas por el párrafo 48 de la NIC 21.
 - (b) en la categoría de operación— una pérdida por deterioro del valor surgida al clasificar un grupo enajenable de elementos como mantenido para la venta por la entidad que aplica la NIIF 5, si el grupo enajenable de elementos incluía activos que generaban ingresos y gastos que la entidad clasificó en la categoría de operación inmediatamente antes de su clasificación como mantenido para la venta.
 - (c) En la categoría de inversión— las pérdidas y ganancias por la enajenación de una subsidiaria consolidada, si los únicos activos de la subsidiaria eran propiedades de inversión en las que la entidad que informa consolidada no invirtió como actividad principal y los activos relacionados con el impuesto a las ganancias. Las ganancias y pérdidas incluyen la reclasificación del patrimonio al resultado del periodo de las diferencias de cambio requeridas por el párrafo 48 de la NIC 21.

Clasificación de las diferencias de cambio y de la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta

[Referencia: párrafos FC207 a FC222, Fundamentos de las Conclusiones]

- B65 Para aplicar el párrafo 47, una entidad clasificará las diferencias de cambio incluidas en el estado del resultado del periodo aplicando la NIC 21 en la misma categoría que los ingresos y gastos de las partidas que dieron lugar a las diferencias de cambio, a menos que el hacerlo suponga un costo o esfuerzo desproporcionado (véase el párrafo B68).
- B66 Por ejemplo, una entidad clasifica las diferencias de cambio en:
- (a) una cuenta por cobrar descrita en el párrafo B48(b) denominada en moneda extranjera, en la misma categoría que los ingresos y gastos de ese activo, es decir, en la categoría de operación; y
 - (b) un instrumento de deuda que sea un pasivo descrito en el párrafo B51(a) denominado en moneda extranjera, en la misma categoría que los ingresos y gastos de ese pasivo, es decir, en la categoría de financiación (a menos que la entidad proporcione financiación a los clientes como actividad principal de su negocio y clasifique los ingresos y gastos del pasivo en la categoría de operación aplicando el párrafo 65).

- B67 La entidad puede clasificar en más de una categoría los ingresos y gastos de una transacción que no implique solo plantear financiación. Por ejemplo, la compra de servicios en una transacción denominada en moneda extranjera y negociada en condiciones de crédito ampliado podría dar lugar a un gasto por la compra de los servicios clasificado en la categoría de operación [véase el párrafo B55(a)] y a unos gastos por intereses clasificados en la categoría de financiación [véase el párrafo B54(a)]. En tales casos, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo B68, la entidad utilizará su juicio para determinar si la diferencia de cambio se relaciona con el Importe clasificado en la categoría de financiación—y lo clasificará en esa categoría—o si se relaciona con el importe clasificado en otra categoría—y lo clasificará en esa categoría. La entidad no asignará entre categorías una diferencia de cambio derivada de un pasivo de una transacción que no implique solo la obtención de financiación. Al realizar sus juicios sobre cómo clasificar las diferencias de cambio, una entidad no necesita clasificar en la misma categoría las diferencias de cambio sobre todos esos pasivos. Sin embargo, una entidad clasificará en la misma categoría las diferencias de cambio sobre pasivos similares.
- B68 Si la aplicación de los requerimientos de los párrafos B65 y B67 implicase un costo o esfuerzo desproporcionado, una entidad clasificará, en su lugar, las diferencias de cambio afectadas en la categoría de operación. La entidad evaluará si clasificar las diferencias de cambio como se describe en los párrafos B65 y B67 supone un costo o esfuerzo desproporcionado para cada partida que dé lugar a diferencias de cambio. La evaluación es específica para los hechos y circunstancias relacionados con cada partida. Si los mismos hechos y circunstancias se refieren a varias partidas, una entidad podría aplicar la misma evaluación a cada una de las partidas.
- B69 Aplicando el párrafo 28 de la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, una entidad podría presentar la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta con otras partidas de ingresos y gastos asociadas a la posición monetaria neta, tales como los ingresos y gastos por intereses y las diferencias de cambio. Si la entidad no presenta la ganancia o pérdida sobre la posición monetaria neta con los ingresos y gastos asociados, clasificará la ganancia o pérdida en la categoría de operación.

Clasificación de las ganancias y pérdidas por derivados e instrumentos de cobertura designados

[Referencia:

Materiales complementarios, Figura 5—Clasificación de ganancias y pérdidas por derivados

párrafos FC223 a FC235, Fundamentos de las Conclusiones]

- B70 El párrafo 47 requiere que una entidad clasifique los ingresos y gastos por categorías en el estado del resultado del periodo. Para aplicar el párrafo 47, una entidad clasificará las pérdidas y ganancias incluidas en el estado del resultado del periodo de un instrumento financiero designado como instrumento de cobertura que aplique la NIIF 9, en la misma categoría que los ingresos y gastos afectados por los riesgos que el instrumento financiero se utilice para gestionar. Sin embargo, si hacerlo así requiriese la extrapolación

de las pérdidas y ganancias, una entidad clasificará todas esas pérdidas y ganancias en la categoría de operación (véanse los párrafos B74 a B75).

- B71 Una entidad clasificará las pérdidas y ganancias de un componente no designado de un instrumento de cobertura designado en la misma categoría que las pérdidas y ganancias del componente designado. La entidad clasificará las partes no efectivas de una ganancia o pérdida en la misma categoría que las partes efectivas.
- B72 La entidad aplicará también los requerimientos del párrafo B70 a las pérdidas y ganancias de un derivado que no esté designado como instrumento de cobertura aplicando la NIIF 9, pero que se utilice para gestionar riesgos identificados. Sin embargo, si hacerlo requiriese la extrapolación de las pérdidas o ganancias (véanse los párrafos B74 a B75) o implicase un costo o esfuerzo desproporcionado, la entidad clasificará en su lugar todas las pérdidas y ganancias del derivado en la categoría de operación.
- B73 La entidad clasificará las pérdidas y ganancias de un derivado que no se utilice para gestionar riesgos identificados:
- (a) en la categoría de financiación, si el derivado se refiere a una transacción que implica únicamente la obtención de financiación (por ejemplo, una opción de compra adquirida que permite a la entidad emisora intercambiar un importe fijo de una moneda extranjera por un número fijo de instrumentos de patrimonio de la entidad), a menos que la entidad que proporciona financiación a los clientes como actividad principal clasifique las pérdidas y ganancias en la categoría de operación aplicando el párrafo B59; y
 - (b) en la categoría de operación, si no se cumplen las condiciones de (a).
- B74 Los párrafos B70 y B72 prohíben la extrapolación de las pérdidas y ganancias de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de los derivados no designados como instrumentos de cobertura. La extrapolación de ganancias y pérdidas puede surgir de situaciones en las que:
- (a) una entidad utiliza dichos instrumentos financieros para gestionar los riesgos de un grupo de partidas con posiciones de riesgo compensables (véase el párrafo 6.6.1 de la NIIF 9 sobre los criterios para que un grupo de partidas sea una partida cubierta admisible); y
 - (b) los riesgos gestionados afectan a partidas de más de una categoría del estado del resultado del periodo.
- B75 Por ejemplo, una entidad puede utilizar un derivado para gestionar tanto el riesgo de moneda extranjera neta sobre los ingresos de actividades ordinarias (clasificados en la categoría de operación) como sobre los gastos por intereses (clasificados en la categoría de financiación). En estos casos, las diferencias de cambio de moneda extranjera sobre los ingresos de actividades ordinarias se compensan con las diferencias de cambio de moneda extranjera sobre gastos por intereses y con las ganancias o pérdidas sobre el derivado. Sin embargo, la entidad clasifica las diferencias de cambio en los ingresos de actividades ordinarias en una categoría diferente a la de las diferencias de cambio en los

gastos por intereses. Para presentar la ganancia o pérdida sobre el derivado en cada categoría, una entidad necesitaría presentar en cada categoría una ganancia o pérdida mayor que la ocurrida sobre el derivado. Aplicando los requerimientos de los párrafos B70 a B73, una entidad no extrapolará las ganancias o pérdidas de esta forma y, en su lugar, clasificará cualquier ganancia o pérdida sobre el derivado en la categoría de operación.

- B76 Los requerimientos de los párrafos B70 a B75 especifican solo cómo clasificar los ingresos y gastos en categorías del estado del resultado del periodo. No prescriben la partida (o partidas) en la que incluir dichos ingresos y gastos, ni anulan los requerimientos de otras Normas NIIF de Contabilidad.

Partidas a presentar en el estado del resultado del periodo o a revelar en las notas

[Referencia:

párrafos 75 a 85

párrafos FC236 a FC276, Fundamentos de las Conclusiones]

- B77 Puede requerirse a una entidad que presente una partida enumerada en el párrafo 75, o especificada en otra Norma NIIF de Contabilidad, en más de una de las categorías enumeradas en el párrafo 47. Por ejemplo, una entidad que no invierta en activos o proporcione financiación a los clientes como actividad principal de su negocio, puede estar obligada a presentar la partida especificada en el párrafo 75(b)(ii), de pérdidas por deterioro del valor determinadas de acuerdo con la Sección 5.5 de la NIIF 9 en:

- (a) la categoría de operación—si se refiere a cuentas por cobrar por bienes y servicios, tal como se describe en el párrafo B48(b); y
- (b) la categoría de inversión—si se refiere a activos financieros que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente del resto de recursos de la entidad, según se describe en el párrafo B46.

- B78 Los párrafos 24 y 41(c) requieren que una entidad presente partidas adicionales en el estado del resultado del periodo si hacerlo es necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos de la entidad. La entidad utilizará su juicio para hacer esta determinación (incluyendo si es necesario desagregar las partidas enumeradas en el párrafo 75). Los párrafos 20 y 41(d) requieren que una entidad desagregue partidas para revelar información material o con importancia relativa en las notas. La entidad también utiliza su juicio para realizar esta determinación. El párrafo 41 requiere que la entidad base sus juicios en una evaluación de si las partidas tienen características que se comparten (características similares) o características que no se comparten (características diferentes). Dichas características incluyen:

- (a) naturaleza (véase el párrafo 80);
- (b) función (papel) dentro de las actividades de negocio de la entidad (véase el párrafo 81);

- (c) persistencia (incluyendo la frecuencia de la partida de ingresos o gastos o si es recurrente o no recurrente);
- (d) base de medición;
- (e) incertidumbre en la medición o en el resultado (u otros riesgos asociados a una partida);
- (f) tamaño;
- (g) ubicación geográfica o entorno regulatorio;
- (h) efectos fiscales (por ejemplo, si se aplican diferentes tasas impositivas a las partidas de ingresos o gastos); y
- (i) si los ingresos o gastos surgen en el reconocimiento inicial de una transacción o evento o de un cambio posterior en la estimación relativa a la transacción o evento.

B79 Los ingresos y gastos que puedan tener características suficientemente diferentes como para que su presentación en el estado del resultado del periodo sea necesaria para proporcionar un resumen estructurado útil o para que su revelación en las notas sea necesaria para proporcionar información material o con importancia relativa incluyen:

- (a) las rebajas de valor de los inventarios, así como las reversiones de dichas rebajas;
- (b) pérdidas por deterioro de valor de propiedades, planta y equipo, así como reversiones de dichas pérdidas por deterioro;
- (c) los ingresos y gastos derivados de las reestructuraciones de las actividades de una entidad, así como las reversiones de las provisiones para reestructuraciones;
- (d) los ingresos y gastos procedentes de las disposiciones de propiedades, planta y equipo;
- (e) los ingresos y gastos procedentes de las disposiciones de inversiones;
- (f) ingresos y gastos por liquidaciones de litigios;
- (g) reversiones de provisiones; y
- (h) ingresos y gastos no recurrentes no incluidos en (a) a (g).

Presentación e información a revelar de los gastos clasificados en la categoría de operación

[Referencia:

párrafos 78 a 85

párrafos FC246 a FC276, Fundamentos de las Conclusiones]

El uso de las características de naturaleza y función

B80 Al determinar cómo utilizar las características de naturaleza y función para suministrar el resumen estructurado más útil según lo requerido por el párrafo 78, una entidad considerará:

- (a) Qué partidas proporcionan la información más útil sobre los principales componentes o impulsores de la rentabilidad de la entidad. Por ejemplo, para una entidad minorista, un componente o impulsor principal de la rentabilidad podría ser el costo de ventas. Presentar una partida de costo de ventas podría proporcionar información relevante sobre si los ingresos de actividades ordinarias generados por la venta de mercancías cubren lo que, para los minoristas, son principalmente costos directos, y con qué margen. Sin embargo, es poco probable que el costo de ventas proporcione información relevante sobre los componentes o impulsores importantes de la rentabilidad si el vínculo entre los ingresos de actividades ordinarias y los costos es menos directo. Por ejemplo, para algunas entidades de servicios, la información sobre los gastos de operación clasificados por naturaleza, como los beneficios a los empleados, podría ser más relevante para los usuarios de los estados financieros porque estos gastos son los principales impulsores de la rentabilidad.
- (b) Qué partidas de los estados financieros representan mejor la forma en que se gestiona el negocio y cómo informa la gerencia internamente. Por ejemplo, una entidad manufacturera gestionada sobre la base de las funciones principales podría clasificar los gastos por funciones a efectos de información interna. Por el contrario, una entidad que tenga una única función predominante, como el suministro de financiación a los clientes, podría determinar que las partidas que comprenden los gastos clasificados por naturaleza proporcionan la información más útil a efectos de la información interna.
- (c) Qué implica la práctica habitual de los sectores industriales. Si las entidades de un sector industrial clasifican los gastos de la misma manera, los usuarios de los estados financieros podrán comparar más fácilmente los gastos entre las entidades de un mismo sector.
- (d) Si la asignación de determinados gastos a las funciones fuera arbitraria hasta el punto de que las partidas presentadas no proporcionarían una representación fiel de las funciones. En tales casos, la entidad clasificará estos gastos por naturaleza.

B81 En algunos casos, una entidad que considere los factores expuestos en el párrafo B80 podría determinar que clasificar y presentar algunos gastos por naturaleza y otros gastos por función proporciona el resumen estructurado más útil. Por ejemplo:

- (a) los factores de los párrafos B80(a) y (b) podrían indicar que la clasificación y presentación de los gastos por funciones proporciona el resumen estructurado más útil. Excepto en el caso de gastos concretos para los que la asignación a funciones sería arbitraria [véase el párrafo B80(d)]; y
- (b) una entidad que tenga dos tipos diferentes de actividades de negocio principales podría clasificar y presentar algunos gastos por función y otros gastos por naturaleza para proporcionar información sobre los principales impulsores de su rentabilidad.

- B82 Si una entidad clasifica y presenta algunos gastos por naturaleza y otros gastos por función en el estado del resultado del periodo, etiquetará las partidas resultantes de forma que se identifique claramente qué gastos se incluyen en cada partida. Por ejemplo, si una entidad incluye algunos beneficios a los empleados en una partida de función y otros beneficios a los empleados en una partida de naturaleza, la etiqueta de la partida de naturaleza identificaría claramente que no incluye todos los beneficios a los empleados (por ejemplo, "beneficios a los empleados distintos de los incluidos en el costo de ventas").
- B83 Aplicando el párrafo 30, una entidad clasificará y presentará los gastos de forma congruente de un periodo sobre el que se informa al siguiente, a menos que sean de aplicación los párrafos 30(a) o 30(b). Por ejemplo, si una entidad presenta el deterioro de valor de la plusvalía como una partida de naturaleza en un ejercicio sobre el que se informa, también presentará cualquier deterioro de valor similar de la plusvalía como una partida de naturaleza en periodos posteriores sobre los que se informe, a menos que sean de aplicación los párrafos 30(a) o 30(b). Si no se produce un deterioro de valor similar de la plusvalía en un periodo posterior, el hecho de que exista un gasto nulo en ese periodo posterior no constituye un cambio en la clasificación y presentación.
- B84 La entidad presentará los gastos por naturaleza o, aplicando el párrafo 83, revelará algunos gastos por naturaleza. Los importes presentados o revelados no necesitan ser los importes reconocidos como gasto en el periodo. Podrían incluir los importes que hayan sido reconocidos como parte del importe en libros de un activo. Si una entidad:
- (a) Presenta importes que no son los importes reconocidos como gasto en el periodo, también presentará una partida adicional para la variación del importe en libros de los activos afectados. Por ejemplo, aplicando el párrafo 39 de la NIC 2, una entidad podría presentar una partida para las variaciones en los inventarios de productos terminados y en curso de fabricación.
 - (b) Revela, aplicando el párrafo 83(b), importes que no fueran los reconocidos como gasto en el periodo, la entidad dará una explicación cualitativa de ese hecho, identificando los activos implicados.

Agregación de gastos de operación

- B85 Para aplicar el párrafo 78, una entidad considerará qué nivel de agregación para los gastos de operación proporciona el resumen estructurado más útil. Por ejemplo, una entidad puede tener varias actividades administrativas (como recursos humanos, informática, legal y contable). Para proporcionar un resumen estructurado útil, la entidad podría agregar los gastos de operación relativos a esas actividades basándose en su característica compartida: todos son gastos por recursos consumidos en actividades de administración. En consecuencia, la entidad podría presentarlos en una partida de los estados financieros etiquetada como "gastos administrativos". La entidad también podría tener gastos por recursos consumidos en actividades de venta. Estos gastos tienen una característica diferente de los gastos administrativos: los gastos de venta surgen de los recursos consumidos en las actividades de venta y los gastos administrativos surgen de los recursos consumidos en las

actividades administrativas. Estas características son lo suficientemente diferentes como para que la desagregación—presentación en partidas separadas para los gastos de venta y los gastos administrativos—sea necesaria para proporcionar un resumen estructurado útil de los gastos de la entidad.

Estado de presentación del resultado integral

Otro resultado integral

[Referencia:

párrafos 88 a 95

párrafos FCZ277 a FCZ284, Fundamentos de las Conclusiones]

- B86 Algunas Normas NIIF de Contabilidad especifican las circunstancias en las que una entidad incluye determinadas partidas fuera del estado del resultado del periodo corriente sobre el que se informa. La NIC 8 especifica dos de estas circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en políticas contables. Otras Normas NIIF de Contabilidad requieren o permiten a una entidad excluir del resultado componentes de otro resultado integral que cumplen la definición de ingresos o gastos del *Marco Conceptual para la Información Financiera* (véase el párrafo B87).
- B87 El Apéndice A define "otro resultado integral". Los componentes de otro resultado integral incluyen:
- (a) cambios en los resultados de revaluación (véase la NIC 16 y la NIC 38);
 - (b) nuevas mediciones de planes de beneficios definidos (véase la NIC 19);
 - (c) las pérdidas y ganancias derivadas de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21);
 - (d) ganancias y pérdidas procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9;
 - (e) ganancias y pérdidas de activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9;
 - (f) la parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de NIIF 9 (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);
 - (g) para pasivos particulares designados como a valor razonable con cambios en resultados, el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo (véase el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9);

- (h) los cambios en el valor temporal de las opciones, cuando se separa el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y se designa como instrumento de cobertura solo los cambios en el valor intrínseco (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9); **[Referencia: párrafos 6.2.4(a), NIIF 9]**
 - (i) los cambios en el valor de los elementos a futuro en los contratos a término, cuando se separa el elemento a futuro y el elemento al contado dentro de ese contrato a término y se designa como instrumento de cobertura solo a los cambios del elemento al contado, así como los cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero, cuando se excluye ese componente en la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9); **[Referencia: párrafo 6.2.4(b), NIIF 9]**
 - (j) gastos e ingresos financieros por contratos de seguro emitidos dentro del alcance de la NIIF 17, que hayan sido excluidos del resultado del periodo cuando los gastos o ingresos financieros por seguros se desglosan para incluir en el resultado del periodo un importe determinado por una asignación sistemática aplicando el párrafo 88(b) de la NIIF 17, o por un importe que elimina las asimetrías contables con los gastos o ingresos financieros por seguros, aplicando el párrafo 89(b) de la NIIF 17; y
 - (k) los gastos o ingresos financieros de contratos de reaseguro mantenidos, que se excluyen del resultado del periodo cuando el total de gastos o ingresos financieros por reaseguros se desglosa para incluir en el resultado de periodo un importe calculado mediante una distribución sistemática, aplicando el párrafo 88(b) de la NIIF 17.
- B88 Los ajustes por reclasificación surgen, por ejemplo, al disponer un negocio en el extranjero (véase la NIC 21), y cuando algún flujo de efectivo previsto cubierto afecta al resultado del periodo (véase el párrafo 6.5.11(d) de la NIIF 9 en relación con la cobertura de flujos de efectivo).
- B89 El párrafo 90 requiere que una entidad presente en el estado que presenta el resultado integral o revelará en las notas los ajustes por reclasificación relativos a los componentes de otro resultado integral. Los ajustes por reclasificación no surgen por cambios en el superávit de revaluación reconocido de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38, o por nuevas mediciones de planes de beneficios definidos reconocidas de acuerdo con la NIC 19. La entidad reconocerá estos componentes en otro resultado integral y no los reclasificará a resultados en periodos posteriores sobre los que se informe. Una entidad puede transferir los cambios en el superávit de revaluación a las ganancias acumuladas en periodos posteriores a medida que se utilice el activo o cuando se dé de baja en cuentas (véanse la NIC 16 y la NIC 38). De acuerdo con la NIIF 9, no surgen ajustes por reclasificación si una cobertura de flujos de efectivo o la contabilización del valor temporal de una opción (o el elemento a plazo de un contrato a término o el diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero) da lugar a

importes que la entidad retira de la reserva para coberturas de flujos de efectivo o de un componente separado del patrimonio, respectivamente, y los incluye directamente en el costo inicial u otro importe en libros de un activo o un pasivo. La entidad transferirá estos importes directamente al activo o al pasivo.

Estado de situación financiera

Clasificación de los activos y pasivos como corrientes o no corrientes

[Referencia: párrafos 96 a 98]

- B90 Con la aplicación del párrafo 96, cuando una entidad suministra bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable, la clasificación separada de los activos y pasivos corrientes y no corrientes, en el estado de situación financiera, proporciona una información útil, al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como capital de trabajo, de los utilizados en las operaciones a largo plazo de la entidad. Esta clasificación separada también pone de relieve los activos que una entidad espera realizar dentro del ciclo de operación corriente y los pasivos que deben liquidarse dentro del mismo periodo.
- B91 Para algunas entidades, como las instituciones financieras, una presentación de los activos y pasivos en orden creciente o decreciente de liquidez proporciona un resumen estructurado más útil que una presentación corriente/no corriente, porque la entidad no suministra bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable.
- B92 Al aplicar el párrafo 96, se permite a una entidad presentar algunos de sus activos y pasivos utilizando una clasificación corriente/no corriente y otros por orden de liquidez cuando hacerlo proporcione un resumen estructurado más útil. La necesidad de mezclar las bases de presentación podría aparecer cuando una entidad realice actividades diferentes.
- B93 La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de una entidad. La NIIF 7 requiere revelar información acerca del desglose de vencimientos de los activos financieros y pasivos financieros. Los activos financieros incluyen las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, y los pasivos financieros las cuentas de acreedores comerciales y otras cuentas por pagar. También será de utilidad la información acerca de la fecha esperada de recuperación de los activos no monetarios, como los inventarios, y la fecha esperada de cancelación de pasivos como las provisiones, con independencia de que se los clasifiquen como corrientes o no corrientes. Por ejemplo, una entidad revelará en las notas los importes de los inventarios que espera realizar después de los 12 meses posteriores al periodo sobre el que informa.

Activos corrientes**[Referencia:****párrafos 99 y 100****párrafo FCZ288, Fundamentos de las Conclusiones]**

- B94 El párrafo 100 requiere que una entidad clasifique como no corrientes todos los activos no clasificados como corrientes. En esta Norma, el término “no corriente” incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza son a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado sea claro.
- B95 El ciclo normal de la operación de una entidad es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo, y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de las operaciones de una entidad no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de 12 meses. Los activos corrientes incluyen activos (tales como inventarios y cuentas comerciales por cobrar) que se venden, consumen o realizan, dentro del ciclo normal de la operación, incluso cuando no se espere su realización dentro del periodo de 12 meses a partir de la fecha del periodo sobre el que se informa. Los activos corrientes también incluyen activos que se mantienen fundamentalmente para negociar (por ejemplo, algunos activos financieros que cumplen la definición de mantenidos para negociar de la NIIF 9) y la parte a corto plazo de los activos financieros no corrientes.

Pasivos corrientes**[Referencia:****párrafos 101 y 102****párrafos FCZ285 a FCZ312, Fundamentos de las Conclusiones]***Ciclo normal de operación [véase el párrafo 101(a)]*

- B96 Algunos pasivos corrientes, tales como las cuentas comerciales por pagar y otros pasivos acumulados (devengados), ya sea por costos de personal o por otros costos de operación, son parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de una entidad. Una entidad clasificará estas partidas de como pasivos corrientes incluso si se van a liquidar después de 12 meses desde la fecha final del periodo sobre el que se informa. Para la clasificación de los activos y pasivos de una entidad se aplicará el mismo ciclo normal de las operaciones. Cuando el ciclo normal de las operaciones de la entidad no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de 12 meses.

Mantenido principalmente con el propósito de negociar [véase el párrafo 101(b)] o que debe liquidarse dentro de los 12 meses siguientes [véase el párrafo 101(c)]

- B97 Otros tipos de pasivos corrientes no son liquidados como parte del ciclo normal de operaciones, pero deben liquidarse dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de terminación del periodo sobre el que se informa o bien se mantienen fundamentalmente con propósitos de negociación. Son ejemplos de este tipo algunos pasivos financieros que cumplen la definición de mantenidos para negociar de acuerdo con la NIIF 9, los sobregiros bancarios, y la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos por

pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas por pagar no comerciales. Los pasivos financieros que proporcionan financiación a largo plazo (es decir, no forman parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operaciones de la entidad) y que no deban liquidarse dentro de los 12 meses siguientes a partir de la fecha del periodo sobre el que se informa, son pasivos no corrientes, sujetos a las condiciones de los párrafos B99 a B103.

B98 Una entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los 12 meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa, incluso si:

- (a) el plazo original del pasivo fuera un periodo superior a 12 meses; y
- (b) se haya obtenido un acuerdo de refinanciación o de reestructuración de los pagos a largo plazo después de la fecha del periodo sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación. **[Referencia: párrafos 3 a7, NIC 10]**

Derecho a diferir la liquidación al menos por 12 meses [párrafo 101(d)]

B99 El derecho de una entidad a diferir la liquidación de un pasivo por al menos 12 meses después del periodo sobre el que se informa debe tener fundamento y, tal como ilustran los párrafos B100 a B103, debe existir al final del periodo sobre el que se informa.

B100 El derecho de una entidad a diferir la liquidación de un pasivo derivado de un acuerdo de préstamo durante al menos 12 meses después del periodo sobre el que se informa puede estar sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones especificadas en dicho acuerdo de préstamo (en adelante, "condiciones pactadas"). A efectos de la aplicación del párrafo 101(d), estas condiciones pactadas:

- (a) Afectan la evaluación sobre la existencia de ese derecho al final del periodo sobre el que se informa – como se ilustra en los párrafos B102 a B103 – si se requiere que la entidad cumpla la condición pactada al final de del periodo sobre el que se informa o antes. Este tipo de condición pactada afecta a la existencia del derecho al final del periodo sobre el que se informa, incluso si el cumplimiento de la condición pactada se evalúa solo después del periodo sobre el que se informa (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad al final del periodo sobre el que se informa, pero cuyo cumplimiento se evalúa solo después de este periodo).
- (b) No afecta la existencia de ese derecho al final del periodo sobre el que se informa si se requiere que la entidad cumpla la condición pactada sólo después de este periodo (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad seis meses después del final de dicho periodo).

B101 Si una entidad tiene el derecho al final del periodo sobre el que se informa de renovar una obligación por, al menos, los 12 meses siguientes después del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no corriente, incluso si,

en otro caso, venciera en un periodo más corto. Si la entidad no tiene ese derecho, no debe considerar la posibilidad de refinanciar la obligación y la clasifica como corriente.

- B102 Cuando una entidad infrinja una condición pactada de un acuerdo de préstamo a largo plazo al final del periodo sobre el que se informa o antes, con el efecto de que el pasivo sea pagadero a la vista, clasificará el pasivo como corriente, incluso si el prestamista acordó, después del periodo sobre el que se informa y antes de la autorización de los estados financieros para su publicación, no exigir el pago como consecuencia de la infracción. La entidad clasifica el pasivo como corriente porque, al final del periodo sobre el que se informa, no tiene derecho a diferir su liquidación durante al menos 12 meses después de esa fecha.
- B103 Sin embargo, una entidad clasificará el pasivo como no corriente si el prestamista hubiese acordado, al final del periodo sobre el que se informa, la concesión de un periodo de gracia que finalice al menos 12 meses después de esa fecha, dentro de cuyo plazo la entidad puede rectificar la infracción y durante el cual el prestamista no puede exigir el reembolso inmediato.
- B104 La clasificación de un pasivo no se verá afectada por la probabilidad de que la entidad ejerza su derecho a diferir la liquidación del pasivo por al menos 12 meses después del periodo sobre el que se informa. Si un pasivo cumple los criterios de los párrafos 101 a 102 para su clasificación como no corriente, se clasificará como no corriente, incluso si la gerencia pretende o espera que la entidad liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa, o incluso si la entidad liquida el pasivo entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha en que se autorizan los estados financieros para su publicación. Sin embargo, en cualquiera de esas circunstancias, la entidad podría necesitar revelar información sobre el calendario de liquidación para permitir a los usuarios de sus estados financieros comprender el impacto del pasivo sobre la situación financiera de la entidad (véanse los párrafos 6C(c) de la NIC 8 y B105(d)).
- B105 Si los sucesos que siguen ocurriesen entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, esos sucesos se revelarán como hechos ocurridos después de la fecha de balance que no implican ajustes, de acuerdo con la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*:
- (a) refinanciación a largo plazo de un pasivo clasificado como corriente (véase el párrafo B98);
 - (b) rectificación de la infracción del contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo B102);
 - (c) concesión, por parte del prestamista, de un periodo de gracia para rectificar la infracción relativa al contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo B103); y
 - (d) liquidación de un pasivo clasificado como no corriente (véase el párrafo B104).

B106 Al aplicar los párrafos 101 a 102 y B96 a B103 una entidad podría clasificar los pasivos derivados de acuerdos de préstamo como no corrientes cuando el derecho de la entidad a diferir la liquidación de esos pasivos esté sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones pactadas dentro de los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa [véase el párrafo B100(b)]. En estas situaciones, la entidad revelará en las notas: información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el riesgo de que los pasivos puedan ser reembolsables en los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa, incluyendo:

- (a) información sobre las condiciones pactadas (incluyendo la naturaleza de éstas y cuándo se requiere que la entidad las cumpla), así como el importe en libros de los pasivos relacionados.
- (b) los hechos y circunstancias, si los hay, que indiquen que la entidad puede tener dificultades para cumplir con las condiciones pactadas – por ejemplo, que la entidad haya actuado durante o después del periodo sobre el que se informa para evitar o reducir una posible infracción. Estos hechos y circunstancias también podrían incluir el hecho de que la entidad no hubiera cumplido con las condiciones pactadas si se evaluara su cumplimiento en función de las circunstancias de la entidad al final del periodo sobre el que se informa.

[Nota: Los párrafos 81 a 83 del Documento de Práctica de las NIIF N° 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa* ofrecen orientaciones no obligatorias sobre la evaluación de la materialidad o importancia relativa de la información sobre las condiciones pactadas.]

Liquidación [párrafos 101(a), 101(c) y 101(d)]

B107 A efectos de clasificar un pasivo como corriente o no corriente, el término liquidación se refiere a una transferencia a la contraparte que dé lugar a la extinción del pasivo. La transferencia podría ser de:

- (a) efectivo u otros recursos económicos – por ejemplo, bienes o servicios; o
- (b) instrumentos de patrimonio propio de la entidad, a menos que se aplique el párrafo B108.

B108 Las condiciones de un pasivo que podrían, a opción de la contraparte, dar lugar a su liquidación mediante la transferencia de instrumentos de patrimonio propio de la entidad no afectan a su clasificación como corriente o no corriente si, aplicando la NIC 32, la entidad clasifica la opción como un instrumento de patrimonio, reconociéndolo por separado del pasivo como un componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto.

Partidas a presentar en el estado de situación financiera o a revelar en las notas

[Referencia:

párrafos 103 a 106

párrafos FC313 a FC315, Fundamentos de las Conclusiones]

- B109 Los párrafos 24 y 41(c) requieren que una entidad presente partidas adicionales en el estado de situación financiera si hacerlo es necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de los activos, pasivos y patrimonio de la entidad. La entidad utilizará su juicio para hacer esta determinación (incluyendo si es necesario desagregar las partidas enumeradas en el párrafo 103). El párrafo 41 requiere que la entidad base sus juicios en una evaluación de si las partidas tienen características que se comparten (características similares) o características que no se comparten (características diferentes). Para las partidas adicionales de los activos y pasivos, la entidad basará sus juicios en una evaluación de la naturaleza o función de los activos o pasivos. Las características enumeradas en los párrafos B110(c) a (k) pueden ayudar a una entidad a identificar la naturaleza o función de los activos y pasivos.
- B110 Los párrafos 20 y 41(d) requieren que una entidad desagregue partidas para revelar información material o con importancia relativa en las notas. Una entidad utiliza su juicio para hacerlo basándose en una evaluación de si las partidas tienen características que se comparten (características similares) o características que no se comparten (características diferentes). Dichas características incluyen:
- (a) naturaleza;
 - (b) función (papel) dentro de las actividades de negocio de la entidad;
 - (c) la duración y el calendario de recuperación o liquidación (incluyendo si un activo o pasivo se clasifica como corriente o no corriente o si su recuperación o liquidación forma parte del ciclo de operaciones de la entidad);
 - (d) liquidez;
 - (e) base de medición;
 - (f) incertidumbre en la medición o en el resultado (u otros riesgos asociados a una partida);
 - (g) tamaño;
 - (h) ubicación geográfica o entorno regulatorio;
 - (i) tipo, por ejemplo, el tipo de bien, servicio o cliente;
 - (j) los efectos fiscales: por ejemplo, si los activos o pasivos tienen bases imponibles diferentes; y
 - (k) restricciones en el uso de un activo o en la transferibilidad de un pasivo.

NIIF 18

- B111 Los activos, pasivos y elementos del patrimonio que puedan tener características lo suficientemente diferentes como para que su presentación en el estado de situación financiera sea necesaria para proporcionar un resumen estructurado útil o su revelación en las notas sea necesaria para proporcionar información material o con importancia relativa incluyen:
- (a) las propiedades, planta y equipo desagregadas por clases, de acuerdo con la NIC 16;
 - (b) las cuentas por cobrar desagregadas en importes por cobrar de clientes comerciales, importes por cobrar de partes relacionadas, anticipos y otros importes;
 - (c) los inventarios desagregados, aplicando la NIC 2, en partidas como mercancías, suministros de producción, materiales, productos en curso y productos terminados;
 - (d) las cuentas comerciales por pagar desagregadas, aplicando la NIC 7, para proporcionar por separado los importes de aquellas cuentas por pagar que forman parte de los acuerdos de financiación de proveedores;
 - (e) las provisiones desagregadas según su naturaleza, como, por ejemplo, las provisiones para beneficios a los empleados, las obligaciones por retiro de servicio u otras partidas; y
 - (f) el capital y las reservas desagregadas en varias clases, tales como capital pagado, primas de emisión y reservas.

Notas

Estructura

[Referencia:

párrafos 113 a 116

párrafos FCZ319 a FCZ324, Fundamentos de las Conclusiones]

- B112 El párrafo 114 requiere que una entidad presente las notas de una forma sistemática, en la medida de lo posible. Ejemplos de ordenamiento y agrupación sistemática de las notas incluyen:
- (a) dar importancia a las áreas de sus actividades que una entidad considera que son más importantes para la comprensión de su rendimiento financiero y situación financiera, tal como agrupar información sobre actividades de negocio concretas;
 - (b) agrupar información sobre partidas que se miden de una forma similar, tal como los activos medidos a valor razonable; o
 - (c) seguir el orden de las partidas del estado (o estados) del rendimiento financiero y del estado de situación financiera, tal como:
 - (i) declaración del cumplimiento con las Normas NIIF de Contabilidad (véase el párrafo 6B de la NIC 8);

- (ii) información sobre las políticas contables materiales o con importancia relativa (véase el párrafo 27A de NIC 8);
- (iii) información de apoyo para las partidas presentadas en el estado de situación financiera, el estado (o estados) del rendimiento financiero y el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo, en el orden en que se presenta cada estado y cada partida; y
- (iv) otra información a revelar, incluyendo:
 - (1) pasivos contingentes (véase la NIC 37) y compromisos contractuales no reconocidos; y
 - (2) información a revelar no financiera, por ejemplo, los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero (véase la NIIF 7).

Medidas definidas por la gerencia sobre el rendimiento de la gestión

[Referencia:

párrafos 117 a 125

párrafos FC325 a FC390, Fundamentos de las Conclusiones]

Identificación de las medidas de rendimiento definidas por la gerencia

[Referencia:

párrafos 117 a 120

párrafos FC328 a FC368, Fundamentos de las Conclusiones]

- B113 El párrafo 117 define las medidas sobre el rendimiento definidas por la gerencia. La entidad puede no tener medidas de rendimiento definidas por la gerencia, tener una medida de rendimiento definida por la gerencia o más de una. Por ejemplo, una entidad que comunica públicamente su rendimiento financiero a los usuarios de los estados financieros utilizando únicamente los totales y subtotales que deben presentarse o revelarse según las Normas NIIF de Contabilidad no tiene una medida del rendimiento definida por la gerencia.
- B114 Para cumplir la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia, la medida debe comunicar a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Por ejemplo, si un subtotal de ingresos y gastos que se refiere a un segmento sobre el que debe informarse revelado de conformidad con la NIIF 8 no proporciona información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, ese subtotal no puede cumplir la definición de una medida del rendimiento definida por la gerencia.
- B115 Sin embargo, a veces un subtotal de ingresos y gastos que se refiera a un segmento sobre el que deba informarse podría proporcionar información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Por ejemplo, si un segmento sobre el que debe informarse contiene una única actividad principal de la entidad y en el estado del resultado del periodo, y se

presenta un subtotal de los ingresos y gastos relativos a ese segmento, ello indicaría que el subtotal proporciona información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. En tales casos, un subtotal de los ingresos y gastos relacionados con ese segmento sobre el que se debe informar cumpliría la definición de una medida del rendimiento definida por la gerencia si cumpliera con las otras partes de la definición de una medida del rendimiento definida por la gerencia.

Subtotales de ingresos y gastos

B116 Una medida del rendimiento definida por la gerencia es un subtotal de ingresos y gastos. Entre los ejemplos de medidas que no son medidas del rendimiento definidas por la gerencia porque no son subtotales de los ingresos y gastos se incluyen:

- (a) subtotales de solo ingresos o solo gastos (por ejemplo, una medida independiente de ingresos de actividades ordinarias ajustados que no forme parte de un subtotal que también incluya gastos);
- (b) activos, pasivos, patrimonio o combinaciones de estos elementos;
- (c) ratios financieras (por ejemplo, rentabilidad de los activos) (véase el párrafo B117);
- (d) medidas de liquidez o flujos de efectivo (por ejemplo, flujo de efectivo libre); o
- (e) medidas de desempeño no financiero.

B117 Una razón financiera no es una medida de rendimiento definida por la gerencia, porque no es un subtotal de ingresos y gastos. Sin embargo, un subtotal que sea el numerador o el denominador en una razón financiera es una medida del rendimiento definida por la gerencia si el subtotal cumpliera la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia si no formara parte de un coeficiente. En consecuencia, una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 121 a 125 a dicho numerador o denominador.

B118 Un subtotal de ingresos y gastos que cumpla la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia del párrafo 117 es una medida del rendimiento definida por la gerencia, se presente o no en el estado del resultado del periodo.

Comunicaciones públicas

B119 Un subtotal cumple la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia solo si una entidad lo utiliza en comunicaciones públicas al margen de sus estados financieros. Las comunicaciones públicas incluyen los comentarios de la gerencia, los comunicados de prensa y las presentaciones a inversores. A efectos de definir las mediciones del rendimiento definidas por la gerencia, se consideran excluidas de las comunicaciones las comunicaciones orales, las transcripciones escritas de comunicaciones orales y las publicaciones en medios sociales.

- B120 Las medidas del rendimiento definidas por la gerencia se refieren al mismo periodo sobre el que se informa que los estados financieros. En concreto, un subtotal:
- (a) relativo a los estados financieros intermedios, pero no a los estados financieros anuales solo puede ser una medida del rendimiento definida por la gerencia en los estados financieros intermedios; y
 - (b) relativo a los estados financieros anuales, pero no a los estados financieros intermedios solo puede ser una medida del rendimiento definida por la gerencia en los estados financieros anuales.
- B121 Una entidad considerará únicamente las comunicaciones públicas relacionadas con el periodo sobre el que se informa para identificar las medidas del rendimiento definidas por la gerencia para ese periodo, a menos que, como parte de su proceso de información financiera, emita habitualmente dichas comunicaciones públicas después de la fecha de emisión de sus estados financieros. Si ese es el caso, una entidad considerará las comunicaciones públicas relacionadas con el periodo anterior sobre el que se informa para identificar las medidas de rendimiento definidas por la gerencia para el periodo sobre el que se informa actual.
- B122 Sin embargo, no se requiere que una medida utilizada en las comunicaciones públicas relacionadas con el periodo sobre el que se informa anterior se identifique como una medida del rendimiento definida por la gerencia para el periodo sobre el que se informa actual si existen pruebas que indiquen que no se incluirá en las comunicaciones públicas que se emitirán en relación con el periodo sobre el que se informa actual. Si dicha medida se hubiera revelado como una medida del rendimiento definida por la gerencia en el anterior periodo sobre el que se informa y no se identificara como tal para el actual periodo sobre el que se informa, se trataría de un cambio o de un cese de una medida del rendimiento definida por la gerencia a la que se aplican los requerimientos de información a revelar del párrafo 124.

Subtotales similares al resultado bruto

- B123 De acuerdo con el párrafo 118(a), los subtotales similares al resultado bruto no son medidas de rendimiento definidas por la gerencia. Un subtotal es similar al resultado bruto cuando muestra las diferencias entre un tipo de ingresos de actividades ordinarias y los gastos directamente relacionados en los que se ha incurrido para generar dichos ingresos de actividades ordinarias. Algunos ejemplos son:
- (a) ingreso neto por intereses;
 - (b) ingreso neto por tarifas y comisiones;
 - (c) resultado del servicio de seguros;
 - (d) resultado financiero neto (ingresos por inversiones menos ingresos y gastos por financiación de seguros); y
 - (e) resultado neto por arrendamientos.

Presunción sobre comunicar la opinión de la gerencia

- B124 El párrafo 119 establece que un subtotal de ingresos y gastos utilizado en comunicaciones públicas fuera de sus estados financieros se presume que comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Aplicando el párrafo 120, se permite a una entidad refutar esa presunción si tiene información razonable y sustentable disponible que demuestre que:
- (a) el subtotal no comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto (véanse los párrafos B125 a B128); y
 - (b) la entidad tiene una razón para utilizar el subtotal en sus comunicaciones públicas distinta de la de comunicar la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto (véase el párrafo B129).
- B125 Ejemplos de información razonable y sustentable que demuestran que un subtotal no comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de una entidad en su conjunto son:
- (a) una entidad que comunica el subtotal sin prominencia (véase el párrafo B126); y
 - (b) que la gerencia no utilice el subtotal internamente para evaluar o controlar el rendimiento financiero de la entidad (véanse los párrafos B127 a B128).
- B126 El hecho de que una entidad comunique un subtotal sin prominencia es un tema de juicio basado en una serie de factores, por ejemplo:
- (a) la amplitud de las referencias al subtotal: pocas referencias indican falta de prominencia, numerosas referencias indican prominencia; y
 - (b) el contenido de los comentarios o análisis sobre el subtotal o que se basen en él, por ejemplo:
 - (i) una descripción del subtotal como información que no comunica la opinión de la gerencia y que se proporciona solo en respuesta a solicitudes frecuentes de algunos usuarios de los estados financieros indica falta de prominencia;
 - (ii) el uso del subtotal para apoyar el análisis y los comentarios de la gerencia sobre el rendimiento financiero de la entidad y para proporcionar explicaciones sobre las razones de los cambios en el subtotal de un periodo a otro indica prominencia; y
 - (iii) la comparación del subtotal con los subtotales de los competidores o los sectores industriales de referencia indica prominencia.

- B127 El uso por parte de la gerencia de un subtotal para evaluar o controlar un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto demuestra que el subtotal comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Sin embargo, si la gerencia utiliza un subtotal internamente, pero no en las comunicaciones públicas de una entidad, dicho subtotal no cumple la definición de una medida de rendimiento definida por la gerencia.
- B128 La entidad podría ajustar un subtotal comunicado en sus comunicaciones públicas para su uso interno por la gerencia con el fin de evaluar o controlar el rendimiento financiero de la entidad. En tales casos, la entidad aplicará su juicio para evaluar si el subtotal que utiliza internamente es suficientemente similar al subtotal que utiliza en sus comunicaciones públicas, de forma que se aplique el párrafo B127. Cuanto más similares sean los subtotales, más probable será que el subtotal utilizado en las comunicaciones públicas de la entidad comunique a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto.
- B129 Ejemplos de información razonable y sustentable que demuestren que una entidad tiene una razón para utilizar un subtotal en sus comunicaciones públicas que no sea la de comunicar a los usuarios de sus estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto son que el subtotal:
- (a) sea requerido en una comunicación pública por ley o regulación;
 - (b) comunica el rendimiento relacionado con los estados financieros preparados de acuerdo con un marco conceptual de contabilidad distinto de las Normas NIIF de Contabilidad;
 - (c) se utiliza en una comunicación pública para satisfacer una solicitud de una parte externa; o
 - (d) se utiliza en una comunicación pública con el propósito de comunicar información distinta del rendimiento financiero.
- B130 El párrafo 120 se aplica a un subtotal y no a las partidas individuales de ingresos y gastos que lo componen. En consecuencia, una entidad no puede afirmar que un subtotal no comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto basándose en información que demuestre que una partida (o partidas) individual de ingresos o gastos dentro del subtotal no representa tal opinión.
- B131 Una entidad podría cambiar el uso de un subtotal para comunicar a los usuarios de sus estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Como resultado, un subtotal podría convertirse en una medida del rendimiento definida por la gerencia, o dejar de serlo. El requerimiento requiere juicio para identificar si una medida no identificada originalmente como medida del rendimiento definida por la gerencia se ha convertido en una, o si una medida previamente identificada como medida del rendimiento definida por la gerencia ha dejado de serlo. Por ejemplo, una entidad puede ser requerida por un regulador para

que informe sobre un subtotal concreto que, cuando se utiliza por primera vez, no comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Con el tiempo, el proceso de elaboración del subtotal podría llevar a la gerencia a utilizar la medida internamente para evaluar y supervisar el rendimiento financiero de la entidad o a ampliar los comentarios y las explicaciones en las comunicaciones públicas más allá de los requerimientos regulatorios, con el resultado de que la medida cumple la definición de una medida de rendimiento definida por la gerencia.

Información a revelar sobre las medidas del rendimiento definidas por la gerencia

[Referencia:

párrafos 121 a 125

párrafo FC369 a FC390, Fundamentos de las Conclusiones]

Nota única informativa sobre las medidas de rendimiento definidas por la gerencia

- B132 El párrafo 122 requiere que una entidad incluya en una única nota toda la información sobre las medidas del rendimiento definidas por la gerencia requeridas por los párrafos 121 a 125. Si una entidad también revelase otra información en esa nota, la información de la nota se etiquetará de forma que distinga claramente la información requerida por los párrafos 121 a 125 de esa otra información.
- B133 Por ejemplo, si una entidad aplica la NIIF 8 y la información sobre segmentos sobre los que deba informar incluye una medida del rendimiento definida por la gerencia, la entidad podrá revelar la información requerida sobre la medida del rendimiento definida por la gerencia en la misma nota que la demás información sobre segmentos sobre los que deba informar, siempre que la entidad:
- (a) incluya en esa nota la información requerida por los párrafos 121 a 125 para todas sus medidas del rendimiento definidas por la gerencia y, para cumplir los requerimientos del párrafo B132, etiquete la información de la nota de forma que distinga claramente la información requerida por los párrafos 121 a 125 de la información requerida por la NIIF 8; o
 - (b) proporcione una nota separada que incluya la información requerida para todas sus medidas de rendimiento definidas por la gerencia, incluidas aquellas para las que la entidad incluya información en la información por segmentos sobre la que deba informar.

Una forma clara y comprensible

- B134 El párrafo 123 requiere que una entidad etiquete y describa sus medidas del rendimiento definidas por la gerencia de una forma clara y comprensible que no induzca a error a los usuarios de los estados financieros. Para proporcionar tal descripción, una entidad revelará información que permita a un usuario de

los estados financieros comprender las partidas de ingresos o gastos incluidas y excluidas del subtotal. Por lo tanto, una entidad:

- (a) etiquetará y describirá la medición de forma que represente fielmente sus características de acuerdo con el párrafo 43 (véase el párrafo B135); y
- (b) proporcionará información específica sobre las medidas de rendimiento definidas por la gerencia, es decir:
 - (i) si la entidad ha calculado la medida de forma distinta a la utilización de las políticas contables que empleó para las partidas del estado o estados de rendimiento financiero, la entidad indicará ese hecho y los cálculos que ha utilizado para la medida; y
 - (ii) si, además, el cálculo de la medida difiere de las políticas contables requeridas o permitidas por las Normas NIIF de Contabilidad, la entidad indicará ese hecho adicional y, si fuera necesario, una explicación del significado de los términos que utiliza [véase el párrafo B135(b)].

B135 Para etiquetar y describir la medición de forma que represente fielmente sus características, la entidad:

- (a) etiquetará la medida de forma que represente las características del subtotal (por ejemplo, utilizando la etiqueta "resultado de operación antes de gastos no recurrentes" solo para un subtotal que excluya del resultado de operación todos los gastos identificados por la entidad como no recurrentes); y
- (b) explicará el significado de los términos que utiliza en sus descripciones y que son necesarios para comprender el aspecto del rendimiento financiero que se comunica (por ejemplo, explicará cómo define la entidad los "gastos no recurrentes").

Conciliación con el total o subtotal más directamente comparable

B136 El párrafo 123(c) requiere que una entidad concilie cada medida del rendimiento definida por la gerencia con el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 o con el total o subtotal específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad. Por ejemplo, una entidad que revele en las notas una medida del rendimiento del resultado de operación ajustado definida por la gerencia conciliará esa medida con el resultado de operación. Al agregar o desagregar las partidas de conciliación reveladas, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 41 a 43.

B137 Para cada partida de conciliación, la entidad revelará:

- (a) el importe (o importes) relacionado con cada partida en el estado o estados de rendimiento financiero; y

- (b) una descripción de cómo se calcula la partida y cómo contribuye a que la medida del rendimiento definida por la gerencia proporcione información útil (véanse los párrafos B138 a B140), si es necesario para suministrar la información requerida por los párrafos 123(a) y 123(b).

B138 La descripción requerida en el párrafo B137(b) se requiere si hay más de una partida de conciliación y cada partida se calcula utilizando un método diferente o contribuye a proporcionar información útil de forma distinta. Por ejemplo, una entidad podría excluir de una medida del rendimiento definida por la gerencia varias partidas de gastos, algunas porque se identificaron como ajenas al control de la gerencia y otras porque se identificaron como no recurrentes. En tales casos, se requeriría revelar qué partidas contribuyeron a cada tipo de ajuste para explicar cómo la medida del rendimiento definida por la gerencia proporciona información útil.

B139 Una única explicación podría aplicarse a más de una partida o podría aplicarse a todas las partidas de conciliación de forma colectiva. Por ejemplo, una entidad podría excluir varias partidas de ingresos o gastos al calcular una medida del rendimiento definidas por la gerencia basándose en una aplicación específica para la entidad de la expresión "no recurrentes". En tal caso, una única explicación que incluya la definición de "no recurrente" de la entidad que se aplique a todas las partidas conciliatorias podría satisfacer el requerimiento del párrafo B137(b).

B140 Aplicando el párrafo 123(c), se permite a una entidad conciliar una medida del rendimiento definida por la gerencia con un total o subtotal que no se presente en el estado o estados de rendimiento financiero. En tales casos, una entidad:

- (a) conciliará ese total o subtotal con el total o subtotal más directamente comparable presentado en el estado o estados del rendimiento financiero; y
- (b) no se le requiere que revele la información requerida por los párrafos 123(d) y 123(e) para la conciliación en (a).

Efecto del impuesto a las ganancias para cada partida revelada en la conciliación

B141 Una entidad está requerida por el párrafo 123(d) a revelar el efecto del impuesto sobre las ganancias para cada partida revelada en la conciliación entre una medida del rendimiento definida por la gerencia y el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 o el total o subtotal específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad. La entidad determinará el efecto del impuesto a las ganancias requerido por el párrafo 123(d), calculando los efectos del impuesto a las ganancias de la transacción o transacciones subyacentes:

- (a) al tipo o tipos impositivos legales aplicables a la transacción o transacciones en la jurisdicción o jurisdicciones fiscales afectadas;

- (b) basándose en una asignación proporcional razonable de los impuestos corrientes y diferidos de la entidad en la jurisdicción o jurisdicciones fiscales en cuestión; o
- (c) el uso de otro método que logre una asignación más adecuada a las circunstancias.

B142 Si, aplicando el párrafo B141, una entidad utiliza más de un método para calcular los efectos del impuesto a las ganancias de las partidas conciliatorias, revelará cómo ha determinado los efectos fiscales para cada partida conciliatoria.

APÉNDICE C Fecha de vigencia y transición

Este Apéndice forma parte integrante de la Norma NIIF de Contabilidad.

Fecha de vigencia

[Referencia: párrafos FC414 a FC416, Fundamentos de las Conclusiones]

- C1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores revelará este hecho en las notas.

Transición

[Referencia: párrafos FC417 a FC423, Fundamentos de las Conclusiones]

- C2 La entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva aplicando la NIC 8. Sin embargo, no se requiere que una entidad presente la información cuantitativa especificada en el párrafo 28(f) de la NIC 8. Una entidad que aplique la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* no se le requiere presentar la información cuantitativa exigida por el párrafo 178(f) de la NIIF 19.
- C3 En sus estados financieros anuales, la entidad revelará, para el periodo comparativo inmediatamente anterior a aquel en que se aplique por primera vez esta Norma, una conciliación para cada partida de la cuenta de resultados entre:
- (a) los importes reexpresados presentados aplicando esta Norma; y
 - (b) los importes presentados anteriormente aplicando la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.
- C4 Si una entidad aplica la NIC 34 en la preparación de estados financieros intermedios condensados en el primer año de aplicación de esta Norma, dicha entidad presentará en los estados financieros intermedios condensados cada partida que espere utilizar en la aplicación de la Norma y los subtotales requeridos por los párrafos 69 a 74 de esta Norma, a pesar de los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 34. La entidad no aplicará los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 34 para encabezamientos y subtotales en los estados financieros intermedios condensados hasta que haya emitido su primer conjunto de estados financieros anuales preparados de acuerdo con esta Norma.
- C5 Si una entidad aplica la NIC 34 en la elaboración de estados financieros intermedios en el primer año de aplicación de esta Norma, revelará, como parte de la información requerida por el párrafo 16A(a) de la NIC 34, conciliaciones para cada partida presentada en el estado del resultado del periodo para los periodos comparativos inmediatamente anteriores al actual y al acumulado actual. Las conciliaciones que se establecen entre:

- (a) los importes reexpresados presentados aplicando las políticas contables para el periodo comparativo y el periodo comparativo acumulado cuando la entidad aplique esta Norma; y
- (b) los importes presentados anteriormente aplicando las políticas contables para el periodo comparativo y el periodo comparativo acumulado cuando la entidad aplicó la NIC 1.

Una entidad que aplique la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: La Información a revelar* revelará en su lugar esta conciliación como parte de la información requerida por el párrafo 246(a) of NIIF 19.

- C6 Se permite, pero no se requiere, que una entidad revele las conciliaciones descritas en los párrafos C3 y C5 para el periodo actual o periodos comparativos anteriores.
- C7 En la fecha de aplicación inicial de esta Norma, se permite que una entidad que cumpla los requisitos para aplicar el párrafo 18 de la NIC 28 cambie su elección para valorar una inversión en una asociada o en un negocio conjunto, del método de la participación al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con la NIIF 9. Si una entidad realiza dicho cambio, la entidad lo aplicará retroactivamente aplicando la NIC 8. La entidad que aplique el párrafo 11 de la NIC 27 realizará el mismo cambio en sus estados financieros separados.

Derogación de la NIC 1

- C8 Esta Norma sustituye a la NIC 1.

Apéndice D

Modificaciones a otras Normas NIIF de Contabilidad

Este Apéndice describe las modificaciones a otras Normas que realizó el IASB cuando finalizó la NIIF 18. Una entidad aplicará las modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Si una entidad aplica la NIIF 18 a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando se emitió esta Norma en 2024 han sido incorporadas al texto de las Normas correspondientes incluidas en este volumen.

Aprobación por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024

La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados financieros* fue aprobada para su emisión por los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en abril de 2024.

Andreas Barckow	Presidente
Linda Mezon-Hutter	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Patrina Buchanan	
Tadeu Cendon	
Florian Esterer	
Zach Gast	
Hagit Keren	
Jianqiao Lu	
Bruce Mackenzie	
Bertrand Perrin	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Robert Uhl	

