

Junio de 2013

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®)

Guía Ilustrativa

NIIF para las PYMES

Una Guía para Micro Entidades que apliquen la NIIF para las PYMES (2009)

Una Guía para Micro Entidades que apliquen la *NIIF* para las *PYMES* (2009)

Esta guía acompaña a la NIIF para las PYMES, pero no forma parte de la misma

A Guide for Micro-sized Entities Applying the IFRS for SMEs (2009) is issued by the IFRS Foundation and has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB).

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2013 IFRS Foundation®

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

This Spanish translation of *A Guide for Micro-sized Entities Applying the IFRS for SMEs (2009)* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASS’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

**Una Guía para Micro Entidades que apliquen la *NIIF*
para las *PYMES* (2009)**

Esta guía acompaña a la NIIF para las PYMES, pero no forma parte de la misma

Una Guía para Micro Entidades que apliquen la NIIF para las PYMES (2009) se emitió por la Fundación IFRS y no ha sido aprobada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Descargo de responsabilidad: El IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan ocasionar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2013 IFRS Foundation®

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpressa, ni reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, ni siquiera usando medios electrónicos, mecánicos o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Esta traducción al español del documento *Una Guía para Micro Entidades que apliquen la NIIF para las PYMES (2009)* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



El logo de la IFRS Foundation/el logo del IASB/el logo en forma de hexágono, “IFRS Foundation”, “eIFRS”, “IASB”, “IFRS for SMEs”, “IAS”, “IASs”, “IFRIC”, “IFRS”, “IFRSs”, “SIC”, “International Accounting Standards”, “International Financial Reporting Standards” y “SIC” son marcas registradas por la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en la dirección anterior.

ÍNDICE

desde la
página

INTRODUCCIÓN	6
UNA GUÍA PARA MICRO ENTIDADES QUE APLIQUEN LA NIIF PARA LAS PYMES (2009)	
Sección de la Guía:	
1 ALCANCE PREVISTO DE ESTA GUÍA	8
2 CONCEPTOS Y PRINCIPIOS FUNDAMENTALES	9
3–8 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	11
9 ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS	26
10 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES	27
11–12 INSTRUMENTOS FINANCIEROS	30
13 INVENTARIOS	39
14–15 INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS	42
16 PROPIEDADES DE INVERSIÓN	42
17 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (PPE)	42
18 ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DE LA PLUSVALÍA	46
19 COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y PLUSVALÍA	47
20 ARRENDAMIENTOS	47
21 PROVISIONES Y CONTINGENCIAS	50
22 PATRIMONIO	54
23 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	56
24 SUBVENCIONES DEL GOBIERNO	60
25 COSTOS POR PRÉSTAMOS	61
26 PAGOS BASADOS EN ACCIONES	61
27 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	62
28 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	67
29 IMPUESTOS A LAS GANANCIAS	70
30 CONVERSIÓN DE MONEDA EXTRANJERA	77
31 HIPERINFLACIÓN	77
32 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA	78
33 INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS	79
34 ACTIVIDADES ESPECIALIZADAS	82
35 TRANSICIÓN A LA NIIF PARA LAS PYMES	83

Introducción

Esta guía acompaña a la NIIF para las PYMES, pero no forma parte de la misma.

- IN1 Muchos requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (*NIIF para las PYMES*) no serán relevantes para entidades de tamaño muy pequeño ("micro entidades"), puesto que, generalmente, solo se encuentran con un rango limitado de transacciones sencillas.
- IN2 Esta Guía pretende ayudar a las micro entidades que quedan dentro del alcance de la *NIIF para las PYMES*, es decir, que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase el párrafo G2), y se requiere que preparen estados financieros con propósito de información general de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* emitida en julio de 2009 (por ejemplo, según la ley en sus jurisdicciones) o decida hacerlo así, para identificar más fácilmente los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* que son relevantes para ellas. No es una Norma separada para micro entidades.
- IN3 Esta Guía no cubre micro entidades que preparen estados financieros únicamente por motivos fiscales o para cumplir con legislaciones locales (a menos que éstas requieran que las micro entidades utilicen la *NIIF para las PYMES*). Sin embargo, las micro entidades pueden encontrar que esta Guía es útil para preparar dichos estados financieros.
- IN4 Esta Guía no define una micro entidad en términos cuantitativos. Una jurisdicción puede tomar la decisión de definir una micro entidad en términos cuantitativos o proporcionar indicadores adicionales de características típicas para señalar cuándo debe utilizarse esta Guía en esa jurisdicción. Una micro entidad es normalmente una entidad muy pequeña con transacciones sencillas que habitualmente tiene las características siguientes:
- (a) pocos empleados y a menudo gestionada por el propietario;
 - (b) niveles bajos o moderados de ingresos de actividades ordinarias y activos brutos; y
 - (c) no
 - (i) tiene inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos;
 - (ii) mantiene o emite instrumentos financieros complejos; y
 - (iii) emite acciones u opciones sobre acciones para los empleados u otras partes a cambio de bienes o servicios.
- IN5 Esta Guía extracta los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* sin modificar ningún principio para el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos, y gastos, y sin cambiar ningún requerimiento de presentación e información a revelar. Esta Guía incluye solo los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* que probablemente son necesarios para una micro entidad típica. Si una entidad se encuentra con una transacción en el periodo corriente o en cualquier periodo comparativo presentado en los estados financieros (o que tuvo lugar en un periodo anterior pero que aún afecta a esos periodos) que no se trata en esta Guía, la entidad debe remitirse a los requerimientos aplicables de la *NIIF para las PYMES*.
- IN6 El cumplimiento con esta Guía resultará en el cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*. Si una entidad aplica esta Guía, la nota relativa a la base de preparación, y el informe de auditoría aún pueden hacer referencia a la conformidad con la *NIIF para las PYMES* porque esta Guía no modifica dicha norma.
- IN7 Si una transacción, otro suceso o condición tratados por la *NIIF para las PYMES* no está incluida en esta Guía, se identifica en un "cuadro" al comienzo de la sección correspondientes de esta Guía, con un requerimiento de que una entidad que tenga esa transacción, otro suceso o condición debe remitirse a la *NIIF para las PYMES*. Si una entidad se encuentra con una o dos de las transacciones, otros sucesos o condiciones enumeradas en esos cuadros (es decir, no tratados en esta Guía), la Guía puede todavía ser útil como un punto de partida para preparar los estados financieros de la entidad. Sin embargo, si a una entidad se le requiere que se remita a la *NIIF para las PYMES* en más de una o dos ocasiones normalmente encontrará más fácil utilizar la *NIIF para las PYMES* directamente que comenzar con esta Guía.
- IN8 Una jurisdicción puede desear utilizar la Guía como un punto de partida para desarrollar su propia guía similar. Por ejemplo, en una jurisdicción en la que todas o la mayoría de las entidades, incluyendo las micro entidades, generalmente tienen planes de beneficios definidos, una jurisdicción puede desear emitir su propia guía para aplicar la *NIIF para las PYMES* que incluye requerimientos para planes de beneficios definidos, en lugar de tener que remitirse a la *NIIF para las PYMES* en el cuadro al comienzo de la Sección de la Guía 28 *Beneficios a los Empleados*.
- IN9 Esta Guía sigue la secuencia de las 35 secciones de la *NIIF para las PYMES*, pero, en algunos casos, combina varias de las secciones de la *NIIF para las PYMES* conjuntamente en una sección de esta Guía.

Para evitar confusiones, se hace referencia a cada sección de la Guía como una "Sección de la Guía" y cuando se hace referencia a una sección de la *NIIF para las PYMES* se utiliza el término "Sección de la *NIIF para las PYMES*".

- IN10 Aunque muchos de los párrafos de esta Guía se han tomado de la *NIIF para las PYMES*, ha sido necesario realizar algunos cambios de redacción para mejorar el flujo del texto o por otras razones editoriales. Estos cambios no modifican en forma alguna los requerimientos que subyacen en la *NIIF para las PYMES*. En unos pocos lugares, la Guía contiene guías y ejemplos ilustrativos que no están incluidos en la *NIIF para las PYMES*. La guía adicional y ejemplos se incluyen para ayudar a las micro entidades a aplicar los principios tomados de la *NIIF para las PYMES* y no modifican los requerimientos de la *NIIF para las PYMES*.
- IN11 Puesto que esta Guía no modifica requerimiento alguno de la *NIIF para las PYMES* cuando la Guía señala "esta Guía requiere..." o "esta Guía permite..." es equivalente a decir "la *NIIF para las PYMES*" requiere... o "la *NIIF para las PYMES* permite..."
- IN12 Esta Guía no contiene un glosario. Los términos clave se han definido cuando aparecen en esta Guía. Sin embargo, cuando la aclaración adicional de los términos sea útil, existe un glosario completo en la *NIIF para las PYMES*.
- IN13 Cuando a una entidad le sea necesario remitirse a la *NIIF para las PYMES* para transacciones no cubiertas por esta Guía o buscar un término en el glosario completo, la *NIIF para las PYMES* puede descargarse de <http://go.ifrs.org/IFRSforSMEs>.
- IN14 Puede disponerse de guías adicionales y ejemplos ilustrativos para aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* en el material de formación completo desarrollado por la Iniciativa de Educación de la Fundación IFRS. Existe un módulo para cada sección de la *NIIF para las PYMES*. El material de formación puede descargarse de <http://go.ifrs.org/smetraining>.

Una Guía para Micro Entidades que apliquen la *NIIF para las PYMES* (2009)

Sección de la Guía 1 *Alcance Previsto de esta Guía*

Uso de la Guía

- G1 Esta Guía pretende ayudar a una micro entidad a aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* cuando prepare sus estados financieros con propósito de información general. Esta Guía incluye solo los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* que probablemente son los necesarios para una micro entidad típica. Si una entidad se encuentra con una transacción en el periodo corriente o en cualquier periodo comparativo presentado en los estados financieros (o que tuvo lugar en un periodo anterior pero que aún afecta a esos periodos) que no se trata en esta Guía, debería remitirse a los requerimientos aplicables de la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, el cumplimiento con esta Guía dará como resultado el cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.
- G2 Esta Guía está pensada para usarse por una micro entidad que quede dentro del alcance de la *NIIF para las PYMES* (es decir, que no tenga obligación pública de rendir cuentas y que publica estados financieros con propósito de información general de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*). Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas, y debe, por tanto, utilizar las NIIF completas, si sus instrumentos de deuda o patrimonio cotizan en un mercado público (o está en proceso de emitir estos instrumentos para negociarlos en un mercado público) o mantiene activos en régimen de fiducia para un amplio grupo de terceros como una de sus principales líneas de negocio.
- G3 Esta Guía no define una micro entidad en términos cuantitativos. Una micro entidad es normalmente una entidad muy pequeña con transacciones sencillas y normalmente:
- (a) tiene pocos empleados y es a menudo gestionada por el propietario;
 - (b) tiene niveles bajos o moderados de ingresos de actividades ordinarias y activos brutos; y
 - (c) no
 - (i) tiene inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos;
 - (ii) mantiene o emite instrumentos financieros complejos; o
 - (iii) emite acciones u opciones sobre acciones para los empleados u otras partes a cambio de bienes o servicios.

Estados financieros con propósito de información general

- G4 Los estados financieros con propósito de información general son estados financieros dirigidos a las necesidades de información financiera general de un amplio rango de usuarios que no están en posición de solicitar informes elaborados específicamente para satisfacer sus necesidades particulares de información. Las micro entidades producen a menudo estados financieros solo para uso de los gestores-propietarios o solo para el uso de las autoridades fiscales u otros organismos gubernamentales. Los estados financieros elaborados únicamente para estos propósitos no son estados financieros con propósito de información general.

Sección de la Guía 2

Conceptos y Principios Fundamentales

Objetivo de los estados financieros de una micro entidad que aplica la NIIF para las PYMES

- G5 El objetivo de los estados financieros de una micro entidad que aplica la *NIIF para las PYMES* es proporcionar información sobre la situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de un amplio rango de usuarios que no están en posición de solicitar informes elaborados específicamente para satisfacer sus necesidades particulares de información.

Situación financiera

- G6 La situación financiera de una entidad es la relación de sus activos, pasivos y patrimonio en una fecha determinada. Estos se definen como sigue:
- (a) un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos;
 - (b) un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos; y
 - (c) patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Rendimiento

- G7 El rendimiento es la relación entre los ingresos y los gastos de una entidad durante el periodo sobre el que se informa. Los ingresos y los gastos se definen como sigue:
- (a) ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintos de los relacionados con las aportaciones de los inversores de patrimonio; y
 - (b) gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y distintos de los relacionados con las distribuciones realizadas a los inversores de patrimonio.

Flujos de efectivo

- G8 La información sobre flujos de efectivo muestra cómo una entidad genera y utiliza el efectivo y equivalentes al efectivo. Las entidades necesitan efectivo para llevar a cabo sus operaciones, pagar sus obligaciones, realizar inversiones en activos generadores de ingresos y suministrar rendimientos a sus inversores. La información sobre el rendimiento de una entidad muestra los ingresos y gastos, y la ganancia o pérdida de la entidad sobre una base de acumulación o devengo. Sin embargo las entradas y salidas reales de efectivo procedentes de las operaciones de una entidad generalmente difieren -a menudo de forma significativa- de sus ingresos y gastos establecidos sobre una base de acumulación o devengo. Más aún, la información del rendimiento sobre una base de acumulación o devengo no permite conocer bien el efectivo utilizado por una entidad en sus actividades de inversión o el efectivo generado por la entidad a través de sus actividades de financiación.
- G9 Los flujos de efectivo se clasifican como flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, inversión y financiación. La clasificación por actividades proporciona información sobre la forma en que esas actividades afectan a la situación financiera de la entidad (incluyendo su liquidez y solvencia) y el importe de su efectivo y equivalentes al efectivo.

Reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos

- G10 Una partida deberá reconocerse (es decir, incorporarse a los estados financieros) si cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso, gasto y satisface los siguientes criterios:
- (a) que sea probable (es decir, más posible que no) que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la entidad; y
 - (b) que la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.
- G11 En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido. En otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.

Base contable de acumulación (o devengo)

- G12 Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). De acuerdo con la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas.

Valor razonable de un activo

- G13 Los requerimientos de medición se establecen generalmente en las secciones individuales de esta Guía. Sin embargo, la siguiente guía sobre la medición del valor razonable es relevante para varias secciones y, por ello, se ha incluido aquí.
- G14 La mayoría de los requerimientos según esta Guía requieren de una medición basada en el costo. Sin embargo, en ciertas circunstancias, se requiere según esta Guía la medición del valor razonable, por ejemplo la medición de inversiones en acciones ordinarias (Sección de la Guía 11-12 *Instrumentos Financieros*), medición de aportaciones de los propietarios de activos distintos al efectivo (Sección de la Guía 22 *Patrimonio*) y medición del deterioro de valor de los activos (Sección de la Guía 27 *Deterioro de Valor de los Activos*). El valor razonable de un activo es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua. Una entidad utilizará la jerarquía siguiente para estimar el valor razonable de un activo:
- (a) La mejor evidencia del valor razonable es el precio en un acuerdo de venta vinculante en una transacción en condiciones de independencia mutua o un precio cotizado para un activo idéntico en un mercado activo (el último es habitualmente el precio comprador actual).
 - (b) Si no existe un acuerdo de venta vinculante o un mercado activo para un activo, el precio de una transacción reciente para un activo idéntico proporciona evidencia del valor razonable en la medida en que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas o un intervalo significativo de tiempo desde que tuvo lugar la transacción. Si la entidad puede demostrar que el último precio de transacción no es un buen estimador del valor razonable (por ejemplo, porque refleja el importe que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzada, liquidación involuntaria o una venta urgente), ese precio se ajusta.
 - (c) Si no existe un acuerdo de venta vinculante o un mercado activo para un activo y las transacciones recientes de un activo idéntico por sí mismas no son un buen estimador del valor razonable, una entidad estimará el valor razonable utilizando otra técnica de valoración. El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio de transacción que se habría alcanzado en la fecha de medición en un intercambio entre partes que actúen en condiciones de independencia mutua, motivado por contraprestaciones normales del negocio.
- G15 Las técnicas de valoración incluyen el uso de transacciones de mercado en condiciones de independencia mutua para un activo idéntico entre partes interesadas y debidamente informadas, la referencia al valor razonable actual de otro activo que sea sustancialmente igual al que está siendo medido, y el análisis de los flujos de efectivo descontados. Si existiese una técnica de valoración comúnmente utilizada por los participantes del mercado para fijar el precio del activo, y se hubiera demostrado que esa técnica proporciona estimaciones fiables de los precios observados en transacciones reales de mercado, la entidad utilizará esa técnica.
- G16 El objetivo de utilizar una técnica de valoración es establecer cuál habría sido en la fecha de medición, el precio de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua y motivada por las consideraciones normales del negocio. El valor razonable se estima sobre la base de los resultados de una

técnica de valoración que utilice en la mayor medida posible datos de mercado y minimice en todo lo posible la utilización de datos determinados por la entidad. Es de esperar que una técnica de valoración lleve a una estimación fiable del valor razonable si:

- (a) refleja de forma razonable la forma en que el mercado podría esperarse que fijase el precio del activo; y
- (b) las variables utilizadas por la técnica de valoración representan de forma razonable las expectativas del mercado y miden los factores de rentabilidad-riesgo inherentes al activo.

Compensación

- G17 Una entidad no compensará activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que así lo requiera o permita esta Guía.
- (a) La medición de activos por el importe neto de correcciones valorativas—como por ejemplo las correcciones de valor por obsolescencia en inventarios y las correcciones por cuentas por cobrar incobrables—no constituye un caso de compensación.
 - (b) Si las actividades normales de operación de una entidad no incluyen la compra y venta de activos no corrientes, incluyendo inversiones y activos de operación, entonces la entidad informará de las ganancias y pérdidas por la disposición de dichos activos deduciendo de los recursos originados por la disposición el importe en libros del activo y gastos de venta relacionados.

Sección de la Guía 3 a 8 Presentación de Estados Financieros

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) Si la gerencia, tras realizar esta evaluación de acuerdo con el párrafo G20, es consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a sucesos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de seguir funcionando como negocio en marcha (véase el párrafo 3.9 de la *NIIF para las PYMES*).
- (b) Si la presentación de activos y pasivos en el estado de situación financiera ordenados por liquidez proporcionara información más relevante y fiable que la presentación corriente/no corriente requerida por el párrafo G45 (véase el párrafo 4.4 de la *NIIF para las PYMES*).
- (c) Si la entidad tiene partidas de otro resultado integral en el periodo corriente o en cualquier periodo comparativo presentado en los estados financieros [véase la Sección 5 y los párrafos 3.17(b), 4.11(f), 6.3(c), 29.7, 29.14(b), 29.17, 29.22, 29.27 y 29.32(a)] de la *NIIF para las PYMES*.
Nota: una entidad solo podría tener partidas de otro resultado integral si tiene las siguientes transacciones/partidas: negocios en el extranjero (Sección 30 *NIIF para las PYMES*), planes de beneficios definidos post-empleo (Sección 28 de la *NIIF para las PYMES*), o inversiones en asociadas/negocios conjuntos (Secciones 14-15 de la *NIIF para las PYMES*) o si aplica contabilidad de coberturas (Sección 12 de la *NIIF para las PYMES*). Estas transacciones/partidas no se abordan en esta Guía.
- (d) Si la entidad está vendiendo una línea de negocio principal o área geográfica de operaciones necesitará presentar las operaciones discontinuadas de forma separada (véanse los párrafos 5.5(e) y 29.27 de la *NIIF para las PYMES*).

Nota: los párrafos G32 a G44 de esta Guía incluyen estados financieros ilustrativos. Esos estados reflejan las transacciones cubiertas por esta Guía. Si una entidad se encuentra con transacciones para las que debe remitirse a la *NIIF para las PYMES* (es decir, las enumeradas en los cuadros al comienzo de las Secciones de la Guía 9 a 34), puede también tener que añadir partidas adicionales que no figuran en los estados financieros ilustrativos (véanse las Secciones 4 a 7 de la *NIIF para las PYMES*).

Presentación razonable

- G18 Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad.

Cumplimiento con la NIIF para las PYMES

- G19 Una entidad que cumple los requerimientos de esta Guía y cuyos estados financieros cumplen con esta Guía (con referencia a la *NIIF para las PYMES* si se requiere por los cuadros de esta Guía), realizará una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES* en las notas a los estados financieros.

Hipótesis de negocio en marcha

- G20 Los principios de información financiera de esta Guía están pensados para una entidad que es un negocio en marcha. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer que cesen sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que hacer esto. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del periodo sobre el que se informa, sin limitarse a dicho periodo.

Frecuencia de la información

- G21 Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa— véase el párrafo G23) al menos anualmente. Cuando cambie el final del periodo sobre el que se informa de una entidad y los estados financieros anuales se presenten para un periodo superior o inferior al año, la entidad deberá revelar lo siguiente:
- (a) ese hecho;
 - (b) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y
 - (c) el hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluyendo las notas relacionadas) no son totalmente comparables.

Uniformidad en la presentación

- G22 Una entidad mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo al siguiente a menos que sea evidente, siguiendo un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o una revisión de sus estados financieros, que sería más apropiada otra presentación o clasificación. Si la entidad cambia la presentación o clasificación de una partida en los estados financieros este es un cambio voluntario en una política contable (véase la Sección de la Guía 10 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*).

Información comparativa

- G23 A menos que esta Guía permita o requiera otra cosa, una entidad revelará información comparativa respecto del periodo comparativo anterior 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 relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos

- G24 La información es material o de importancia relativa cuando su omisión o su presentación errónea pueden, de forma individual o colectiva, influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la partida o error, juzgado en función de las circunstancias particulares de su omisión o inexactitud. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. Sin

embargo, no es adecuado realizar, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas de esta Guía, con el fin de lograr una presentación particular de la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.

- G25 Una entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares. Una entidad presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.

Conjunto completo de estados financieros

- G26 Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye todo lo siguiente:
- Un estado de situación financiera (en algunas ocasiones denominado balance), mostrando los activos, pasivos y patrimonio de la entidad en la fecha de presentación.
 - Un estado de resultados para el periodo sobre el que se informa, mostrando todas la partidas de ingreso y gasto reconocidas durante el periodo y una "última línea", que puede denominarse "ganancia o pérdida" u "otro resultado integral".
 - Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa. El estado de cambios en el patrimonio presenta una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo para cada componente del patrimonio. Sin embargo, si el único cambio en el patrimonio en el periodo corriente o en los periodos comparativos presentados en los estados financieros surge del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores, y cambios en políticas contables, la entidad puede presentar un único estado del resultado y ganancias acumuladas en lugar del estado de resultados y del estado de cambios en el patrimonio.
 - Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa. El estado de flujos de efectivo proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad para el periodo sobre el que se informa, mostrando por separado, los cambios por actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.
 - Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Las notas contienen información adicional a la presentada en los estados (a) a (d) anteriores. Las notas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos.
- G27 Puesto que el párrafo G23 requiere importes comparativos con respecto al periodo anterior para todos los importes que se presenten en los estados financieros, un juego completo de estados financieros significa que una entidad presentará como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos, y las notas incluirán información comparativa de todos los importes presentados.
- G28 En un conjunto completo de estados financieros una entidad presentará cada estado financiero con el mismo nivel de importancia.
- G29 Una entidad puede utilizar títulos para los estados financieros distintos de los usados en esta Guía en la medida en que no conduzcan a error.

Identificación de los estados financieros

- G30 Una entidad identificará claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una entidad presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:
- el nombre de la entidad que informa y cualquier cambio en su denominación desde el final del periodo precedente sobre el que se informa;
 - el hecho de que los estados financieros abarcan una entidad individual [esta Guía no trata estados financieros consolidados—véase el cuadro al comienzo de la Sección de la Guía 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*];
 - la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros;
 - la moneda en la cual se presentan los estados financieros; y
 - el grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros.

- G31 Una entidad revelará en las notas lo siguiente:
- (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); y
 - (b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades.

Formatos ilustrativos

- G32 El párrafo G26 define un juego completo de estados financieros. Los estados establecidos en los párrafos G33 a G44 ilustran formatos adecuados para una micro entidad típica para la presentación del estados de situación financiera, estado del resultado y ganancias acumuladas, estado del resultado, estados de cambios en el patrimonio y las dos formas de preparar el estado de flujos de efectivo. Sin embargo, cada entidad necesitará considerar el formato de presentación y las descripciones utilizadas para las partidas para lograr una presentación razonable de las circunstancias particulares de la entidad. La entidad también necesitará considerar si los estados financieros cumplen con las leyes o regulaciones locales.

Estado de situación financiera

- G33 El estado de situación financiera ilustrativo presenta los activos corrientes seguidos de los activos no corrientes y presenta pasivos corrientes seguidos de los pasivos no corrientes y finalmente presenta el patrimonio. En algunas jurisdicciones la secuencia es habitualmente la inversa, lo que también es permisible.
- G34 El estado de situación financiera ilustrativo muestra las partidas mínimas que se requiere presentar en el estado de situación financiera si la entidad se encuentra solo con transacciones y sucesos tratados en esta Guía. (Nota: si una entidad tiene activos por impuestos corrientes o diferidos, también se requiere que se presenten en el estado de situación financiera.) Si una entidad se encuentra con transacciones y sucesos no tratados en esta Guía pueden requerirse partidas adicionales [véase el cuadro al comienzo de Sección de la Guía 3 a 7]. Una entidad presentará en el estado de situación financiera partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando su presentación sea relevante para comprender su situación financiera.
- G35 Los párrafos G51 a G54 requieren otras partidas a presentar en el estado de situación financiera o en las notas. Si solo se presentan en el estado de situación financiera el mínimo de partidas, como en el ejemplo siguiente, el resto se revelará en las notas.

Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X2

	20X2	20X1
	U.M.	U.M.
ACTIVOS		
Activos corrientes		
Efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	X	X
Inversiones en acciones	X	X
Inventarios	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Activos no corrientes		
Propiedades, planta y equipo	X	X
Activos totales	<u>X</u>	<u>X</u>
PASIVOS Y PATRIMONIO		
Pasivos corrientes		
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	X	X
Pasivo corriente por impuestos	X	X
Provisiones	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Pasivos no corrientes		
Préstamos bancarios	X	X
Provisiones	X	X
Obligaciones por arrendamientos financieros	X	X
Pasivo por impuestos diferidos	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Pasivos totales	<u>X</u>	<u>X</u>
Patrimonio^(a)		
Capital en acciones	X	X
Ganancias acumuladas	X	X
Patrimonio total	<u>X</u>	<u>X</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>X</u>	<u>X</u>

(a) Las categorías de patrimonio diferirán dependiendo de la naturaleza de la organización, por ejemplo si la entidad es de un único propietario, socio o compañía. Por ejemplo, para un negocio no constituido con forma jurídica de sociedad, en lugar de capital por acciones el capital desembolsado por el propietario puede denominarse capital invertido por el propietario en el negocio. Las ganancias acumuladas pueden estar o no combinadas en este importe dependiendo de los requerimientos legales o claridad en la presentación. Las categorías pueden también diferir dependiendo de los requerimientos legales o de otro tipo de las diferentes jurisdicciones.

Alternativa 1: estado del resultado y ganancias acumuladas

G36 A continuación se ilustra un estado del resultado y ganancias acumuladas. La mayoría de las micro entidades cumplirán la condición del párrafo G26(c) para presentar un único estado del resultado y ganancias acumuladas en lugar de un estado del resultado y un estado de cambios en el patrimonio. El estado del resultado y ganancias acumuladas siguiente ilustra la clasificación de gastos por naturaleza [véase el párrafo G56(a)]. La ilustración muestra el mínimo de partidas que se requiere presentar en el

estado del resultado y ganancias acumuladas (estas son las partidas que no figuran en cursiva). Una entidad presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado del resultado, cuando esa presentación sea relevante para comprender su rendimiento financiero.

- G37 No se requiere una partida para las ganancias antes de impuestos. Las otras partidas que están en cursiva (el desglose de gastos) pueden presentarse en las notas o en el estado del resultado y ganancias acumuladas (véase el párrafo G56). Las partidas se han ilustrado en este estado como una presentación corriente en la práctica.
- G38 Cuando una entidad no tiene errores de periodos anteriores o cambios en políticas contables (véase la Sección de la Guía 10), las partidas relativas a la reexpresión de las ganancias acumuladas para estas partidas se omitirían.

**Estado del resultado y ganancias acumuladas para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2
(presentación por naturaleza)**

(las partidas opcionales se muestran en cursiva)

	20X2 U.M.	20X1 U.M.
Ingresos de actividades ordinarias	X	X
<i>Otros ingresos</i>	X	X
<i>Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso</i>	X	X
<i>Consumos de materias primas y consumibles</i>	X	X
<i>Salarios y beneficios a los empleados</i>	X	X
<i>Gastos por depreciación</i>	X	X
<i>Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo</i>	X	X
<i>Otros gastos</i>	X	X
Costos financieros	X	X
<i>Ganancia antes de impuestos</i>	X	X
Gasto por impuestos a las ganancias	X	X
Ganancia del año	X	X
Ganancias acumuladas al comienzo del año	X	X
Reexpresión de ganancias acumuladas por correcciones de errores de periodos anteriores	X	X
Reexpresión de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables	X	X
Dividendos pagados durante el año	X	X
Ganancias acumuladas al final del año	X	X

Alternativa 2: ambos un estado del resultado y un estado de cambios en el patrimonio

- G39 A continuación se ilustra un estado del resultado. Si una entidad presenta un estado del resultado también necesitará presentar un estado de cambios en el patrimonio separado. El estado del resultado siguiente ilustra la clasificación de gastos por función [véase el párrafo G56(b)]. La ilustración muestra el mínimo de partidas que se requiere presentar en el estado del resultado (estas son las partidas que no figuran en cursiva). Una entidad presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado del resultado, cuando esa presentación sea relevante para comprender su rendimiento financiero.
- G40 No se requiere una partida para las ganancias antes de impuestos. Las otras partidas que están en cursiva (el desglose de gastos) pueden presentarse en las notas o en el estado del resultado (véase el párrafo G56). Las partidas en cursiva se han ilustrado en este estado como una presentación común en la práctica.

Estado del resultado para el año que terminó el 31 de diciembre de 20X2 (presentación por función)

(las partidas opcionales se muestran en cursiva)	20X2 U.M.	20X1 U.M.
Ingresos de actividades ordinarias	X	X
<i>Costo de ventas</i>	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Ganancia bruta</i>	X	X
<i>Otros ingresos</i>	X	X
<i>Costos de distribución</i>	X	X
<i>Gastos de administración</i>	X	X
<i>Otros gastos</i>	X	X
Costos financieros	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Ganancia antes de impuestos</i>	X	X
Gasto por impuestos a las ganancias	<u>X</u>	<u>X</u>
Ganancia del año	<u>X</u>	<u>X</u>

- G41 A continuación se ilustra un estado de cambios en el patrimonio. Una entidad mostrará las siguientes partidas en el estado de cambios en el patrimonio:
- resultado del periodo (o resultado integral total);
 - para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la Sección de la Guía 10; y
 - para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado los cambios resultantes de:
 - el resultado del periodo; y
 - los importes de inversiones de los propietarios y los dividendos y otras distribuciones a éstos, mostrando por separado cuestiones sobre acciones, dividendos y otras distribuciones a los propietarios.

Un negocio no constituido con forma jurídica de sociedad puede tener solamente un componente de patrimonio, el capital del propietario invertido en el negocio.

- G42 Cuando una entidad no tiene errores de periodos anteriores o cambios en políticas contables (véase la Sección de la Guía 10), las partidas del párrafo G41(b) relativo a la reexpresión de las ganancias acumuladas para estas partidas se omitirían.

Estado de cambios en el patrimonio para el año que terminó el 31 de diciembre de 20X2

	Capital por acciones U.M.	Ganancias acumuladas U.M.
Saldo a 1 de enero de 20X1 (como se presentó originalmente)	X	X
Correcciones de errores de periodos anteriores	X	X
Cambios en políticas contables	X	X
Saldo reexpresado al 1 de enero de 20X1	X	X
Resultado del periodo	X	X
Dividendos pagados durante el año	X	X
Emisión de acciones	X	X
Saldo reexpresado al 31 de diciembre de 20X1	X	X
Resultado del periodo	X	X
Dividendos pagados durante el año	X	X
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	X	X

Estado de flujos de efectivo

- G43 El estado de flujos de efectivo presentará los flujos de efectivo para el periodo sobre el que se informa, clasificados por actividades de operación, de inversión y de financiación. Se ilustran a continuación dos estados de flujos de efectivo para mostrar los dos métodos diferentes de informar sobre los flujos de efectivo por actividades de operación (véase el párrafo G59).
- G44 La Sección de la Guía 3 a 8 no prescribe partidas mínimas específicas para el estado de flujos de efectivo. Los flujos de efectivo ilustrativos siguientes muestran los tipos de flujos de efectivo con que se encuentran las micro entidades habitualmente.

Alternativa 1: estado de flujos de efectivo para el año que terminó el 31 de diciembre de 20X2 (ilustra el método indirecto del párrafo G60)

	20X2	20X1
	U.M.	U.M.
Flujos de efectivo por actividades de operación		
Ganancia del año	X	X
Ajustes por ingresos y gastos que no requirieron uso de efectivo:		
Costos financieros que no requirieron uso de efectivo	X	X
Gasto por impuestos a las ganancias que no requirieron uso de efectivo	X	X
Ganancia por la venta de equipo	X	X
Depreciación de propiedades, planta y equipo	X	X
Pérdidas por deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	X	X
Cambios en los activos y pasivos de operación:		
Disminución (aumento) en deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	X	X
Disminución (aumento) en inventarios	X	X
Incremento (disminución) en acreedores comerciales	X	X
Efectivo neto procedente de (utilizado en) actividades de operación	<u>X</u>	<u>X</u>
Flujos de efectivo por actividades de inversión		
Cobros por venta de equipos	X	X
Compras de equipos	X	X
Efectivo neto procedente de (utilizado en) actividades de inversión	<u>X</u>	<u>X</u>
Flujos de efectivo por actividades de financiación		
Reembolso de préstamos	X	X
Pago de obligaciones por arrendamientos financieros	X	X
Dividendos pagados	X	X
Efectivo neto procedente de (utilizado en) actividades de financiación	<u>X</u>	<u>X</u>
Aumento (disminución) neto en el efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al comienzo del año	<u>X</u>	<u>X</u>
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del año	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

Alternativa 2: estado de flujos de efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2 (ilustra el método directo del párrafo G61)

	20X2 U.M.	20X1 U.M.
Flujos de efectivo por actividades de operación		
Cobros a clientes	X	X
Pagos a proveedores y al personal	X	X
Intereses pagados	X	X
Impuestos sobre las ganancias pagados	X	X
Efectivo neto procedente de (utilizado en) actividades de operación	X	X
Flujos de efectivo por actividades de inversión		
Cobros por venta de equipos	X	X
Compras de equipos	X	X
Efectivo neto procedente de (utilizado en) actividades de inversión	X	X
Flujos de efectivo por actividades de financiación		
Reembolso de préstamos	X	X
Pago de obligaciones por arrendamientos financieros	X	X
Dividendos pagados	X	X
Efectivo neto procedente de (utilizado en) actividades de financiación	X	X
Aumento (disminución) neto en el efectivo y equivalentes al efectivo	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al comienzo del año	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del año	X	X

Estado de situación financiera y notas complementarias

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

- G45 Una entidad presentará los activos corrientes y no corrientes, y los pasivos corrientes y no corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera de acuerdo con los párrafos G46 a G49.
- G46 Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:
- (a) espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;
 - (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
 - (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación; o
 - (d) el activo sea efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado o utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses siguientes a la fecha de presentación.
- G47 Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes. Cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.
- G48 Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:
- (a) espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la entidad;
 - (b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación;
 - (c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación; o
 - (d) la entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha de presentación.
- G49 Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

Ordenación y formato de las partidas del estado de situación financiera

- G50 La Guía no prescribe la secuencia o formato en el que tienen que presentarse las partidas. El párrafo G34 simplemente requiere las partidas mínimas que sean suficientemente diferentes en su naturaleza o función, como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:
- (a) se añadirán otras partidas 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; y
 - (b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

- G51 Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, las siguientes subclasificaciones de las partidas presentadas:
- (a) propiedades, planta y equipo en clasificaciones adecuadas a la entidad;
 - (b) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar mostrando por separado los importes debidos por partes relacionadas, importes debidos por otras partes, y cuentas por cobrar que surgen de ingresos acumulados o devengados todavía no facturados;
 - (c) inventarios, que muestren por separado importes de inventarios:
 - (i) mantenidos para la venta en el curso ordinario del negocio (por ejemplo, inventarios mantenidos para la venta minorista y los bienes terminados de un fabricante);
 - (ii) en el proceso de producción para la venta (por ejemplo, el trabajo en curso de un fabricante);

- (iii) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios (por ejemplo, materias primas); y
 - (d) cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar, mostrando de forma separada los importes por pagar a los proveedores comerciales, por pagar a partes relacionadas, ingresos diferidos y acumulados o devengados;
 - (e) provisiones por beneficios a los empleados y otras provisiones; y
 - (f) clases de patrimonio tales como capital desembolsado, prima de emisión de acciones y ganancias acumuladas.
- G52 Una entidad con capital en acciones revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, lo siguiente:
- (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) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;
 - (iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo;
 - (v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo las restricciones sobre la distribución de dividendos y el reembolso del capital; y
 - (vi) acciones reservadas para su emisión bajo opciones y contratos para la venta de acciones, incluyendo las condiciones e importes; y
 - (b) una descripción de cada reserva incluida en el patrimonio.
- G53 Una entidad sin capital en acciones, tal como una asociación o un fideicomiso, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo G52(a), mostrando los cambios producidos durante el periodo en cada una de las categorías que componen el patrimonio y los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada una.
- G54 Si, en la fecha de presentación, una entidad tiene un acuerdo vinculante de venta para una disposición importante de activos, o de un grupo de activos y pasivos, la entidad revelará la siguiente información:
- (a) una descripción de los activos o el grupo de activos y pasivos;
 - (b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta o plan; y
 - (c) el importe en libros de los activos o, si la disposición involucra a un grupo de activos y pasivos, los importes en libros de esos activos y pasivos.

Estado del resultado y notas complementarias

- G55 Una entidad no presentará o describirá ninguna partida de ingreso y gasto como "partidas extraordinarias" en el estado del resultado del periodo o en las notas.

Desglose de gastos

- G56 Una entidad presentará un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Desglose por naturaleza de los gastos

- (a) Según este método de clasificación los gastos se agrupan en el estado del resultado de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no los redistribuirá entre las diferentes funciones dentro de la entidad.

Desglose por función de los gastos

- (b) Según este método de clasificación, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos.

Estado de flujos de efectivo y notas complementarias

Equivalentes al efectivo

- G57 El efectivo comprende tanto el efectivo disponible como los depósitos bancarios a la vista. Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de alta liquidez mantenidas para cumplir los compromisos de efectivo a corto plazo en lugar de para inversión u otros propósitos. Por tanto, una inversión será un equivalente al efectivo cuando tenga un vencimiento próximo, por ejemplo de tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Los sobregiros bancarios se consideran normalmente actividades de financiación similares a los préstamos. Sin embargo, si son reembolsables a petición de la otra parte y forman una parte integral de la gestión de efectivo de una entidad, los sobregiros bancarios son componentes del efectivo y equivalentes al efectivo.

Actividades de operación

- G58 Las actividades de operación son las principales actividades productoras de ingresos de actividades ordinarias de la entidad. Por tanto, los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, generalmente provienen de transacciones y otros sucesos y condiciones que forman parte de la determinación del resultado. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

- (a) cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios;
- (b) pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- (c) pagos a y por cuenta de los empleados; y
- (d) pagos o devoluciones del impuesto a las ganancias, a menos que puedan ser específicamente identificados dentro de las actividades de inversión y financiación.

Algunas transacciones, tales como la venta de una partida de propiedades, planta y equipo por una entidad manufacturera, pueden dar lugar a una ganancia o pérdida que se incluye en el resultado. Sin embargo, los flujos de efectivo relacionados con estas transacciones son flujos de efectivos procedentes de actividades de inversión.

- G59 Una entidad presentará los flujos de efectivo procedentes de actividades de operaciones utilizando:
- (a) el método indirecto, según el cual la ganancia o pérdida se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido o acumulaciones (o devengo) de cobros o pagos en efectivo pasados o futuros y de las partidas de ingreso o gasto asociadas con flujos de efectivo de inversión o financiación; o
 - (b) el método directo, según el cual se revelan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.

Método indirecto

- G60 En el método indirecto, el flujo neto por actividades de operación se determina corrigiendo la ganancia o la pérdida por los efectos de:
- (a) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
 - (b) partidas no monetarias tales como depreciación, provisiones, impuestos diferidos, ingresos (gastos) acumulados o devengados, todavía no recibidos (pagados) en efectivo, ganancias y pérdidas de moneda extranjera no realizadas; y
 - (c) cualesquiera otras partidas cuyos efectos monetarios se relacionen con inversión o financiación.

Método directo

- G61 En el método directo, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación se presenta revelando información sobre las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. Esta información se puede obtener:
- (a) utilizando los registros contables de la entidad, o
 - (b) por ajustes de ventas, costos de ventas y otras partidas en el estado del resultado por:
 - (i) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
 - (ii) otras partidas no monetarias; y
 - (iii) otras partidas cuyos efectos en el efectivo se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

Actividades de inversión

- G62 Actividades de inversión son las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, y otras inversiones no incluidas en equivalentes al efectivo. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:
- (a) pagos en efectivo para adquirir propiedades, planta y equipo (incluyendo propiedades, planta y equipo construidos por la propia entidad);
 - (b) cobros en efectivo de ventas de propiedades, planta y equipo;
 - (c) anticipos de efectivo y préstamos realizados a otras partes, por ejemplo, empleados; y
 - (d) cobros procedentes del reembolso de anticipos y préstamos a terceros.

Actividades de financiación

- G63 Actividades de financiación son las actividades que dan lugar a cambios en el tamaño y composición de los capitales aportados y de los préstamos tomados de una entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:
- (a) recursos de efectivo procedente de la aportación de los propietarios, emisión de acciones u otros instrumentos de capital;
 - (b) pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la entidad;
 - (c) recursos de efectivo procedentes de préstamos por pagar y otras deudas;
 - (d) reembolsos en efectivo de fondos tomados en préstamo; y
 - (e) pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.

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

- G64 Una entidad presentará por separado las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación.

Intereses y dividendos

- G65 Una entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes de intereses y dividendos recibidos y pagados. La entidad clasificará los flujos de efectivo de forma congruente, periodo a periodo, como de actividades de operación, de inversión o de financiación.
- G66 Una entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como actividades de operación porque se incluyen en resultados. De forma alternativa, la entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como actividades de financiación y de inversión respectivamente, porque son costos de obtención de recursos financieros o rendimientos de inversión.
- G67 Una entidad puede clasificar los dividendos pagados como flujos de efectivo de financiación, porque son costos de obtención de recursos financieros. Alternativamente, la entidad puede clasificar los dividendos

pagados como componentes de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación porque se pagan con flujos de efectivo de operaciones.

Impuesto a las ganancias

- G68 Una entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes del impuesto a las ganancias, y los clasificará como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente identificados con actividades de inversión y de financiación. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyan entre más de un tipo de actividad, la entidad revelará el importe total de impuestos pagados.

Transacciones no monetarias

- G69 Una entidad excluirá del estado de flujos de efectivo las transacciones de inversión y financiación que no requieran el uso de efectivo o equivalentes al efectivo. Una entidad revelará estas transacciones en cualquier otra parte dentro de los estados financieros, de manera que suministren toda la información relevante acerca de tales actividades de inversión o financiación. Ejemplos de transacciones no monetarias de este tipo son:
- (a) la adquisición de activos, ya sea asumiendo directamente los pasivos por su financiación, o mediante operaciones de arrendamiento financiero; y
 - (b) la aportación de un activo no monetario, por ejemplo, una partida de propiedades, planta y equipo, por el propietario.

Componentes de la partida efectivo y equivalentes al efectivo

- G70 Una entidad presentará los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, así como una conciliación de los importes presentados en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, no se requiere que una entidad presente esta conciliación si el importe del efectivo y equivalentes al efectivo presentado en el estado de flujos de efectivo es idéntico al importe que se describe de forma similar en el estado de situación financiera.

Otra información a revelar

- G71 Una entidad revelará, junto con un comentario de la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo significativos mantenidos por la entidad que no están disponibles para ser utilizados por ésta. Por ejemplo, el efectivo y equivalentes al efectivo mantenidos por una entidad pueden no estar disponibles para su uso por la entidad debido a restricciones legales.

Notas a los estados financieros

- G72 Las notas:
- (a) presentarán información acerca de la base de preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas de acuerdo con los párrafos G76 a G78;
 - (b) revelarán la información requerida por esta Guía que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y
 - (c) proporcionarán información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos.
- G73 Puede ser necesario proporcionar información a revelar adicional en las notas si la gerencia considera que el cumplimiento con requerimientos específicos de esta Guía es insuficiente para permitir a los usuarios comprender el efecto de determinadas transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, sobre la situación y el rendimiento financiero de la entidad.
- G74 Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros a cualquier información en las notas con la que esté relacionada.
- G75 Una entidad presentará normalmente las notas en el siguiente orden:
- (a) una declaración de que los estados financieros han sido preparados en cumplimiento con la *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo G19);

- (b) un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo G76);
- (c) información de apoyo para partidas presentadas en los estados financieros, en la secuencia en la que se presenta cada estado y partida; y
- (d) cualquier otra información a revelar.

Información a revelar sobre políticas contables

G76 Una entidad revelará lo siguiente, en el resumen de políticas contables significativas:

- (a) la base de medición (o bases) utilizada para preparar los estados financieros (por ejemplo, costo histórico, valor razonable, etc.); y
- (b) las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Información sobre juicios

G77 Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que involucren estimaciones (véase el párrafo G78), que la gerencia haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el mayor efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Información sobre las fuentes clave de incertidumbre en la estimación

G78 Una entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la fecha de presentación, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

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

Sección de la Guía 9 Estados Financieros Consolidados y Separados

Situaciones no contempladas por esta Guía
Una entidad se remitirá a la <i>NIIF para las PYMES</i> : <ul style="list-style-type: none">(a) Si la entidad tiene control sobre una o más entidades distintas (conocidas como subsidiarias), incluyendo las adquiridas exclusivamente con intención de revenderlas [véase la Sección 9 y los párrafos 5.5(e), 22.2(a), 22.19, 29.1, 29.27, 32.11(b), 33.10(b) y 33.12(j) de la <i>NIIF para las PYMES</i>].(b) Si la entidad elabora estados financieros combinados, es decir, estados financieros que incorporan dos o más entidades controladas por un único inversor (véanse los párrafos 9.28 a 9.30 de la <i>NIIF para las PYMES</i>).

Sección de la Guía 10

Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

Situaciones no contempladas por esta Guía

Si esta Guía no trata específicamente una situación (por ejemplo, una transacción, u otro suceso o condición) y esa situación no está identificada en un "cuadro" al comienzo de una de las secciones de esta Guía, una entidad se remitirá a la Sección 10 de la *NIIF para las PYMES* para desarrollar una política contable apropiada para ese suceso o transacción particular. Los párrafos 10.4 a 10.6 de la *NIIF para las PYMES* proporcionan guías para esos casos excepcionales cuando una entidad se encuentra con una situación que no está específicamente tratada por la *NIIF para las PYMES* (y, por ello, tampoco estaría específicamente cubierta en esta Guía).

Selección y aplicación de políticas contables

- G79 Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros. Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de forma congruente para transacciones u otros sucesos y condiciones que sean similares.
- G80 Una entidad no necesita seguir un requerimiento de esta Guía si el efecto de hacerlo no fuera significativo.

Cambios en las políticas contables

- G81 Una entidad cambiará una política contable solo si el cambio lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad. Por ello, los cambios en las políticas contables son generalmente excepcionales.
- G82 Ejemplos de cambios en políticas contables que serían apropiados si la nueva política proporciona información más fiable y relevante son:
- (a) en el estado del resultado, un cambio de la presentación del desglose de gastos basado en la naturaleza de los gastos a su presentación basada en la función de los gastos;
 - (b) cambios en la fórmula de costos utilizada para medir los inventarios de la primera entrada-primer salida al promedio ponderado; y
 - (c) un cambio de la presentación de un único estado del resultado y ganancias acumuladas para preparar un estado del resultado separado y un estado de cambios en el patrimonio separado [excepto por el cambio en el párrafo G83(b)].
- G83 Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:
- (a) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros sucesos o condiciones que no ocurrieron anteriormente, o que no eran significativos; y
 - (b) un cambio de la presentación de un estado del resultado y ganancias acumuladas único a la preparación de un estado del resultado y un estado de cambios en el patrimonio separados porque la entidad ha dejado de cumplir con las condiciones para presentar un estado del resultado y de ganancias acumuladas único según el párrafo G26(c).

Aplicación de los cambios en políticas contables

- G84 Una entidad contabilizará los cambios en una política contable según el párrafo G81 de forma retroactiva. Esto significa que la entidad aplicará la nueva política contable para la información comparativa de periodos anteriores en la primera fecha para la que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiera aplicado siempre.
- G85 Cuando sea impracticable determinar los efectos, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores presentados (es decir, la entidad no puede determinarlo después de realizar todo el esfuerzo razonable para hacerlo así), la entidad aplicará la nueva política contable a los importes en libros de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable, que podría ser el propio periodo corriente,

y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo.

Cambios en las estimaciones contables

- G86 Un cambio en una estimación contable es un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con éstos. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.
- G87 Son ejemplos de cambios en las estimaciones contables:
- (a) un cambio en el método de depreciación de una partida de propiedades, planta y equipo, de un método decreciente a un método lineal, para reflejar una evaluación revisada del patrón esperado de consumo de beneficios del activo; y
 - (b) la nueva estimación de la vida útil de una partida de propiedades, planta y equipo.
- G88 Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinto de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo G89, de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:
- (a) el periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta solo a ese periodo; o
 - (b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.
- G89 En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, la entidad lo reconocerá ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio, en el periodo en que tiene lugar el cambio.

Correcciones de errores de periodos anteriores

- G90 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:
- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados para su emisión; y
 - (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.
- G91 Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.
- G92 En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá un error de periodos anteriores significativo de forma retroactiva (es decir, reexpresando los estados financieros como si ese error nunca hubiera ocurrido) en los primeros estados financieros autorizados para su emisión después de su descubrimiento, mediante:
- (a) la reexpresión de la información comparativa presentada para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o
 - (b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.
- G93 Cuando sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información (es decir, la entidad no puede determinarlos después de realizar todo el esfuerzo razonable para hacerlo), la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).

Información a Revelar

Información a revelar sobre un cambio de política contable

G94 Cuando un cambio en una política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, una entidad revelará:

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

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

Información a revelar sobre un cambio en una estimación

G95 Una entidad revelará la naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto del cambio sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos para el periodo corriente. Si es practicable para la entidad estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la entidad revelará estas estimaciones.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

G96 Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:

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

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

Sección de la Guía 11-12 *Instrumentos Financieros*

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) si la entidad tiene instrumentos financieros distintos de los enumerados en los párrafos G98 a G100 siguientes, por ejemplo, inversiones en acciones ordinarias que no tienen un precio cotizado en un mercado activo; inversiones en acciones preferentes; derivados (tales como opciones, contratos a término y contratos de permuta financiera); instrumentos convertibles; instrumentos que contienen opciones de compra o venta; y compromisos de realizar o recibir un préstamo (véase las Secciones 11-12 de la *NIIF para las PYMES*).
- (b) si la entidad transfiere cuentas por cobrar a un tercero (por ejemplo, un banco), pero mantiene algunos riesgos y ventajas de la propiedad, por ejemplo, realiza una transacción de factoraje con garantía inmobiliaria con un banco (véanse los párrafos 11.33(c), 11.34 y 11.45 de la *NIIF para las PYMES*).
- (c) si la entidad proporciona un instrumento financiero como garantía colateral a otra parte (por ejemplo, proporcionando una cuenta por cobrar como garantía para un préstamo), o la entidad recibe un instrumento financiero como garantía colateral de un tercero (véanse los párrafos 11.35 y 11.45 y 11.46 de la *NIIF para las PYMES*).
- (d) opción omitida: en lugar de aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición para los instrumentos financieros de la Sección de la Guía 11-12, la gerencia puede aplicar las disposiciones de reconocimiento y medición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (véase el párrafo 11.2 de la *NIIF para las PYMES*).
- (e) opción omitida: la contabilidad de coberturas ha sido omitida puesto que los instrumentos financieros utilizados a efectos de cobertura quedan fuera del alcance de esta Guía (véase la Sección 12 de la *NIIF para las PYMES*).

Alcance de la Sección de la Guía 11-12

- G97 Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero de una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio de otra.
- G98 Una entidad contabilizará los siguientes instrumentos financieros, a menos que estén excluidos por el párrafo G100, de acuerdo con la Sección de la Guía 11-12;
- (a) efectivo;
 - (b) las siguientes cuentas por cobrar y por pagar siempre que cumplan los requerimientos del párrafo G99:
 - (i) depósitos bancarios;
 - (ii) cuentas comerciales por cobrar y por pagar;
 - (iii) préstamos por cobrar y por pagar;
 - (iv) pagarés por cobrar y por pagar; e
 - (c) inversiones en acciones ordinarias que no incorporen una opción de venta que tengan un precio cotizado en un mercado activo. Acciones que no incorporan una opción de venta en una entidad son acciones que no pueden venderse nuevamente a la entidad por decisión del tenedor.
- Todos los otros instrumentos financieros quedan fuera del alcance de la Sección de la Guía 11-12.
- G99 Un instrumento financiero que es un instrumento de deuda, cuentas por cobrar y por pagar, se contabilizará de acuerdo la Sección de la Guía 11-12, si se satisfacen todas las condiciones [de la (a) a la (d)] siguientes:
- (a) Los rendimientos para los tenedores son
 - (i) un importe fijo;
 - (ii) una tasa fija de rendimiento sobre la vida del instrumento;
 - (iii) un rendimiento variable que a lo largo de la vida del instrumento, se iguala a la aplicación de una referencia única cotizada o una tasa de interés observable (tal como el LIBOR); o

- (iv) alguna combinación de esta tasa fija y tasas variables (tales como LIBOR más 200 puntos básicos), siempre que ambas, las tasas fijas y variables, sean positivas.
 - (b) No hay cláusulas contractuales que, por sus condiciones, pudieran dar lugar a que el tenedor pierda el importe principal y cualquier interés atribuible al periodo corriente o a periodos anteriores. El hecho de que un instrumento de deuda esté subordinado a otros instrumentos de deuda no es un ejemplo de esta cláusula contractual.
 - (c) Las cláusulas contractuales que permiten al deudor pagar anticipadamente un instrumento de deuda o permiten que el acreedor requiera que el deudor devuelva la deuda antes de la fecha del vencimiento no están condicionadas a sucesos futuros.
 - (d) No existe un rendimiento condicional o una cláusula de reembolso excepto para el rendimiento de tasa variable descrito en (a) y para la cláusula de pago anticipado descrita en (b).
- G100 Los siguientes instrumentos financieros no se contabilizarán de acuerdo con esta sección, ya que se tratan en otras secciones de esta Guía:
- (a) los instrumentos financieros que cumplan la definición de instrumentos de patrimonio propio de la entidad tratados en la Sección de la Guía 22 *Patrimonio*);
 - (b) arrendamientos tratados en la Sección de la Guía 20 *Arrendamientos*. Sin embargo, los requerimientos para la baja en cuentas de los párrafos G117 a G119 se aplican a los arrendamientos por pagar reconocidos por un arrendatario; y
 - (c) los derechos y obligaciones de los empleadores procedentes de planes de beneficios a los empleados tratados en la Sección de la Guía 28 *Beneficios a los Empleados*.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

- G101 Una entidad solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento.

Medición inicial

- G102 Cuando un activo financiero o un pasivo financiero se reconoce inicialmente, una entidad lo medirá al precio de transacción (incluyendo los costos de transacción) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción financiera. Puede aparecer una transacción financiera relacionada con la venta de bienes o servicios, por ejemplo, si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado. Si el acuerdo constituye una transacción financiera, la entidad medirá el activo financiero o pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros, descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar.

Ejemplo—activos financieros

- | | |
|---|---|
| 1 | Para un préstamo a largo plazo concedido a otra entidad, se reconoce una cuenta por cobrar al valor presente del importe por cobrar en efectivo (incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal) de esa entidad. |
| 2 | Para bienes vendidos a un cliente a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por cobrar al importe sin descontar de la cuenta por cobrar en efectivo de esa entidad, que suele ser el precio de la factura. |
| 3 | Para una partida vendida a un cliente con un crédito a dos años sin intereses, se reconoce una cuenta por cobrar al precio de venta en efectivo actual para esa partida. Si no se conoce el precio de venta en efectivo actual, se puede estimar como el valor presente de la cuenta por cobrar en efectivo descontado utilizando la tasa (o tasas) de interés de mercado prevaleciente para una cuenta por cobrar similar. |
| 4 | Para una compra en efectivo de las acciones ordinarias de otra entidad, la inversión se reconoce al importe de efectivo pagado para adquirir las acciones. |

Ejemplo—pasivos financieros	
1	Para un préstamo recibido de un banco, inicialmente se reconoce una cuenta por pagar al valor presente del importe por pagar en efectivo al banco (por ejemplo, incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal).
2	Para bienes comprados a un proveedor a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por pagar al importe sin descontar debido al proveedor, que normalmente es el precio de la factura.

Medición posterior

- G103 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad medirá los instrumentos financieros de la siguiente forma, sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición:
- Los instrumentos de deuda que cumplan las condiciones del párrafo G99 se medirán al costo amortizado utilizando el método del interés efectivo (véanse los párrafos G104 a G109). Los instrumentos de deuda y efectivo que se clasifiquen como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir (es decir, neto del deterioro de valor) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción financiera (véase el párrafo G102). Si el acuerdo constituye una transacción financiera, la entidad medirá el instrumento de deuda al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar. Los párrafos G110 a G115 proporcionan guías sobre el deterioro de valor o incobrabilidad.
 - Las inversiones en acciones se medirán a valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. Para acciones negociadas en un mercado activo la mejor evidencia del valor razonable es el precio cotizado para esas acciones en ese mercado activo.

Costo amortizado y método del interés efectivo

- G104 El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero en cada fecha de presentación es el neto de los siguientes importes:
- el importe al que se mide en el reconocimiento inicial el activo financiero o el pasivo financiero;
 - menos los reembolsos del principal;
 - más o menos la amortización acumulada, utilizando el método del interés efectivo, de cualquier diferencia existente entre el importe en el reconocimiento inicial y el importe al vencimiento; y
 - menos, en el caso de un activo financiero, cualquier reducción (reconocida directamente o mediante el uso de una cuenta correctora) por deterioro del valor o incobrabilidad.

Los activos financieros y los pasivos financieros que no tengan establecida una tasa de interés y se clasifiquen como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán inicialmente a un importe no descontado de acuerdo con el párrafo G103(a). Por lo tanto, el apartado (c) anterior no se aplica a estos.

- G105 El método del interés efectivo es un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de distribución del ingreso por intereses o gasto por intereses a lo largo del periodo correspondiente. La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo futuros por pagos o cobros estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o, cuando sea adecuado, en un periodo más corto, con el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero. La tasa de interés efectiva se determina sobre la base del importe en libros del activo financiero o pasivo financiero en el momento del reconocimiento inicial. Según el método del interés efectivo:
- el costo amortizado de un activo (pasivo) financiero es el valor presente de los flujos de efectivo por cobros (pagos) futuros descontados a la tasa de interés efectiva; y
 - el gasto (ingreso) por intereses en un periodo es igual al importe en libros del pasivo (activo) financiero al principio de un periodo multiplicado por la tasa de interés efectiva para el periodo.

El apéndice de la Sección de la Guía 11-12 proporciona un ejemplo de cómo utilizar la función de la Tasa Interna de Rendimiento de Microsoft Excel (en la función de Excel, Tasa Interna de Retorno) para determinar la tasa de interés efectiva de un préstamo.

- G106 Al calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados y otras opciones) y pérdidas crediticias conocidas en las que se haya incurrido, pero no tendrá en cuenta las posibles pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido todavía.
- G107 Al calcular la tasa de interés efectiva, una entidad amortizará cualquier comisión relacionada, cargas financieras pagadas o recibidas, y costos de transacción a lo largo de la vida esperada del instrumento, excepto en los casos que se exponen a continuación. La entidad utilizará un periodo más corto si ese es el periodo al que se refieren las comisiones, cargas financieras pagadas o recibidas, o costos de transacción relacionados. Este será el caso cuando la variable con la que las comisiones, las cargas financieras pagadas o recibidas, y los costos de transacción, se ajusta en cuanto a precio a las tasas del mercado antes del vencimiento esperado del instrumento. En este caso, el periodo de amortización adecuado es el periodo hasta la siguiente fecha de revisión de precio.
- G108 Para activos y pasivos financieros a tasa de interés variable, la reestimación periódica de los flujos de efectivo para reflejar cambios en las tasas de interés de mercado altera la tasa de interés efectiva. Si se reconoce inicialmente un activo o un pasivo financiero a tasa de interés variable por un importe igual al principal por cobrar o por pagar al vencimiento, la reestimación de los pagos por intereses futuros no tiene, normalmente, efecto significativo en el importe en libros del activo o pasivo.
- G109 Si una entidad revisa sus estimaciones de pagos o cobros, ajustará el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero (o grupos de instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo reales y estimados ya revisados. La entidad volverá a calcular el importe en libros computando el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, utilizando la tasa de interés efectiva original del instrumento financiero. La entidad reconocerá el ajuste como ingreso o gasto en el resultado en la fecha de la revisión.

Ejemplo—determinación del costo amortizado para un préstamo a cinco años utilizando el método del interés efectivo

El 1 de enero de 20X1, una entidad obtiene un préstamo a cinco años por 1.000 u.m. de un banco, pagando comisiones de administración bancaria de 50 u.m. de forma que el efectivo neto recibido es de 950 u.m. A la entidad se le requiere pagar un interés en efectivo del 4 por ciento por año vencido (= 4% × 1.000 u.m. = 40 u.m.). A la entidad se le requiere devolver el préstamo de 1.000 u.m. al banco el 31 de diciembre de 20X5.

Año	Importe en libros al principio del periodo u.m.	Interés por pagar al 5,15999% ^(a) u.m.	Salida de efectivo u.m.	Importe en libros al final del periodo u.m.
20X1	950,00	49,02	(40)	959,02
20X2	959,02	49,49	(40)	968,51
20X3	968,51	49,97	(40)	978,48
20X4	978,48	50,49	(40)	988,97
20X5	988,97	51,03	(1.040)	—

El apéndice de la Sección de la Guía 11-12 muestra la forma de determinar la tasa de interés efectiva utilizando Microsoft Excel.

(a) La tasa de interés efectiva de 5,15999 por ciento es la tasa que descuenta los flujos de efectivo esperados del préstamo al importe en libros inicial:
 $40/(1,0515999)^1 + 40/(1,0515999)^2 + 40/(1,0515999)^3 + 40/(1,0515999)^4 + 1.040/(1,0515999)^5 = 950$

Deterioro del valor de los instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado

Reconocimiento

- G110 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de los activos financieros que se midan al costo o al costo amortizado. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la entidad reconocerá inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en resultados.
- G111 La evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de activos está deteriorado incluye información observable que requiera la atención de la entidad con respecto a los siguientes sucesos:
- (a) una infracción del contrato por el deudor, tales como incumplimientos o moras en el pago de los intereses o el principal;
 - (b) la entidad, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del deudor, otorga a éste concesiones que no le habría otorgado en otras circunstancias; o
 - (c) la dificultad financiera significativa del deudor o ha pasado a ser probable que el deudor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera.
- G112 Otros factores que también pueden ser evidencia de deterioro del valor incluyen los cambios significativos con un efecto adverso que hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opera el emisor.
- G113 Una entidad evaluará los activos financieros que sean significativos de forma individual a efectos de deterioro de valor por separado. Una entidad evaluará el deterioro del valor de otros activos financieros individualmente o agrupados sobre la base de características similares de riesgo de crédito.

Medición

- G114 Una entidad medirá una pérdida por deterioro de valor de activos financieros medidos al costo o al costo amortizado como la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados utilizando la tasa de interés efectiva original del activo. Si este activo financiero tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro de valor será la tasa de interés efectiva actual, determinada según el contrato.

Reversión

- G115 Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuyese y esta disminución puede relacionarse objetivamente con un hecho ocurrido con posterioridad al reconocimiento del deterioro (tal como una mejora en la calificación crediticia del deudor), la entidad revertirá la pérdida por deterioro reconocida con anterioridad, ya sea directamente o mediante el ajuste de una cuenta correctora. La reversión no dará lugar a un importe en libros del activo financiero (neto de cualquier cuenta correctora) que exceda al importe en libros que habría tenido si anteriormente no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro del valor. La entidad reconocerá el importe de la reversión en los resultados inmediatamente.

Baja en cuentas de un activo financiero

- G116 Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero cuando:
- (a) expiren o se liquiden los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero; o
 - (b) la entidad transfiera sustancialmente a terceros todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero.

Baja en cuentas de un pasivo financiero

- G117 Una entidad solo dará de baja en cuentas un pasivo financiero (o una parte de un pasivo financiero) cuando se haya extinguido—esto es, cuando la obligación especificada en el contrato haya sido pagada, cancelada o haya expirado.

- G118 Si un prestamista y un prestatario intercambian instrumentos financieros con condiciones sustancialmente diferentes, las entidades contabilizarán la transacción como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo. Similarmente, una entidad contabilizará una modificación sustancial de las condiciones de un pasivo financiero existente o de una parte de él (sea atribuible o no a las dificultades financieras del deudor) como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo.
- G119 La entidad reconocerá en los resultados cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o de una parte de un pasivo financiero) cancelado o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido que sea diferente del efectivo o del pasivo asumido.

Información a Revelar

Información a revelar sobre las políticas contables de instrumentos financieros

- G120 De acuerdo con el párrafo G76, una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas, la base (o bases) de medición utilizada para instrumentos financieros y otras políticas contables utilizadas para instrumentos financieros que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Estado de situación financiera – categorías de activos financieros y pasivos financieros

- G121 Una entidad revelará los importes en libros de cada una de las siguientes categorías de activos financieros y pasivos financieros en la fecha de presentación, en total, en el estado de situación financiera o en las notas:
- (a) activos financieros medidos al costo/costo amortizado;
 - (b) pasivos financieros medidos al costo/costo amortizado; y
 - (c) inversiones en acciones.
- G122 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la significatividad de los instrumentos financieros en su situación financiera y en su rendimiento. Por ejemplo, para las deudas a largo plazo, esta información normalmente incluiría los plazos y condiciones del instrumento de deuda (tal como la tasa de interés, vencimiento, plazos de reembolso y restricciones que el instrumento de deuda impone a la entidad).
- G123 Para inversiones en acciones, la entidad revelará la base para la determinación del valor razonable. Para inversiones en acciones del párrafo G98(c) esa base será el precio de mercado cotizado en un mercado activo.

Incumplimientos y otras infracciones de préstamos por pagar

- G124 Para los préstamos por pagar reconocidos en la fecha de presentación, en los que se haya producido una infracción de los plazos o un incumplimiento de pagos del principal, intereses, fondos de amortización o cláusulas de reembolso que no se hayan corregido en la fecha de presentación, la entidad revelará lo siguiente:
- (a) detalles de esa infracción o incumplimiento;
 - (b) el importe en libros de los préstamos por pagar relacionados en la fecha de presentación; y
 - (c) si la infracción o incumplimiento ha sido corregido o si se han renegociado las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para emisión de los estados financieros.

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

- G125 Una entidad revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas:
- (a) ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, incluidos los cambios al valor razonable reconocidos en:
 - (i) inversiones en acciones;
 - (ii) activos financieros medidos al costo/costo amortizado; y
 - (iii) pasivos financieros medidos al costo/costo amortizado;

- (b) ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) por activos financieros o pasivos financieros medidos al costo/costo amortizado; y
- (c) el importe de las pérdidas por deterioro de valor para cada clase de activo financiero.

Apéndice de la Sección de la Guía 11-12 Guía para la determinación de la tasa de interés efectiva utilizando Microsoft Excel.

Ejemplo—utilizando la función de la "Tasa Interna de Rendimiento" de Microsoft Excel para calcular la tasa de interés efectiva de un préstamo.

La tasa de interés efectiva (véase el párrafo G105) puede determinarse utilizando la función de la "Tasa Interna de Rendimiento" de una hoja de cálculo Excel. Esto se ilustra a continuación utilizando el ejemplo de un préstamo bancario a cinco años. En la función de ayuda de Excel se puede encontrar asistencia adicional.

El 1 de enero de 20X1, una entidad obtiene un préstamo a cinco años por 1.000 u.m. de un banco, pagando comisiones de administración bancaria de 50 u.m. de forma que el efectivo neto recibido es de 950 u.m. A la entidad se le requiere pagar un interés en efectivo del 4 por ciento por año vencido ($= 4\% \times 1.000 \text{ u.m.} = 40 \text{ u.m.}$). A la entidad se le requiere devolver el préstamo de 1.000 u.m. al banco el 31 de diciembre de 20X5.

El importe en libros del pasivo en el momento del reconocimiento inicial (1 de enero de 20X1) es de 950 u.m. (=efectivo prestado de 1.000 u.m. menos la comisión de administración pagada de 50 u.m.). La comisión de administración del banco no se contabiliza como un gasto al inicio, sino, más bien como un ajuste del gasto por intereses a lo largo de la vida del préstamo. Los intereses totales deben reconocerse utilizando el método del interés efectivo como se describe en Sección de la Guía 11-12.

La entidad podría preparar un esquema similar al siguiente:

Año	Importe en libros al principio del periodo	Gastos financieros pagados al ???%	Salida de efectivo	Importe en libros al final del año
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
20X1	950,00		(40)	
20X2			(40)	
20X3			(40)	
20X4			(40)	
20X5			(1.040)	—

Para completar la información restante es necesario calcular la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva pagada por la entidad es del 5,16%. Esa es la tasa de interés que descuenta exactamente la salida de efectivo de 40 u.m. por año para cinco años más 1.000 u.m. al final del quinto año con el importe en libros inicial de 950 u.m.

¿Cómo se calcula la tasa de interés efectiva? Una forma de hacerlo es con una hoja de cálculo Excel utilizando la función para calcular la "Tasa Interna de Rendimiento". Para este ejemplo sencillo, la hoja de cálculo necesitaría solo dos columnas y siete filas, con los datos de entrada siguientes:

	Columna A—Datos	Columna B—Entradas (Salidas) de efectivo
		u.m.
Fila 1	1 de enero 20X1	950
Fila 2	31 de diciembre de 20X1	(40)
Fila 3	31 de diciembre de 20X2	(40)
Fila 4	31 de diciembre de 20X3	(40)
Fila 5	31 de diciembre de 20X4	(40)
Fila 6	31 de diciembre de 20X5	(1.040)
Fila 7		=TIR(B1:B6)

Ejemplo—utilizando la función de la "Tasa Interna de Rendimiento" de Microsoft Excel para calcular la tasa de interés efectiva de un préstamo.

La celda B7 se utiliza para calcular la tasa de interés efectiva. El cálculo se acompaña tecleando la fórmula siguiente en la celda B7: =TIR(B1:B6)

El signo igual en la celda B7 indica a Excel el cálculo de un importe basado en una fórmula. El TIR en la celda B7 es una función incorporada de Excel para calcular la tasa interna de rendimiento a partir de series de flujos de efectivo. Los flujos de efectivo se establecen en las celdas B1 a B6, con salidas de efectivo como números negativos y las entradas de efectivo como números positivos. La (B1:B6) en la celda B7 indica a Excel que busque desde la celda B1 hasta la B6 incluida, para encontrar la información de los flujos de efectivo. (De forma alternativa, podría haberse tecleado (B1, B2, B3, B4, B5, B6 para indicar a Excel qué celdas contienen los flujos de efectivo.) Cuando se tecléa =TIR(B1:B6) en la celda B7, lo que Excel mostrará en la celda B7 es 5, 5,2, 5,16, 5,160, 5,15999, etc. dependiendo de cuántos decimales se muestren. El número de decimales mostrado dependerá del formato que se haya dado a la celda B7. Para cambiar el formato, presionar con el botón derecho del ratón en la celda y presionar en Formato de celdas.

Ahora puede completarse esquema:

Año	Importe en libros al principio del periodo	Gastos financieros pagados al 5,16%	Salida de efectivo	Importe en libros al final del año
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
20X1	950,00	49,02	(40)	959,02
20X2	959,02	49,49	(40)	968,51
20X3	968,51	49,97	(40)	978,48
20X4	978,48	50,49	(40)	988,97
20X5	988,97	51,03	(1.040)	—

Este es el asiento que la entidad realizaría a 1 de enero de 20X1 cuando contrate el préstamo:

	Debe	Haber
	u.m.	u.m.
Efectivo	950,00	
Préstamo por pagar		950,00

Y este es el asiento que realizaría la entidad a 31 de diciembre de 20X1:

	Debe	Haber
	u.m.	u.m.
Gastos financieros	49,02	
Efectivo		40,00
Préstamo por pagar		9,02

Sección de la Guía 13 *Inventarios*

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES* si mantiene inventarios de materias primas cotizadas como un intermediario de materias primas cotizadas [véase el párrafo 13.3(b) de la *NIIF para las PYMES*].

Alcance de la Sección de la Guía 13

- G126 Los inventarios son activos:
- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;
 - (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
 - (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.
- G127 La Sección de la Guía 13 no se aplica a:
- (a) las obras en progreso, que surgen de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la Sección de la Guía 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*); e
 - (b) instrumentos financieros (véase la Sección de la Guía 11-12 *Instrumentos Financieros*).

Medición de los inventarios

- G128 Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. La Sección de la Guía 27 *Deterioro del Valor de los Activos* trata los requerimientos de deterioro de valor para los inventarios.

Costo de los inventarios

- G129 Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

- G130 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.
- G131 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. En algunos casos, el acuerdo contiene de hecho un elemento de financiación implícito, por ejemplo, una diferencia entre el precio de compra para condiciones normales de crédito y el importe de pago aplazado. En estos casos, la diferencia se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación y no se añadirá al costo de los inventarios.

Costos de transformación

- G132 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una distribución sistemática, de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción,

tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de ésta. Son costos indirectos variables de producción los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

Distribución de los costos indirectos de producción

G133 Una entidad distribuirá los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. El importe de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, el importe de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

Producción conjunta y subproductos

G134 El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de las materias primas o los costos de transformación de cada producto no sean identificables por separado, una entidad los distribuirá entre los productos utilizando bases congruentes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de ventas relativo de cada producto ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos pasan a poder identificarse por separado, o cuando se termine el proceso de producción. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este sea el caso, la entidad los medirá al precio de venta, menos el costo de terminación y venta, deduciendo este importe del costo del producto principal. Como resultado, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos incluidos en los inventarios

G135 Una entidad incluirá otros costos en el costo de los inventarios solo en la medida en que se haya incurrido en ellos para darles su condición y ubicación actuales.

Costos excluidos de los inventarios

G136 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:

- (a) los importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
- (b) costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, antes de un proceso de elaboración ulterior;
- (c) los costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
- (d) los costos de venta.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

G137 En el caso de que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción. Estos costos consisten fundamentalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán sino que se reconocerán como gastos del periodo en el que se hayan

incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.

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

G138 Una entidad puede utilizar técnicas tales como el método del costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo. Los costos estándares tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Éstos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales. El método de los minoristas mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto.

Fórmulas de cálculo del costo

G139 Una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales.

G140 Una entidad medirá el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo G139, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO por sus siglas en inglés) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas. El método última entrada primera salida (LIFO por sus siglas en inglés) no está permitido.

Reconocimiento como un gasto

G141 Cuando los inventarios se vendan, la entidad reconocerá el importe en libros de éstos como un gasto (a menudo denominado como costo de los bienes vendidos) en el periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de actividades ordinarias.

G142 Algunos inventarios pueden ser incorporados a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como un componente de las propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios distribuidos a otro activo de esta forma se contabilizan posteriormente de acuerdo con la sección de esta Guía aplicable a ese tipo de activo.

Información a Revelar

G143 Una entidad revelará la siguiente información:

- (a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizado;
- (b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación apropiada para la entidad;
- (c) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;
- (d) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección de la Guía 27 *Deterioro del Valor de los Activos*; y
- (e) el importe total en libros de los inventarios pignorados en garantía de pasivos.

Sección de la Guía 14-15 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES* si tiene inversiones en asociadas o negocios conjuntos, es decir, tiene influencia significativa o control conjunto sobre otra entidad, incluyendo una entidad sin forma jurídica de sociedad tales como una asociación, o la entidad es parte de un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes llevan a cabo un actividad económica que está sujeta a control conjunto [véase la Sección 14, Sección 15 y los párrafos 9.24 a 9.27, 22.2(a), 23.2(b), 27.33, 29.1, 33.4(b) y 33.10(b) de la *NIIF para las PYMES*].

Sección de la Guía 16 *Propiedades de Inversión*

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES* si mantiene (en calidad de propietaria o de arrendataria) propiedades de inversión, es decir, inversiones inmobiliarias (terrenos o un edificio o parte de un edificio o ambos) para obtener rentas o por apreciación del capital o ambos [véanse la Sección 16 y los párrafos 17.1, 17.31(e), 20.1(c), 23.2(d), 27.1(d) y 27.33(b) de la *NIIF para las PYMES*].

Nota: Las propiedades de inversión no son propiedades mantenidas por la entidad para su propio uso (estas serían propiedades, planta y equipo según la Sección de la Guía 17) o para la venta en el curso de los negocios (estos serían inventarios según la Sección de la Guía 13).

Sección de la Guía 17 *Propiedades, Planta y Equipo (PPE)*

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) Si la entidad tiene una partida de PPE que comprende uno o más componentes principales con una vida útil significativamente diferente, o patrón de consumo de beneficios económicos, que el resto del elemento, por ejemplo, si un edificio incluye ascensores que tienen una vida significativamente más corta que la estructura del edificio (véanse los párrafos 17.6 y 17.16 de la *NIIF para las PYMES*).
- (b) Si se requiere que la entidad realice inspecciones importantes regulares para encontrar defectos o averías sobre un elemento de PPE como una condición para que opere el activo, por ejemplo, si una entidad opera un servicio de transporte público puede realizar revisiones de su flota cuando ha completado un cierto kilometraje (véase el párrafo 17.7 de la *NIIF para las PYMES*).
- (c) Si la entidad tiene una obligación de dismantelar y eliminar un elemento de PPE o restaurar el sitio en el que está localizado, por ejemplo, la rectificación de daño medioambiental [véase el párrafo 17.10(c) de la *NIIF para las PYMES*].
- (d) Si la entidad adquiere un elemento de PPE a cambio de activos no monetarios, por ejemplo, adquiere una máquina a cambio de inventarios (véase el párrafo 17.14 de la *NIIF para las PYMES*).

Alcance de la Sección de la Guía 17

- G144 Las propiedades, planta y equipo contabilizadas según la Sección de la Guía 17 son activos tangibles que:
- (a) se mantienen por una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
 - (b) se esperan usar durante más de un periodo.

Reconocimiento

- G145 Partidas tales como piezas de repuesto, equipo de mantenimiento y equipo auxiliar son propiedades, planta y equipo si la entidad espera utilizarlos durante más de un periodo o si pueden ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios.
- G146 Los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.

Medición en el momento del reconocimiento

- G147 Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.

Componentes del costo

- G148 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente:
- (a) el precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
 - (b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
- Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros.
- G149 Los siguientes costos no son costos de un elemento de propiedades, planta y equipo una entidad los reconocerá como gastos cuando se incurra en ellos:
- (a) costos de apertura de una nueva instalación productiva;
 - (b) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de publicidad y actividades promocionales);
 - (c) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o los de redirigirlo a un nuevo tipo de clientela (incluyendo los costos de formación del personal);
 - (d) los costos de administración y otros costos indirectos generales; y
 - (e) los costos por préstamos.
- G150 Los ingresos y gastos asociados con las operaciones accesorias durante la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán en resultados si esas operaciones no son necesarias para ubicar el activo en su lugar y condiciones de funcionamiento previstos.

Medición posterior al reconocimiento inicial

- G151 Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos. La Sección de la Guía 27 *Deterioro del Valor de los Activos* trata los requerimientos de deterioro de valor para las propiedades, planta y equipo.

Importe depreciable y periodo de depreciación

- G152 Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Los párrafos G157 y G158 proporcionan guías para seleccionar un método de depreciación. El importe depreciable es el costo menos la depreciación acumulada, las pérdidas por deterioro de valor acumulado y el valor residual. El valor residual de un activo es el importe estimado que una entidad podría obtener actualmente por la disposición de un activo, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.
- G153 El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta Guía requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo. Por ejemplo, la depreciación de una propiedad, planta y equipo de manufactura se incluirá en los costos de los inventarios (véase la Sección de la Guía 13 *Inventarios*).
- G154 Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo desde la fecha de presentación anual anterior más reciente. Si estos indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de estimación contable, de acuerdo con los párrafos G86 a G89 y G95.
- G155 La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.
- G156 La vida útil de un activo es el periodo durante el cual se espera que el activo éste disponible para su uso por la entidad o el número de unidades de producción o unidades similares que se espera obtener del activo por parte de la entidad. Para determinar la vida útil de un activo, una entidad considerará todos los factores siguientes:
- la utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo;
 - el desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado;
 - la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y
 - los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian.

Método de depreciación

- G157 Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción.
- G158 Habitualmente, un activo se deprecia utilizando el mismo método de un periodo a otro. Si existe alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo, desde la última fecha de presentación, en el patrón con arreglo al cual una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo anual, dicha entidad revisará su método de depreciación presente y, si las expectativas actuales son diferentes, cambiará dicho método de depreciación para reflejar el nuevo patrón. La entidad contabilizará este cambio como un cambio de estimación contable, de acuerdo con los párrafos G86 a G89 y G95.

Baja en cuentas

- G159 Una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo:
- (a) cuando disponga de él; o
 - (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.
- G160 Una entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que el elemento sea dado de baja en cuentas. La entidad no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias.
- G161 Para una disposición sencilla de un elemento de propiedades, planta y equipo a cambio de efectivo, la fecha de disposición es habitualmente la fecha en la que han dejado de existir los riesgos y ventajas de la propiedad del activo. Para escenarios más complejos, una entidad determinará la fecha de disposición mediante la aplicación de la Sección de la Guía 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias* para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes.
- G162 Una entidad determinará la ganancia o pérdida procedente de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, como la diferencia entre el producto neto de la disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del elemento.

Información a Revelar

- G163 Una entidad revelará para cada categoría de propiedades, planta y equipo que se considere apropiada de acuerdo con el párrafo G51(a), la siguiente información:
- (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
 - (b) los métodos de depreciación utilizados;
 - (c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
 - (d) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa; y
 - (e) una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) las disposiciones;
 - (iii) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección de la Guía 27;
 - (iv) la depreciación; y
 - (v) otros cambios.
- No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
- G164 La entidad revelará también:
- (a) la existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a que la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas; y
 - (b) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo.

Sección de la Guía 18

Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES* si mantiene o arrienda activos intangibles, distintos de los desarrollados de forma interna o los mantenidos para la venta en el curso ordinario del negocio [véanse la Sección 18 y los párrafos 20.1(b), 27.10 y 27.33(d) de la *NIIF para las PYMES*].

Nota: Un activo intangible es un activo identificable no monetario sin sustancia física, por ejemplo, patentes, derechos de propiedad intelectual, licencias de radiodifusión, licencias de pesca, etc. Este activo es identificable cuando es separable de la entidad o surge de derechos contractuales o legales (independientemente de si esos derechos son transferibles o separables).

Alcance de la Sección de la Guía 18

G165 Si una entidad tiene activos intangibles mantenidos para la venta en el curso ordinario del negocio aplicará la Sección de la Guía 13 *Inventarios* y Sección de la Guía 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.

Elementos de activos intangibles generados internamente

G166 Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de otra Sección de esta Guía, por ejemplo, la Sección de la Guía 13 *Inventarios*.

G167 Como ejemplos de la aplicación del párrafo G166, una entidad reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto, y no como un activo intangible:

- (a) generación interna de marcas, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares;
- (b) actividades de establecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento), que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o negocio (es decir, costos de preapertura) y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir, costos previos a la operación);
- (c) actividades formativas;
- (d) publicidad y otras actividades promocionales;
- (e) programas informáticos generados internamente; y
- (f) plusvalía generada internamente.

G168 El párrafo G167 no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios.

Información a Revelar

G169 Una entidad revelará el importe agregado de los desembolsos en investigación y desarrollo reconocido como un gasto durante el periodo (es decir, el importe de los desembolsos incurridos internamente en investigación y desarrollo que no se ha capitalizado como parte del costo de otro activo que cumple los criterios de reconocimiento de esta Guía).

Sección de la Guía 19

Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES* si ha realizado una combinación de negocios [véanse la Sección 19 y los párrafos 17.31(e), 21.12, 22.2(c) y 29.16(b) de la *NIIF para las PYMES*].

Nota: una combinación de negocios es la unión de entidades separadas o negocios en una sola entidad que informa, lo que se produce, por ejemplo, cuando una entidad obtiene control de uno o más negocios distintos. Una combinación de negocios que haya tenido lugar hace años puede afectar todavía al periodo corriente o a un periodo comparativo presentado en los estados financieros.

Sección de la Guía 20

Arrendamientos

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) Si la entidad es un arrendador [véase la Sección 17 de la *NIIF para las PYMES*].
- (b) Si la entidad vende un activo y arrienda seguidamente dicho activo (véanse los párrafos 17.28 y 17.29 y 20.32–20.35 de la *NIIF para las PYMES*).
- (c) Si la entidad es parte de un arrendamiento que podría dar lugar a una pérdida para el arrendatario o el arrendador porque los términos contractuales que no están relacionados con cambios en el precio del activo arrendado, cambios en las tasas de cambio de moneda extranjera o un incumplimiento por una de las contrapartes [este alquiler se contabilizará según la Sección 12 y el párrafo 11.7(c) de la *NIIF para las PYMES*].

Alcance de la Sección de la Guía 20

- G170 Un arrendamiento es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado. La Sección de la Guía 20 no trata arrendamientos operativos que sean onerosos (véase la Sección de la Guía 21 *Provisiones y Contingencias*).
- G171 La Sección de la Guía 20 se aplicará a los acuerdos que transfieren el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quede obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de estos activos. La Sección de la Guía 20 no se aplicará a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, que no transfieren el derecho a utilizar activos desde una contraparte a la otra.
- G172 Algunos acuerdos no toman la forma legal de un arrendamiento pero traspasan los derechos a usar activos a cambio de pagos. Estos acuerdos son en esencia arrendamientos de activos y deben contabilizarse según lo establecido en esta Sección de la Guía 20.

Clasificación de los arrendamientos

- G173 Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

- G174 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:
- (a) El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario a la finalización de su plazo.
 - (b) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida.
 - (c) El plazo del arrendamiento es por la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiere la propiedad.
 - (d) Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es, al menos, sustancialmente igual a la totalidad del valor razonable del activo arrendado.
 - (e) Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.
- G175 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o en combinación con otras, a la clasificación de un arrendamiento como financiero, son las siguientes:
- (a) si el arrendatario puede cancelar el arrendamiento pero el arrendatario debe compensar el arrendador por pérdidas asociadas con la cancelación;
 - (b) las ganancias o pérdidas procedentes de fluctuaciones en el valor residual del activo arrendado repercuten en el arrendatario (por ejemplo en la forma de un pago al final del arrendamiento); y
 - (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un periodo de renovación, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.
- G176 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos G174 y G175 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo.
- G177 La clasificación de un arrendamiento se hace al inicio del mismo y no se cambia durante su plazo salvo que el arrendatario y el arrendador acuerden cambiar las cláusulas del arrendamiento (distintas de la simple renovación del acuerdo), en cuyo caso la clasificación del arrendamiento deberá ser evaluada nuevamente.

Estados financieros de los arrendatarios – arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

- G178 Al comienzo del plazo del arrendamiento, un arrendatario reconocerá sus derechos de uso y obligaciones bajo el arrendamiento financiero como activos y pasivos en su estado de situación financiera por el importe igual al valor razonable del bien arrendado (normalmente el precio de venta al por menor del activo) o, si este fuera menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, determinados al inicio del arrendamiento. Cualquier costo directo inicial del arrendatario (costos incrementales que se atribuyen directamente a la negociación y acuerdo del arrendamiento) se añadirá al importe reconocido como activo.
- G179 El valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento debe calcularse utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, es decir, la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor presente total de (a) los pagos mínimos por el arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado, y la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial para el arrendador.
- G180 Si no se puede determinar, se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Esta es la tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si no fuera determinable, la tasa que, al comienzo del arrendamiento, incurriría el arrendatario para tomar prestados por un plazo similar y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.

Medición posterior

- G181 Un arrendatario repartirá los pagos mínimos del arrendamiento entre las cargas financieras y la reducción del pasivo pendiente utilizando el método del interés efectivo (véanse los párrafos G104 a G109). El arrendatario distribuirá la carga financiera a cada periodo a lo largo del plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante, en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de

amortizar. Un arrendatario cargará las cuotas contingentes como gastos en los periodos en los que se incurran.

- G182 Un arrendatario depreciará un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero de acuerdo con la sección correspondiente de esta Guía para ese tipo de activo, por ejemplo, la Sección de la Guía 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor. Un arrendatario también evaluará en cada fecha de presentación si se ha deteriorado el valor de un activo arrendado mediante un arrendamiento financiero (véase la Sección de la Guía 27 *Deterioro del Valor de los Activos*).

Estados financieros de los arrendatarios – arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

- G183 Un arrendatario reconocerá los pagos de arrendamientos bajo arrendamientos operativos (excluyendo los costos por servicios tales como seguros o mantenimiento) como un gasto de forma lineal a menos que:
- (a) otra base sistemática sea más representativa del patrón de tiempo de los beneficios del usuario, incluso si los pagos no se realizan sobre esa base; o
 - (b) los pagos al arrendador se estructuran en de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos del costo por inflación esperados del arrendador. Si los pagos al arrendador varían debido a factores distintos de la inflación general, esta condición (b) no se cumplirá.

Información a Revelar

Información a revelar por arrendatarios—arrendamientos financieros

- G184 Un arrendatario revelará la siguiente información sobre los arrendamientos financieros:
- (a) para cada clase de activos, el importe neto en libros al final del periodo sobre el que se informa;
 - (b) el total de pagos mínimos futuros del arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa, para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años; y
 - (c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario incluyendo, por ejemplo, información sobre rentas contingentes, opciones de renovación o adquisición, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.
- G185 Además, los requerimientos de información a revelar sobre activos de acuerdo con otras secciones de la Guía se aplicarán a los arrendatarios de activos arrendados bajo arrendamientos financieros (por ejemplo, las Secciones de la Guía 17 y 27).

Información a revelar por arrendatarios—arrendamientos operativos

- G186 Un arrendatario revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos:
- (a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, bajo contratos de arrendamiento operativo no cancelables para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años;
 - (b) los pagos por arrendamiento reconocidos como un gasto; y

- (c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario incluyendo, por ejemplo, información sobre rentas contingentes, opciones de renovación o adquisición, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Sección de la Guía 21

Provisiones y Contingencias

Alcance de la Sección de la Guía 21

- G187 La Sección de la Guía 21 se aplica a todas las provisiones (es decir, pasivos de importe o vencimiento incierto), pasivos contingentes y activos contingentes excepto las provisiones tratadas en otras secciones de esta Guía. Éstas incluyen las provisiones relacionadas con:
- (a) arrendamientos (Sección de la Guía 20 *Arrendamientos*). Sin embargo, la Sección de la Guía 21 trata de los arrendamientos operativos que se han transformado en onerosos. Si una entidad tiene un contrato de carácter oneroso, reconocerá y medirá las obligaciones presentes según el contrato como una provisión;
 - (b) contratos de construcción (Sección de la Guía 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*);
 - (c) obligaciones por beneficios a los empleados (Sección de la Guía 28 *Beneficios a los Empleados*);
e
 - (d) impuestos a las ganancias (Sección de la Guía 29 *Impuestos a las Ganancias*).
- G188 Los requerimientos de la Sección de la Guía 21 no se aplican a contratos pendientes de ejecución a menos que sean onerosos (es decir, los costos inevitables de cumplir con las obligaciones según el contrato superan los beneficios económicos esperados a recibir por éste). Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones.
- G189 La palabra “provisión” se utiliza, en ocasiones, en el contexto de partidas tales como depreciación, deterioro del valor de activos y cuentas por cobrar incobrables. Esos son ajustes de los importes en libros de los activos, en lugar del reconocimiento de pasivos, y, por ello, no se tratan en la Sección de la Guía 21.

Reconocimiento inicial

- G190 Una entidad solo reconocerá una provisión cuando:
- (a) la entidad tiene una obligación en la fecha de presentación como resultado de un suceso pasado;
 - (b) es probable (es decir, más posible que no) que se requiera a la entidad transferir beneficios económicos a la cancelación; y
 - (c) el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.
- G191 La entidad reconocerá la provisión como un pasivo en el estado de situación financiera y reconocerá el importe de la provisión como un gasto, a menos que otra sección de esta Guía requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.
- G192 La condición del párrafo G190(a) (obligación en la fecha de presentación que surge de un suceso pasado) implica que ha ocurrido ya un suceso de pérdida y que la entidad no tiene otra alternativa más realista que cancelar la obligación. Esto puede suceder cuando la entidad tiene una obligación legal que puede ser exigida por ley o cuando un suceso pasado (por ejemplo, una historia de cancelación de obligaciones similares en el pasado) ha dado lugar a que terceras partes tengan una expectativa válida de que la entidad cancelará la obligación. Las obligaciones que surgirán como consecuencia de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura de sus negocios) no satisfacen la condición del párrafo G190(a), con independencia de lo probable que sea que ocurra y aunque surjan de un contrato. Por ejemplo, por causas de tipo comercial o requerimientos legales, una entidad puede pretender o necesitar realizar desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en un determinado tipo de fábrica). Puesto que la entidad puede evitar el desembolso futuro mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando su método de llevar a cabo la fabricación o vendiendo la fábrica, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos y, por tanto, no reconocerá provisión alguna para los mismos.

- G193 Una entidad no reconocerá provisión alguna por pérdidas de operación futuras. Las pérdidas futuras esperadas no cumplen la definición de pasivo. La expectativa de pérdidas de operación futuras puede ser indicativa de que uno o más activos están deteriorados.

Medición inicial

- G194 Una entidad medirá una provisión como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha de presentación. La mejor estimación es el importe que una entidad pagaría racionalmente para liquidar la obligación al final del periodo sobre el que se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha.
- (a) Cuando la provisión involucra a un conjunto importante de partidas, la estimación del importe reflejará una ponderación de todos los posibles resultados por sus probabilidades asociadas. En el caso de que el rango de resultados posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

Ejemplo—medición de una provisión para una conjunto grande de elementos

Justo antes de final de año, una entidad vende 1.000 unidades de un producto con garantía según la cual la entidad reparará cualquier defecto de fabricación que aparezca dentro de los seis meses siguientes a la compra. Si se detecta un defecto menor en un producto, los costos de reparación estimados serán de 100 u.m. Si se detecta un defecto importante en un producto, los costos de reparación estimados serán de 400 u.m. La experiencia de la entidad indica que el 75 por ciento de los artículos vendidos no tienen defectos, el 20 por ciento tiene defectos menores y en el restante 5 por ciento tiene defectos importantes. La entidad espera que el nivel de defectos se mantendrá igual en el año próximo.

El valor esperado del costo de las reparaciones será:

$$(75\% \times 1.000 \text{ unidades vendidas} \times \text{cero}) + (20\% \times 1.000 \text{ unidades} \times 100 \text{ u.m.}) + (5\% \times 1.000 \text{ unidades} \times 400 \text{ u.m.}) = 40.000 \text{ u.m.}$$

Por consiguientes, a final de año sería adecuada una provisión de 40.000 u.m. para esas 1.000 unidades. Esta no es una provisión para una pérdida futura esperada sino, más bien, una provisión para una pérdida que ya se ha producido porque, antes del final de año, la entidad vendió productos defectuosos con una garantía de reparar los defectos.

- (b) Cuando la provisión surja de una única obligación, la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación puede ser el resultado individual que sea más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros resultados posibles. Cuando otros resultados posibles sean mucho más caros o mucho más baratos que el resultado más probable, la mejor estimación será un importe mayor o menor, respectivamente, que el único resultado más probable.
- G195 Cuando el efecto del valor en el tiempo del dinero resulte significativo, el importe de la provisión será el valor presente de los importes que se espera que sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa (tasas) de descuento será una tasa (tasas) antes de impuestos que refleje (reflejen) las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo. Los riesgos específicos del pasivo deben reflejarse en la tasa de descuento utilizada o en la estimación de los importes requeridos para liquidar la obligación, pero no en ambos.
- G196 Una entidad excluirá, de la medición de una provisión, las ganancias procedentes por disposiciones esperadas de activos.
- G197 Cuando una parte o la totalidad del importe requerido para cancelar una provisión pueda ser reembolsado por un tercero (por ejemplo, a través de una reclamación a un seguro), la entidad reconocerá el reembolso como un activo separado solo cuando sea prácticamente seguro que la entidad recibirá dicho reembolso al cancelar la obligación. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión. El reembolso por cobrar se presentará en el estado de situación financiera como un activo y no se compensará con la provisión. En el estado del resultado, la entidad puede compensar cualquier reembolso de terceros contra el gasto relacionado con la provisión.

Medición posterior

- G198 Una entidad cargará contra una provisión únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida.
- G199 Una entidad revisará y ajustará las provisiones en cada fecha de presentación, para reflejar la mejor estimación actual del importe que sería requerido para cancelar la obligación en esa fecha. Cualquier ajuste a los importes previamente reconocidos se reconocerá en resultados, a menos que la provisión se hubiera reconocido originalmente como parte del costo de un activo (véase el párrafo G191). Cuando una provisión se mida por el valor presente del importe que se espera que sea requerido para cancelar la obligación, la reducción posterior del valor presente que proceda del paso del tiempo se reconocerá como un costo financiero en los resultados del periodo en que surja.

Pasivos contingentes

- G200 Un pasivo contingente es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque no cumple una o las dos condiciones de los apartados (b) y (c) del párrafo G190. Una entidad no reconocerá un pasivo contingente como un pasivo. Cuando una entidad sea responsable de forma conjunta y solidaria, de una obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran las otras partes se tratará como un pasivo contingente.

Activos contingentes

- G201 Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque ocurra, o en su caso no ocurra, uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad. Una entidad no reconocerá un activo contingente como un activo. Cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y, por tanto, es apropiado su reconocimiento.

Información a Revelar

Información a revelar sobre provisiones

- G202 Para cada tipo de provisión, una entidad revelará lo siguiente:
- (a) una conciliación que muestre:
 - (i) el importe en libros al principio y al final del periodo;
 - (ii) las adiciones realizadas durante el periodo, incluyendo los ajustes procedentes de los cambios en la medición del importe descontado;
 - (iii) los importes cargados contra la provisión durante el periodo; y
 - (iv) los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo;
 - (b) una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del importe y calendario esperados de cualquier pago resultante;
 - (c) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos; y
 - (d) el importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de los activos que hayan sido reconocidos por esos reembolsos esperados.

No se requiere información comparativa para los periodos anteriores.

Información a revelar sobre pasivos contingentes

- G203 A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarlo sea remota, una entidad revelará para cada clase de pasivo contingente, en la fecha de presentación, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese practicable:
- (a) una estimación de sus efectos financieros, medidos de acuerdo con los párrafos G194 a G199;
 - (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y
 - (c) la posibilidad de cualquier reembolso.

Si después de realizar todos los esfuerzos razonables para hacerlo, una entidad no fuera capaz de revelar alguna parte de esta información, deberá señalar este hecho.

Información a revelar sobre activos contingentes

- G204 Si es probable una entrada de beneficios económicos (con mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario) pero no prácticamente cierta, una entidad revelará una descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del periodo sobre el que se informa y, cuando sea practicable sin costos ni esfuerzos desproporcionados, una estimación de su efecto financiero, medido utilizando los principios establecidos en los párrafos G194 a G199. Si después de realizar todos los esfuerzos razonables para hacerlo, una entidad no fuera capaz de revelar esta información, deberá señalar este hecho.

Información a revelar perjudicial

- G205 En casos extremadamente excepcionales, puede esperarse que revelar la información, total o parcial, requerida por los párrafos G202 a G204 perjudique seriamente la posición de la entidad, en disputas con terceros sobre las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En estos casos, una entidad no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones por las que han llevado a tomar tal decisión.

Sección de la Guía 22

Patrimonio

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) Si la entidad emite cualquiera de los siguientes instrumentos:
 - (i) Instrumentos financieros con opción de venta, es decir, un instrumento que otorga al tenedor el derecho a vender nuevamente el instrumento a la entidad o que es automáticamente rescatado o recomprado por el emisor si tiene lugar un suceso específico [véanse los párrafos 22.4(a) y 22.5 de la *NIIF para las PYMES*].
 - (ii) Instrumentos financieros que requieren que la entidad pague una participación proporcional de sus activos netos en el momento de la liquidación de la entidad (véanse los párrafos 22.4(b) y 22.5 de la *NIIF para las PYMES*).
 - (iii) Patrimonio que se emite mediante opciones, derechos, certificados de opciones para compra de acciones (warrants) e instrumentos de patrimonio similares (véase el párrafo 22.11 de la *NIIF para las PYMES*).
 - (iv) Deuda convertible (es decir, préstamos que pueden convertirse en patrimonio) u otros instrumentos financieros compuestos, tales como instrumentos con componentes de deuda y patrimonio (véanse los párrafos 22.13 a 22.15 de la *NIIF para las PYMES*).
- (b) Si cualesquiera acciones de la entidad se mantienen por ésta misma o por sus subsidiarias (conocidas como acciones propias) o por cualquier asociada [véanse los párrafos 4.12(a) y 22.16 de la *NIIF para las PYMES*].
- (c) Si la entidad ha realizado una capitalización o emisión de acciones gratuita (algunas veces denominada como "dividendo en forma de acciones"), es decir, la emisión de nuevas acciones para los accionistas en proporción de su accionariado existente, o ha realizado un desdoblamiento de acciones (algunas veces denominado como "división de acciones"), es decir, la división de las acciones existentes en acciones múltiples (véase el párrafo 22.12 de la *NIIF para las PYMES*).

Clasificación

- G206 Patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Un pasivo es una obligación presente de la entidad surgida a raíz de sucesos pasados, la cancelación de la cual, se espera que dé lugar a una salida de la entidad de efectivo u otros recursos (por ejemplo, un instrumento que obligue a la entidad a pagar efectivo a un tercero o dé a éste el derecho a exigir efectivo a la entidad es un pasivo de la entidad incluso si tiene un estatus diferente de acuerdo las leyes locales). El patrimonio incluye las inversiones hechas por los propietarios de la entidad, más los incrementos de esas inversiones, ganados a través de operaciones rentables y conservados para el uso en las operaciones de la entidad, menos las reducciones de las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y las distribuciones a los propietarios.
- G207 Las aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares son patrimonio si:
- (a) la entidad cooperativa tiene un derecho incondicional para rechazar el rescate de las aportaciones de los socios; o
 - (b) el rescate está incondicionalmente prohibido por la ley local, por el reglamento o por los estatutos de la entidad.

Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio

- G208 Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad a cambio de éstos:

- (a) Si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u otros recursos, la entidad presentará el importe por cobrar como una compensación al patrimonio en su estado de situación financiera, no como un activo.
 - (b) Si la entidad recibe el efectivo u otros recursos antes de que se emitan los instrumentos de patrimonio, y no se puede requerir a la entidad el reembolso del efectivo o de los otros recursos recibidos, la entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio en la medida de la contraprestación recibida.
 - (c) En la medida en que los instrumentos de patrimonio hayan sido suscritos pero no emitidos, y la entidad no haya todavía recibido el efectivo o los otros recursos, no reconocerá un incremento en el patrimonio.
- G209 Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio por el importe del efectivo recibido. Si se aplaza el pago y el valor en el tiempo del dinero es significativo, la medición inicial se hará sobre la base del valor presente. Si los instrumentos de patrimonio se cambian por recursos distintos del efectivo, los instrumentos de patrimonio se reconocerán al valor razonable de esos recursos (los párrafos G13 a G16 proporcionan guías para determinar el valor razonable).
- G210 Una entidad contabilizará los costos de transacción (es decir, los costos incrementales que son directamente atribuibles a la emisión) de una transacción de patrimonio como una deducción del patrimonio, neto de cualquier beneficio fiscal relacionado.
- G211 Las leyes que sean aplicables determinarán cómo se presenta en el estado de situación financiera el incremento en el patrimonio que surge de la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, puede requerirse que el valor a la par (u otro valor nominal) de las acciones y el importe pagado en exceso del valor a la par se presenten de forma separada.

Distribuciones a los propietarios

- G212 Una entidad reducirá del patrimonio el importe de las distribuciones a los propietarios (tenedores de sus instrumentos de patrimonio), neto de cualquier beneficio fiscal relacionado.
- G213 En ocasiones, una entidad distribuye otros activos que no son efectivos como dividendos a los propietarios. Cuando una entidad declare este tipo de distribución y tenga obligación de distribuir activos distintos al efectivo a los propietarios, reconocerá un pasivo. El pasivo se medirá al valor razonable de los activos a distribuir. Al final de cada periodo sobre el que se informa, así como en la fecha de liquidación, la entidad revisará y ajustará el importe en libros del dividendo a pagar para reflejar los cambios en el valor razonable de los activos a distribuir, reconociendo cualquier variación en el patrimonio como ajustes al importe de la distribución.

Sección de la Guía 23

Ingresos de Actividades Ordinarias

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) Si la entidad tiene ingresos de actividades ordinarias en forma de regalías o dividendos que surgen de terceros que utilizan los activos de la entidad [véanse los párrafos 23.1(d), 23.2(b) y 23.28 a 23.30 de la *NIIF para las PYMES*].
- (b) Si la entidad intercambia bienes y servicios por otros bienes y servicios (véanse los párrafos 23.6 y 23.7 de la *NIIF para las PYMES*).
- (c) Si la entidad concede a los clientes premios de fidelización, por ejemplo, puntos que el cliente puede rescatar en el futuro de forma gratuita o descuentos en bienes o servicios (véase el párrafo 23.9 de la *NIIF para las PYMES*).
- (d) Si la entidad tiene dos o más contratos de construcción que se negociaron conjuntamente en un solo paquete, o la entidad tiene un solo contrato de construcción que abarca varios activos y esos activos se negociaron por separado (véanse los párrafos 23.8 y 23.18 a 23.20 de la *NIIF para las PYMES*).

Alcance de la Sección de la Guía 23

- G124 Ingreso de actividades ordinarias es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio. La Sección de la Guía 23 se aplicará al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:
- (a) la venta de bienes (si los produce o no la entidad para su venta o los adquiere para su reventa);
 - (b) la prestación de servicios;
 - (c) los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista. Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización; y
 - (d) depósitos o cuentas por cobrar que generan intereses.

Medición de los ingresos de actividades ordinarias

- G215 Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir se establece después de deducir el importe de descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad. El valor razonable también tiene en cuenta el valor temporal del dinero.
- G216 Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, actuando por cuenta propia. Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceros, por ejemplo, impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos y servicios e impuestos sobre el valor agregado recaudados en nombre de un gobierno. En una relación de agencia, una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad.

Pago diferido

- G217 Cuando se difieren las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo y el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada. Una transacción financiera surge cuando, por ejemplo, una entidad concede un crédito sin intereses al comprador o acepta un efecto comercial, cargando

al comprador una tasa de interés menor que la del mercado, como contraprestación por la venta de bienes. La tasa de interés imputada a la operación será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:

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

Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor presente de todos los cobros futuros y el importe nominal de la contraprestación como ingreso por intereses, de acuerdo con el párrafo G232 y la Sección de la Guía 11-12 *Instrumentos Financieros*.

Ejemplo—pago diferido

El 1 de enero de 20X1 una entidad vendió inventarios por 2.000 u.m. en cuentas por cobrar a dos años. El precio de venta en efectivo de los bienes a 1 de enero de 20X1 era de 1.653 u.m.

Puesto que existe una diferencia de 347 u.m. entre el precio en efectivo de 1.653 u.m. y el importe que se debe mediante un acuerdo de crédito a dos años, el acuerdo es efectivamente una transacción financiera, así como la venta de bienes. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes a 1 de enero de 20X1 por 1.653 u.m. Además, la entidad debe reconocer ingresos por intereses por 165 u.m. y 182 u.m. en los periodos de presentación que terminan a 31 de diciembre de 20X1 y 20X2 respectivamente.

Utilizando una hoja de cálculo o una calculadora financiera, la tasa de interés imputada se calcula al 10 por ciento por año [es decir, la tasa que descuenta el importe nominal (2.000 u.m.) pagadero en un plazo de dos años a los precios de venta en efectivo actuales (1.653 u.m.)]

Los ingresos de actividades ordinarias que surgen de la venta de bienes son por 1.653 u.m. (es decir, el valor presente del pago futuro).

El ingreso por intereses para 20X1 es 165 u.m. ($= 1.653 \text{ u.m.} \times 10\%$).

El ingreso por intereses para 20X2 es 182 u.m. ($= (1.653 \text{ u.m.} + 165 \text{ u.m. de interés acumulado o devengado}) \times 10\%$).

Identificación de la transacción de ingresos de actividades ordinarias

G218 Normalmente, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de esta Sección de la Guía 23 por separado a cada transacción. Sin embargo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables por separado de una única transacción cuando sea necesario para reflejar la esencia de ésta. Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables de forma separada de una única transacción cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios posteriores. Por el contrario, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial logrado no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones de forma conjunta cuando venda bienes y, al mismo tiempo, tome un acuerdo separado para recomprar esos bienes en una fecha posterior, con lo que se niega el efecto sustantivo de la transacción.

Venta de bienes

G219 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;

- (d) que sea probable (es decir, más posible que no) que cualquier beneficio económico asociado con la transacción llegue a la entidad; y
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Para una venta sencilla de bienes en efectivo o a crédito, el ingreso de actividades ordinarias se reconoce generalmente en la fecha en que los bienes se entregan al cliente.

- G220 El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. Una entidad no reconocerá un ingreso de actividades ordinarias si mantiene los riesgos y ventajas significativos de la propiedad, por ejemplo si el cobro del ingreso de actividades ordinarias de una venta concreta depende de que el comprador venda los bienes. Si una entidad conserva solo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes si ofrece su devolución cuando los bienes están defectuosos o si el cliente no está satisfecho por otros motivos, y la entidad puede estimar con fiabilidad las devoluciones. En estos casos, la entidad reconocerá una provisión por devoluciones de acuerdo con la Sección de la Guía 21 *Provisiones y Contingencias*.

Prestación de servicios

- G221 Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:
- (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
 - (b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
 - (c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
 - (d) los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.
- Los párrafos G225 a G231 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.
- G222 Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute.
- G223 Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Contratos de construcción

- G224 Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos, respectivamente, por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones. Los párrafos G225 a G231 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

Método del porcentaje de terminación

- G225 Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios (véanse los párrafos G221 a G223) y por contratos de construcción (véase el párrafo G224). Una entidad examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.
- G226 Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen:
- la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados;
 - la inspección de los trabajos ejecutados; y
 - la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.
- Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.

Ejemplo—método del porcentaje de terminación

Un contratista ha conseguido un contrato de precio fijo de 2.000 u.m. para la construcción de un edificio. La estimación inicial que el contratista hace de los costos es de 1.200 u.m. Se espera que el edificio tarde en construirse dos años.

Al final del primer año del proyecto (31 de diciembre de 20X1) el contratista ha incurrido en costos de 800 u.m. sobre el contrato y la estimación de la entidad de los costos totales del contrato permanece la misma.

El contrato finaliza a mediados de 20X2. Los costos reales incurridos son 1.250 u.m. Se incurrieron en costos adicionales al final del contrato y no podrían haberse previsto en el momento de la elaboración de los estados financieros de 20X1.

El contratista determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo.

A 31 de diciembre de 20X1 el contrato está terminado en un 66,7 por ciento: $800 \text{ u.m. de costos incurridos} \div 1.200 \text{ u.m. de costos del contrato totales estimados} = 66,7\%$.

En 20X1 el contratista reconoce ingresos de actividades ordinarias y gastos de 1.333 u.m. (es decir, $66,7\% \times 2.000 \text{ u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato esperados}$) y 800 u.m., respectivamente. Eso significa que la ganancia en 20X1 es de 533 u.m.

En 20X2 el contratista reconoce ingresos de actividades ordinarias y gastos de 667 u.m. y 450 u.m. (es decir, $1.250 \text{ u.m.} - 800 \text{ u.m.}$) respectivamente. Eso significa que la ganancia en 20X2 es de 217 u.m.

- G227 Una entidad reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o el contrato, tales como materiales o pagos anticipados, como un activo si es probable que los costos se recuperen.
- G228 Una entidad reconocerá inmediatamente como gasto cualquier costo cuya recuperación no sea probable.
- G229 Cuando el resultado de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:
- una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea probable recuperar los costos del contrato en que se haya incurrido; y
 - la entidad reconocerá los costos del contrato como un gasto en el periodo en que se hayan incurrido.
- G230 Cuando sea probable que los costos totales del contrato de construcción vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como un gasto, junto con la provisión correspondiente por un contrato oneroso (véase la Sección de la Guía 21).
- G231 Si la cobrabilidad de un importe ya reconocido como un ingreso de actividades ordinarias de un contrato deja de ser probable, la entidad reconocerá el importe incobrable como un gasto y no como un ajuste del importe de ingresos de actividades ordinarias del contrato.

Interés

- G232 Los intereses se reconocerán utilizando el método del interés efectivo como se describe en los párrafos G104 a G109.

Información a Revelar

Información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias

- G233 Una entidad revelará:
- (a) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los métodos utilizados para determinar el grado de realización de las transacciones que involucren prestación de servicios; y
 - (b) el importe de cada categoría de ingresos de actividades ordinarias reconocida durante el periodo, que mostrará de forma separada como mínimo los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:
 - (i) venta de bienes;
 - (ii) la prestación de servicios;
 - (iii) intereses;
 - (iv) comisiones; y
 - (v) cualesquiera otros tipos de ingresos de actividades ordinarias significativos.

Información a revelar relacionada con los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de construcción

- G234 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos como tales en el periodo;
 - (b) los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso de actividades ordinarias del contrato reconocido como tal en el periodo; y
 - (c) los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en proceso.
- G235 Una entidad presentará:
- (a) los importes brutos por cobrar a los clientes por contratos ejecutados, como un activo; y
 - (b) los importes brutos por cobrar a los clientes por contratos ejecutados, como un pasivo.

Sección de la Guía 24 Subvenciones del Gobierno

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la <i>NIIF para las PYMES</i> si recibe ayudas gubernamentales, es decir, ayudas por el gobierno en forma de una transferencia de recursos a la entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de condiciones especificadas relacionadas con actividades de operación de la entidad (véase la Sección 24 y el párrafo 23.30(b) de la <i>NIIF para las PYMES</i>).

Alcance de la Sección de la Guía 24

G236 La Sección de la Guía 24 no trata las ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en forma de ventajas que se materializan al calcular la ganancia imponible o pérdida fiscal, o que se determinan o limitan sobre la base del pasivo por impuestos a las ganancias. Ejemplos de estos beneficios son las exenciones fiscales, los créditos fiscales por inversiones, las depreciaciones aceleradas y las tasas impositivas reducidas. La Sección de la Guía 29 *Impuestos a las Ganancias* aborda la contabilización de impuestos basados en las ganancias.

Información a revelar

G237 Si una entidad recibe ayuda gubernamental distinta de las subvenciones de gobierno [véase el cuadro al comienzo de la Sección de la Guía 24], revelará una descripción de cualquier ayuda del gobierno de la que la entidad se haya beneficiado directamente. Las ayudas gubernamentales son acciones realizadas por el sector público para proporcionar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades, que satisfacen criterios especificados. Pueden ser ejemplos, la asesoría técnica o comercial y la provisión de garantías.

Sección de la Guía 25 *Costos por Préstamos*

Alcance de la Sección de la Guía 25

G238 Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que una entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Los costos por préstamos incluyen:

- (a) gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo, tal como se describe en la Sección de la Guía 11-12 *Instrumentos Financieros*; y
- (b) las cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros, reconocidos de acuerdo con la Sección de la Guía 20 *Arrendamientos*;

Reconocimiento

G239 Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos.

Sección de la Guía 26 *Pagos Basados en Acciones*

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES* si tiene transacciones con pagos basados en acciones, es decir, si recibe bienes o servicios (incluyendo servicios de los empleados) como contraprestación de sus instrumentos de patrimonio o incurriendo en pasivos por importes que se basan en el precio de los instrumentos de patrimonio de la entidad [véanse la Sección 26 y los párrafos 22.2(b), 28.1 y 28.2 y 33.6 de la *NIIF para las PYMES*].

Sección de la Guía 27

Deterioro del Valor de los Activos

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) Si la entidad tiene plusvalía [véanse los párrafos 27.21, 27.24 a 27.28 y 27.33(c) de la *NIIF para las PYMES*].
- (b) Si existen indicaciones de que una pérdida por deterioro de valor, reconocida en periodos anteriores para activos no monetarios distintos de los inventarios, puede haber dejado de existir o puede haberse reducido, (véanse los párrafos 27.29 a 27.33 de la *NIIF para las PYMES*).

Alcance de la Sección de la Guía 27

- G240 Una pérdida por deterioro de valor tiene lugar cuando el importe en libros de un activo supera su importe recuperable. La Sección de la Guía 27 se aplicará a la contabilización de los deterioros de valor de todos los activos distintos de los siguientes, para los que establecen requerimientos de deterioro de valor otras secciones de esta Guía:
- (a) activos por impuestos diferidos (Sección de la Guía 29 *Impuestos a las Ganancias*);
 - (b) activos que surjan por beneficios a los empleados (véase la Sección de la Guía 28 *Beneficios a los Empleados*); y
 - (c) activos financieros dentro del alcance de la Sección de la Guía 11-12 *Instrumentos Financieros*.

Deterioro del valor de los inventarios

Precio de venta menos costos de terminación y venta

- G241 Una entidad evaluará en cada fecha de presentación si se ha deteriorado el valor de los inventarios. La entidad realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida de inventario (o grupo de elementos similares—véase el párrafo G242) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si a una partida del inventario (o grupo de partidas similares) se le ha deteriorado su valor, la entidad reducirá el importe en libros del inventario (o grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en resultados.
- G242 Si, después de realizar todo esfuerzo razonable para hacerlo así, una entidad no es capaz de determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de los inventarios elemento por elemento, puede agrupar elementos del inventario relativos a la misma línea de producto, siempre que tengan propósitos o usos finales similares y se produzcan y comercialicen en la misma área geográfica, a efectos de evaluación del deterioro de valor.

Reversión del deterioro del valor

- G243 Una entidad llevará a cabo una nueva evaluación del precio de venta menos los costos de terminación y venta en cada periodo posterior al que se informa. Cuando las circunstancias, que previamente causaron el deterioro de valor de los inventarios, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el precio de venta menos los costos de terminación y venta como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, la entidad revertirá el importe del deterioro (es decir, la reversión se limita al importe de la pérdida por deterioro de valor original), de manera que el nuevo importe en libros sea el menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta revisados.

Deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios

Principios generales

- G244 La entidad reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor. Los párrafos G250 a G259 proporcionan guías sobre la medición del importe recuperable.
- G245 Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados.

Indicadores del deterioro del valor

- G246 Una entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio del deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo. Si no existen indicios de deterioro del valor, no será necesario estimar el importe recuperable.
- G247 Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, una entidad estimará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece. Este caso podría ser porque medir el importe recuperable requiere una previsión de los flujos de efectivo, y algunas veces los activos individuales no generan este tipo de flujos por sí mismos. Una unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo identificable de activos más pequeño que incluye al activo y genera entradas de efectivo que son en gran medida independientes de las entradas procedentes de otros activos o grupos de activos.
- G248 Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

- (a) Durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más de lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- (b) Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto adverso sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.
- (c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, se han incrementado y esos incrementos van probablemente a afectar significativamente a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso de un activo y disminuyen su valor razonable menos costos de venta.
- (d) El importe en libros de los activos netos de la entidad es superior al valor razonable estimado de la entidad en conjunto (esta estimación se puede haber calculado, por ejemplo, para una venta potencial total o parcial de la entidad).

Fuentes internas de información

- (e) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
 - (f) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la forma en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo y los planes para disponer del activo antes de la fecha prevista.
 - (g) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico de un activo es, o va a ser, peor que el esperado. En este contexto, el rendimiento económico incluye los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo.
- G249 Si existe una indicación de que un activo puede tener deteriorado su valor, esto puede indicar que la entidad debería revisar la vida útil restante, el método de depreciación o valor residual para el activo y ajustarlo de acuerdo la sección de esta Guía aplicable al activo (por ejemplo, la Sección de la Guía 17 *Propiedades, Planta y Equipo*), incluso si no se han reconocido pérdidas por deterioro de valor sobre el activo.

Medición del importe recuperable

- G250 Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. Si no es posible estimar el importe recuperable de un activo individual, las referencias de los párrafos G251 a G259 a un activo deben interpretarse como referencia a una unidad generadora de efectivo del activo.
- G251 No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.
- G252 Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición.

Valor razonable menos costos de venta

- G253 El valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición. (Véase la guía de los párrafos G13 a G16).

Valor en uso

- G254 Valor en uso es el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se espera obtener de un activo (o unidad generadora de efectivo). El cálculo del valor presente involucra las siguientes fases:
- (a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final; y
 - (b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.
- G255 Los siguientes elementos deberán reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:
- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;
 - (b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
 - (c) el valor del dinero en el tiempo, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
 - (d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y
 - (e) otros factores, tales como la iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.
- G256 Al medir el valor en uso, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:
- (a) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
 - (b) proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y
 - (c) flujos netos de efectivo que, si los hubiera, se espera recibir (o pagar) por la disposición del activo, al final de su vida útil, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

La entidad puede desear utilizar cualquier previsión o presupuestos financieros recientes, si dispone de ellos, para estimar los flujos de efectivo. Para estimar las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, una entidad puede desear extrapolar las proyecciones basadas en ellos, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, a menos que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente.

- G257 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:
- (a) entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; o
 - (b) cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.
- G258 Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras estimadas que se espera que surjan de:

- (a) una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o
- (b) mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.

G259 La tasa (tasas) de descuento a utilizar en el cálculo del valor presente será la tasa (o tasas) antes de impuestos, que refleje las evaluaciones actuales del mercado:

- (a) del valor del dinero en el tiempo; y
- (b) de los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

La tasa (tasas) de descuento empleada para medir el valor en uso de un activo no reflejarán los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros para evitar una doble contabilización.

Ejemplo—cálculo del valor en uso

A finales del 20X0, una entidad procede a realizar pruebas sobre una máquina, para detectar un deterioro del valor. La máquina fue comprada hace cinco años por 300.000 u.m., momento en el que se estimó su vida útil en 15 años y el valor residual en cero. A 31 de diciembre 20X0, después de reconocer el cargo por depreciación para 20X0, el importe en libros de la máquina era de 200.000 u.m. y su vida útil restante se estimó en 10 años

El valor en uso de la máquina se calculó utilizando una tasa de descuento antes de impuestos del 14 por ciento anual. Los presupuestos aprobados por la gerencia reflejan las entradas de efectivo esperadas netas de los costos estimados que son necesarios para mantener el nivel de beneficio económico que se espera que surja de la máquina en sus condiciones actuales. Supóngase, por simplicidad, que los flujos de efectivo futuros esperados tienen lugar al final de cada periodo sobre el que se informa.

Una estimación del valor en uso de la máquina al final de 20X0 sería:

<i>Año</i>	<i>Flujo de efectivo esperado futuro</i>	<i>Factor para calcular el valor presente 14%^(a)</i>	<i>Flujos de efectivo descontados</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
20X1	22.742	0,877193	19.949
20X2	25.090	0,769468	19.306
20X3	26.794	0,674972	18.085
20X4	35.497	0,592080	21.017
20X5	39.985	0,519369	20.767
20X6	41.959	0,455587	19.116
20X7	43.462	0,399637	17.369
20X8	47.344	0,350559	16.597
20X9	47.287	0,307508	14.541
20Y0 ^(b)	46.574	0,269744	12.563

Valor en uso **179.310**

Se supone que el valor razonable menos los costos de venta es menor que el valor en uso.^(c)

El cálculo de la pérdida por deterioro de valor a finales del 20X0 es el siguiente:

	<i>u.m.</i>
Importe en libros antes de la pérdida por deterioro de valor	200.000
menos el importe recuperable	(179.310)
Pérdida por deterioro de valor	20.690
Importe en libros después de la pérdida por deterioro de valor (es decir, importe recuperable)	179.310

La entidad reconoce la pérdida por deterioro de valor sobre la máquina a 31 de diciembre de 20X0 de la forma siguiente:

Ejemplo—cálculo del valor en uso

	Debe	Haber
	u.m.	u.m.
Resultados del periodo (pérdida por deterioro de valor)	20.690	
Activo—deterioro de valor acumulado (máquina)		20.690

Como consecuencia de la pérdida por deterioro de valor reconocida a 31 de diciembre de 20X0, el importe en libros de la máquina inmediatamente después del reconocimiento del deterioro de valor es igual al importe recuperable de la máquina (es decir, 179.310 u.m.). En este caso, los periodos siguientes (es decir, 20X1 a 20Y0), suponiendo que todas las variables se mantienen igual que como al final de 20X0, el importe depreciable será de 179.310 u.m. (véase el párrafo G152), de forma que el cargo por depreciación será de 17.931 por año (es decir, 179.310 u.m. ÷ 10 años).

(a) El factor para calcular el valor presente se calcula como $k = 1 \div (1 + i)^n$, donde i es la tasa de descuento y n es el número de periodos de descuento (por ejemplo, para 20Y0 el factor del valor presente (k_{20Y0}) se calcula de la forma siguiente: $1 \div (1 + 0,14)^{10} = 1 \div (1,14)^{10} = 1 \div 3,707221 = 0,269744$).

(b) Los flujos de efectivo futuros esperados para el año 20Y0 incluyen 1.000 u.m. que se espera pagar para disponer del activo al final de su vida útil. El valor residual es cero porque se espera que la máquina se desguace al final de 20Y0.

(c) Suponiendo que el valor razonable menos los costos de venta de la máquina sean menores que su valor en uso, el valor en uso es el importe recuperable.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

- G260 Una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo se reconocerá si, y solo si, el importe recuperable de la unidad es inferior al importe en libros de la misma. La pérdida por deterioro de valor se distribuirá entre los activos de la unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo de la unidad generadora de efectivo.
- G261 Sin embargo, una entidad no reducirá el importe en libros de ningún activo de la unidad generadora de efectivo que esté por debajo del mayor de:
- (a) su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);
 - (b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y
 - (c) cero.
- G262 Cualquier importe sobrante de la pérdida por deterioro de valor que no pueda distribuirse a un activo debido a la restricción del párrafo G261, se distribuirá a otros activos de la unidad de forma proporcional sobre la base del importe en libros de esos otros activos.

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

- G263 Una entidad evaluará, al final de cada fecha de presentación, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Indicios de que una pérdida por deterioro de valor podría haber disminuido o dejado de existir son generalmente lo opuesto a los establecidos en el párrafo G248. Si existe alguno de esos indicios, la entidad determinará si debe revertirse toda o parte de la pérdida por deterioro de valor anterior [véase el cuadro al comienzo de la Sección de la Guía 27].

Compensación por deterioro del valor

- G264 Una entidad incluirá en el resultado la compensación procedente de terceros para activos que estaban deteriorados, perdidos o abandonados solo cuando la compensación pase a ser cobrable.

Información a Revelar

- G265 Una entidad revelará por separado para inventarios y para propiedades, planta y equipo el importe de pérdidas por deterioro de valor reconocidas en el resultado durante el periodo y las partidas del estado del resultado en las que dichas pérdidas por deterioro de valor se han incluido.

Sección de la Guía 28 Beneficios a los Empleados

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) Si la entidad tiene un plan de beneficios post-empleo que no cumple la descripción del párrafo G272, es decir, si la entidad tiene una obligación distinta de realizar aportaciones fijas al plan a cambio del servicio del empleado [véanse los párrafos 22.2(b), 28.9 a 28.28 y 28.40 y 28.41 de la *NIIF para las PYMES*].
- (b) Si la entidad desarrolló un plan formal para terminar el empleo de uno o más trabajadores anticipándose a dicha terminación y no puede de forma realista retirar ese plan (véanse los párrafos 28.34 a 28.37, 28.43 y 28.44 y 21A.3 de la *NIIF para las PYMES*).

Principio de reconocimiento general para todos los beneficios a los empleados

- G266 Beneficios a los empleados son todas las formas de contraprestación concedida por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados incluyendo directores y gestores. Una entidad reconocerá el costo de todos los beneficios a los empleados para los cuales sus empleados han pasado a tener derecho como resultado del servicio prestado a la entidad durante el periodo sobre el que se informa:

- (a) Como un pasivo, después de deducir los importes que hayan sido pagados directamente a los empleados o como una contribución a un fondo de beneficios para los empleados. Si el importe pagado es superior a la obligación que surge del servicio antes de la fecha de presentación, una entidad reconocerá ese exceso como un activo en la medida que el pago anticipado vaya a dar lugar a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso del efectivo.
- (b) Como un gasto, a menos que otra sección de esta Guía requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.

En otras palabras, los beneficios a los empleados se reconocen cuando el empleado obtiene esos beneficios, no cuando dichos beneficios se pagan en efectivo.

Beneficios a los empleados a corto plazo

- G267 Los beneficios a los empleados a corto plazo son beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) que se deben totalmente dentro de los doce meses tras el final del periodo en el que el empleado presta el servicio relacionado, por ejemplo, sueldos, salarios, premios anuales por pagar, aportaciones a la seguridad social y beneficios no monetarios tales como automóviles. Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante el periodo sobre el que se informa, la entidad medirá el importe reconocido, de acuerdo con el párrafo G266, por el importe sin descontar de los beneficios a corto plazo que ha de pagar por tales servicios.

- G268 Una entidad puede retribuir ausencias de los empleados por varias razones, entre las que se incluyen los permisos retribuidos por vacaciones anuales y las ausencias remuneradas por enfermedad. Algunas ausencias remuneradas a corto plazo se acumulan—pueden trasladarse y utilizarse en periodos futuros si el empleado no utiliza el derecho totalmente en el periodo corriente. Una entidad reconocerá el costo esperado de las ausencias remuneradas que se acumulen, a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan su derecho a ausencias remuneradas en el futuro. La entidad medirá el costo esperado de las ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo por el importe adicional no descontado que la entidad espera pagar como consecuencia de los derechos no usados que tiene acumulados al final del

periodo sobre el que se informa. La entidad presentará este importe como un pasivo corriente en la fecha de presentación.

- G269 Una entidad reconocerá el costo de otras ausencias remuneradas (no acumulativas) cuando éstas se produzcan. La entidad medirá el costo de las ausencias remuneradas no acumulativas por el importe no descontado de los sueldos y salarios pagados o por pagar correspondientes al periodo de la ausencia.
- G270 Una entidad reconocerá el costo esperado de la participación en ganancias y pagos por incentivos solo cuando:
- (a) como resultado de sucesos pasados, la entidad tiene:
 - (i) una obligación legal actual; o
 - (ii) una obligación que surge de acciones pasadas de la entidad (por ejemplo, historia de realización de pagos) que ha creado una expectativa válida en terceros de que la entidad realizará dichos pagos (esto significa que la entidad no tiene otra alternativa realista sino la de realizar los pagos); y
 - (b) pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Planes de beneficios post-empleo

- G271 Los beneficios post-empleo son beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) que se pagan después de la finalización del empleo, por ejemplo beneficios por retiro, tales como pensiones. Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al periodo de empleo son planes de beneficios post-empleo. En algunos casos, estos acuerdos son impuestos por ley y no por un acto de la entidad.
- G272 Si una entidad tiene un plan de beneficios post-empleo según el cual la entidad:
- (a) paga aportaciones fijas a una entidad separada (por ejemplo, un fondo, un fondo de grupo, o un plan de pensiones gubernamental) para los empleados o paga primas de seguros para financiar un plan de beneficios post-empleo; y
 - (b) no tiene obligación legal ni obligación que surja de una práctica pasada de realizar pagos para pagar aportaciones adicionales o para realizar pagos de beneficios directos a los empleados si el fondo no mantiene suficientes activos para pagar (o si el asegurador no paga) todos los beneficios a los empleados relativos al servicio del empleado en el periodo corriente y en los anteriores,
- entonces la obligación de la entidad de financiar los beneficios post-empleo que recibirán los empleados se limita al importe de aportaciones de la entidad al plan de beneficios post-empleo y la entidad contabiliza el plan de beneficios post-empleo de acuerdo con el párrafo G273.
- G273 Una entidad reconocerá la aportación por pagar para un periodo:
- (a) como un pasivo, después de deducir cualquier importe ya pagado. Si los pagos de la aportación superan la aportación debida por el servicio antes de la fecha de presentación, una entidad reconocerá el exceso como un activo; y
 - (b) como un gasto, a menos que otra sección de esta Guía requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Otros beneficios a largo plazo para los empleados

- G274 Otros beneficios a largo plazo para los empleados son beneficios para los empleados (distintos de los beneficios post-empleo y beneficios por terminación) que no son totalmente pagaderos dentro de los doce meses después del final del periodo en el que los empleados prestaron el servicio relacionado, por ejemplo, beneficios de servicios a largo plazo, ausencia remuneradas a largo plazo tales como servicios de larga duración, licencias sabáticas, premios por pagar a los doce meses o más después del final del periodo en el que los empleados prestaron el servicio relacionado.
- G275 Una entidad reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo y los medirá por el total neto de los siguientes importes:
- (a) el valor presente de la obligación por beneficios en la fecha de presentación; menos
 - (b) el valor razonable, en la fecha de presentación sobre los activos del plan (si los hubiere) que se emplearán para la cancelación directa de las obligaciones.

Una entidad reconocerá el cambio en el pasivo en el resultado como un gasto, a menos que otra sección de esta Guía requiera que se reconozcan los costos como parte del costo de un activo, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Beneficios por terminación

- G276 Los beneficios por terminación son beneficios a los empleados pagaderos como consecuencia de una decisión de la entidad de finalizar un contrato de empleo antes de la fecha de retiro normal o la decisión de un empleado para aceptar voluntariamente el despido a cambio de dichos beneficios. Puesto que los beneficios por terminación no proporcionan a una entidad beneficios económicos futuros, una entidad los reconocerá en resultados como gasto de forma inmediata. Esto normalmente será en el momento del pago de los beneficios a menos que se desarrollen planes formales de forma anticipada [véase el cuadro al comienzo de la Sección de la Guía 28].

Subsidiarias bajo planes de grupo

- G277 Si una controladora proporciona beneficios a los empleados de una o más de sus subsidiarias, y la controladora presenta estados financieros consolidados utilizando la *NIIF para las PYMES* o las NIIF completas, se permite que dichas subsidiarias reconozcan y midan el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido para el grupo (es decir, la controladora y sus subsidiarias).

Información a Revelar

Información a revelar sobre planes de beneficios post-empleo

- G278 Una entidad revelará en resultados el importe reconocido como gasto en los planes de beneficios post-empleo.

Información a revelar sobre otros beneficios a largo plazo

- G279 Para cada categoría de otros beneficios a largo plazo que una entidad proporcione a sus empleados, la entidad revelará la naturaleza de los beneficios, el importe de su obligación y el nivel de financiación en la fecha en la que se informa.

Información a revelar sobre los beneficios por terminación

- G280 Para cada categoría de beneficios por terminación que una entidad proporcione a sus empleados, dicha entidad revelará la naturaleza del beneficio y su política de contabilización

Sección de la Guía 29

Impuestos a las Ganancias

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) Si la entidad tiene una incertidumbre significativa sobre si las autoridades fiscales aceptarán los importes que les han presentado porque la entidad tiene dudas sobre el tratamiento fiscal adecuado de algunos elementos de su declaración fiscal y el impuesto involucrado tiene un importe significativo. Por ejemplo, si la entidad no está segura de si ciertos gastos son fiscalmente deducibles y el importe del impuesto sobre esos gastos es significativo para los estados financieros [véase los párrafos 29.3(f), 29.8, 29.24 y 29.31(e) de la *NIIF para las PYMES*].
- (b) Si existen consecuencias del impuesto a las ganancias para la entidad si parte o la totalidad de la ganancia o ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas, por ejemplo, el impuesto a las ganancias se paga por la entidad, o se reembolsa a la entidad, cuando se paga el dividendo [véanse los párrafos 29.25 y 29.32(f) de la *NIIF para las PYMES*].
- (c) Si la entidad presenta una declaración fiscal consolidada, es decir, la declaración fiscal abarca dos o más entidades (véase el párrafo 29.11 de la *NIIF para las PYMES*).

Alcance de la Sección de la Guía 29

- G281 El impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que se basan en la ganancia tributable (es decir, el impuesto se basa en una medida del ingreso tributable menos los gastos deducibles establecidos por la legislación o regulación local).

Principio básico

- G282 Una entidad reconocerá las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido.

- (a) El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) imponibles del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto corriente es el importe derivado de la declaración del impuesto a las ganancias de la entidad para el periodo, de acuerdo con las leyes o regulaciones fiscales.
- (b) El impuesto diferido es el impuesto a las ganancias a pagar (recuperable) con respecto a las ganancias (o pérdidas) imponibles de periodos de presentación futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Los sucesos o transacciones pasados son los que:
 - (i) no han sido todavía incluidos en la declaración del impuesto a las ganancias de la entidad aunque hayan sido incluidos al medir el resultado de acuerdo con esta Guía; o
 - (ii) han sido incluidos en la declaración del impuesto a las ganancias de la entidad, aunque no hayan sido incluidos todavía al medir el resultado de acuerdo con esta Guía.

Estas diferencias entre los importes reflejados en el impuesto actual y los impuestos reflejados en el impuesto diferido se conocen como diferencias temporarias (explicadas con más detalle en el párrafo G295).

- G283 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia imponible en el futuro (y por ello den lugar a mayores pagos por impuestos futuros). Una entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espera reduzcan la ganancia tributable en el futuro (y por ello beneficien a la entidad mediante la disminución de los pagos por impuestos futuros).

- G284 El gasto por impuesto a las ganancias del periodo corriente es la suma de:

- (a) los cambios en el pasivo y activo por impuestos corriente durante el periodo; y

- (b) los cambios en el pasivo y activo por impuestos diferidos durante el periodo.

Requerimientos para impuestos corrientes

- G285 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias imponibles del periodo corriente y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo corriente y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el excedente como un activo por impuestos corriente. Una entidad reconocerá un activo por impuestos corriente por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.
- G286 Una entidad medirá sus pasivos (activos) corrientes usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Una entidad considerará las tasas fiscales como sustancialmente aprobadas cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación históricamente no hayan afectado al resultado y es improbable que lo hagan (por ejemplo, la legislación fiscal ha sido aprobada por el legislativo y está a la espera de su publicación en un diario oficial).
- G287 Una entidad no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes.

Requerimientos para el impuesto diferido

Principio de reconocimiento general

- G288 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y el traslado al futuro de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento. En la mayoría de los casos, esas diferencias entre los importes en el estado de situación financiera y los importes reconocidos por las autoridades fiscales se justifican por las diferencias que corresponden entre el resultado medido conforme a esta Guía y el resultado imponible.

Ejemplos Ilustrativos

- G289 Los siguientes ejemplos ilustran escenarios, en los que puede encontrarse una micro entidad típica, que dan lugar a impuestos diferidos. Si las únicas diferencias entre el resultado (medido conforme a esta Guía) y la ganancia imponible surgen debido a los tipos de transacciones ilustrados por los ejemplos, una entidad puede encontrar que los ejemplos siguientes actuarán como guía suficiente al aplicar los requerimientos de los párrafos G290 a G301. Al utilizar los ejemplos, la entidad se asegurará de que el tratamiento fiscal de los ingresos y gastos tal como se ilustran en los ejemplos es congruente con las reglas establecidas por autoridades fiscales locales en la jurisdicción de la entidad.

Ejemplo—gastos incurridos (y por ello, reconocidos al medir el resultado mediante esta Guía) pero solo deducibles fiscalmente cuando se pagan^(a)

A 31 de diciembre de 20X1, una entidad tiene una provisión para garantías de 1.000 u.m. por bienes vendidos en 20X1 bajo una garantía de seis meses. El importe reconocido como provisión no es deducible a efectos fiscales hasta que realmente se pague o utilice. La tasa impositiva para 20X2 es del 30 por ciento.

La entidad tiene un activo por impuestos diferidos, es decir, un ahorro fiscal futuro de 300 u.m. ($= 1.000 \times 30\%$). El gasto relacionado de 1.000 se reconoció de acuerdo con esta Guía cuando se vendieron los bienes en 20X1.

Si la entidad no espera tener ganancia tributable suficiente para realizar el beneficio fiscal en 20X2 (o en periodos futuros cuando se permite su traslado a ejercicios posteriores), debe reconocerse una corrección valorativa contra el activo por impuestos diferidos de acuerdo con los párrafos G300 y G301.

Nota: los gastos incurridos que nunca serán deducibles a efectos fiscales no darán lugar a impuestos diferidos, por ejemplo, este puede ser el caso para algunas multas o costos de entretenimiento.

(a) Dependiendo de la jurisdicción dichos costos pueden incluir costos de garantía, costos de salarios, costos de investigación y desarrollo, etc.

Ejemplo—ingreso acumulado o devengado según esta Guía cuando se obtiene pero tributable cuando se paga

Una entidad tiene un depósito bancario sobre el que se paga el interés anualmente a 30 de junio. A 31 de diciembre 20X1, la entidad tiene un activo de 1.000 u.m. de cuentas por cobrar por intereses para el periodo de 1 de julio de 20X1 a 31 de diciembre de 20X1. Ese interés será tributable cuando se pague a la entidad el 30 de junio de 20X2. La tasa impositiva para 20X2 es del 30 por ciento.

A 31 de diciembre de 20X1, la entidad reconoce un pasivo por impuestos diferidos de 300 u.m. ($= 1.000 \text{ u.m.} \times 30\%$) relativo al ingreso por intereses de 1.000 u.m. que se acumuló o devengó en 20X1. El pasivo por impuestos es un pasivo por impuestos diferidos en lugar de un pasivo por impuestos corriente porque las 300 u.m. no se deben por el ingreso tributable en 20X1, sino que se pagarán cuando el ingreso por intereses de 1.000 u.m. se incluya en la declaración por impuestos de la entidad para 20X2.

Ejemplo—depreciación fiscal acelerada

El 1 de enero de 20X1, una entidad compró un elemento de maquinaria por un costo de 10.000 u.m. De acuerdo con esta Guía, el elemento de maquinaria se está depreciando sobre una base lineal a lo largo de 10 años. A efectos fiscales, el activo se deprecia a lo largo de 4 años sobre una base lineal (depreciación fiscal acelerada). Los ingresos de actividades ordinarias generados por el uso de la máquina son imponibles. Se espera que el activo se utilice a lo largo de toda su vida y después se desguace. La tasa fiscal aprobada actualmente aplicable en años futuros es del 30 por ciento.

El ingreso imponible surge por el uso de la maquinaria para generar ingresos de actividades ordinarias. Debido a la depreciación fiscal acelerada, en los años 1 a 4, la depreciación fiscal será mayor que la depreciación de acuerdo con esta Guía (reduciendo, por ello, la ganancia imponible en comparación con la ganancia de acuerdo con esta Guía), mientras que en los años 5 a 10, la depreciación fiscal será menor que la depreciación de acuerdo con esta Guía (incrementando, por ello, la ganancia imponible en comparación con la ganancia de acuerdo con esta Guía). Al final de cada uno de los cuatro años, la entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos para reflejar el impuesto adicional que pagará en los años 5 a 10. Este pasivo por impuestos diferidos revertirá a lo largo de los años 5 a 10.

Por consiguiente, a 31 de diciembre de 20X1, la entidad tiene un pasivo por impuestos diferidos de 450 u.m. por un impuesto por pagar en el futuro por la diferencia entre el importe en libros e importe dado de baja fiscalmente [$= 30\% \times 9.000 \text{ u.m.} - 7.500 \text{ u.m.}$].

Igualmente a 31 de diciembre de 20X2, la entidad tiene un pasivo por impuestos diferidos de 900 u.m. por un impuesto por pagar en el futuro por la diferencia entre el importe en libros e importe dado de baja fiscalmente [$= 30\% \times 8.000 \text{ u.m.} - 5.000 \text{ u.m.}$].

Nota: si los hechos de este ejemplo fueran a la inversa y el activo se depreciara más rápido a efectos contables que a efectos fiscales, entonces a 31 de diciembre habría un activo por impuestos diferidos de 450 u.m. de ahorro fiscal en el futuro por la diferencia entre el importe dado de baja fiscalmente y el importe en libros [$= (9.000 \text{ u.m.} - 7.500 \text{ u.m.}) \times 30\%$].

Ejemplo—pérdidas por impuestos o créditos por impuestos no utilizados

A 31 de diciembre de 20X1, una entidad tiene pérdidas por impuestos no utilizadas de 100 u.m. que se le permite trasladar a periodos futuros como una deducción por impuestos. La tasa impositiva es del 30 por ciento.

La entidad tiene un activo por impuestos diferidos, es decir, una deducción fiscal futura de 30 u.m. ($= 100 \text{ u.m.} \times 30\%$). Sin embargo, si la entidad no espera tener ganancia imponible suficiente para realizar el beneficio fiscal en periodos futuros, por ejemplo si se espera que la entidad tenga pérdidas en los periodos en los que es deducible dicho beneficio fiscal, debe reconocerse una corrección valorativa contra el activo por impuestos diferidos de acuerdo con los párrafos G300 y G301.

Ejemplo—cálculo de impuestos corrientes y diferidos

La ganancia de una entidad para el año según esta Guía es de 150.000 u.m. La tasa impositiva es del 15 por ciento. La ganancia de 150.000 u.m. refleja:

- Ingreso por intereses de 20.000 u.m. que está exento de impuestos.
- Una deducción de 5.000 u.m. por gastos de entretenimiento que no son deducibles según la ley tributaria.
- Gasto por deudas incobrables de 2.500 u.m., que incluye 2.000 u.m. de cuentas por cobrar sin valor en realidad dadas de baja, más 500 u.m. adicionales de correcciones valorativas estimadas de otras cuentas por cobrar. Una deducción de impuestos solo se concede cuando las cuentas por cobrar sin valor se han dado de baja realmente.
- Depreciación de 35.000 u.m. Sin embargo, depreciación (acelerada) por impuestos era de 43.000 u.m.

Cálculo del gasto por impuestos corriente:

	u.m.
Ganancia contable	150.000
Menos ingreso por intereses no tributable	(20.000)
Más entretenimiento no deducible	5.000
Más deudas incobrables no deducibles	500
Menos depreciación fiscal adicional	(8.000)
Ganancia imponible	127.500

Impuesto actual = 15% × 127.500 u.m. = 19.125 u.m.

Cálculo del gasto por impuestos diferido:

Activo por impuestos diferidos—deuda incobrable no deducible:

$$500 \text{ u.m.} \times 15\% = 75 \text{ u.m.}$$

Pasivo por impuestos diferidos—depreciación acelerada^(a)

$$8.000 \text{ u.m.} \times 15\% = 1.200 \text{ u.m.}$$

Gasto por impuestos diferidos = 1.200 u.m. - 75 u.m. = 1.125 u.m.

Pasivo por impuestos diferidos = 1.125 u.m.

Cálculo del total del gasto por impuestos a las ganancias:

Total de gasto por impuestos = 19.125 u.m. + 1.125 u.m. = 20.250 u.m.

Asientos para reflejar lo anterior:

	Debe	Haber
	u.m.	u.m.
Gasto por impuestos a las ganancias	20.250	
Impuesto actualmente por pagar		19.125
Pasivo por impuestos diferidos		1.125

(a) En la página anterior se muestra un ejemplo completo de determinación del activo por impuestos diferidos que surge de la depreciación fiscal acelerada.

Resumen de pasos para reconocer el impuesto diferido

G290 Una entidad contabilizará el impuesto diferido, siguiendo los pasos (a) a (f) siguientes:

- (a) identificará qué activos y pasivos se esperaría que afectaran a las ganancias tributables si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros presente (párrafos G288 y G291);
- (b) determinará la base fiscal, al final del periodo sobre el que se informa, de lo siguiente:

- (i) los activos y pasivos en (a) (párrafos G292 y G293); y
- (ii) otros elementos que tienen una base fiscal (párrafo G294).

La base fiscal de un activo, pasivo, u otro elemento es su medición según las leyes o regulaciones fiscales sustancialmente aprobadas que son aplicables.

- (c) calculará cualquier diferencia temporaria, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado (párrafo G295);
- (d) reconocerá los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados (párrafo G296);
- (e) medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos (párrafos G297 a G299); y
- (f) reconocerá una corrección valorativa contra los activos por impuestos diferidos en la medida en que no se espere recuperar el importe bruto (párrafos G300 y G301).

Activos y pasivos cuya recuperación o liquidación no afectará a las ganancias imponibles

- G291 Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar a las ganancias imponibles, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo. Por ello, los párrafos G292 a G301 se aplican solo a los activos y pasivos para los que la entidad espere recuperar o liquidar el importe en libros que afecte a las ganancias fiscales y a otras partidas que tienen una base fiscal. Ejemplos de transacciones que no afectarán a la ganancia imponible incluyen:
- (a) deudores comerciales por cobrar para los que el ingreso de actividades ordinarias ya se ha incluido en el ingreso tributable, así como en el resultado según esta Guía. Los cobros de efectivo asociados no tendrán consecuencias fiscales;
 - (b) préstamos bancarios por pagar. El reembolso del préstamo no tiene consecuencias fiscales; y
 - (c) una multa no deducible fiscalmente incurrida pero no pagada todavía. El gasto y pasivo relacionado se reconocieron según esta guía cuando tuvieron lugar. El pago de la multa no tiene consecuencias fiscales.

Base fiscal

- G292 Una entidad determinará la base fiscal de un activo, pasivo u otra partida de acuerdo con la legislación que se haya aprobado o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado.
- G293 La base fiscal determina los importes que se incluirán en ganancias imponibles en la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo. Específicamente:
- (a) La base fiscal de un activo iguala al importe que habría sido deducible al calcular la ganancia imponible si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa. Si la recuperación del activo mediante la venta no incrementa la ganancia imponible, la base fiscal se considerará igual al importe en libros.
 - (b) La base fiscal de un pasivo iguala su importe en libros, menos los importes deducibles para la determinación de la ganancia imponible (o más cualesquiera importes incluidos en la ganancia imponible) que habrían surgido si el pasivo hubiera sido liquidado por su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias diferidos, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.
- G294 Algunas partidas tienen base fiscal, pero no se reconocen como activos o pasivos. Por ejemplo, los costos de investigación se reconocen como un gasto cuando se incurre en ellos, pero puede no permitirse su deducción al determinar la ganancia imponible hasta un periodo futuro. Por tanto, el importe en libros de los costos de investigación es nulo y la base fiscal es el importe que se deducirá en periodos futuros. Un instrumento de patrimonio emitido por la entidad también puede dar lugar a deducciones en un periodo futuro. No existe ningún activo ni pasivo en el estado de situación financiera, pero la base fiscal es el importe de las deducciones futuras.

Diferencias temporarias

- G295 Las diferencias temporarias surgen:
- (a) cuando existe una diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos, o en el momento en que se crea una base fiscal para esas partidas que tienen una base fiscal pero que no se reconocen como activos y pasivos;
 - (b) cuando surge una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal tras el reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado o en el patrimonio de un periodo sobre el que se informa, pero se reconoce en ganancias imponibles en un periodo diferente; o
 - (c) cuando la base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún periodo.

Pasivos y activos por impuestos diferidos

- G296 Una entidad reconocerá:
- (a) un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que incrementen la ganancia imponible en el futuro;
 - (b) un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que reduzcan la ganancia imponible en el futuro; y
 - (c) un activo por impuestos diferidos para el traslado al futuro de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Medición de impuestos diferidos

Tasas impositivas

- G297 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de la ganancia imponible, una entidad medirá los gastos (ingresos) por impuestos diferidos y los pasivos (activos) por impuestos diferidos relacionados, utilizando las tasas promedio aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera que sean aplicables a la ganancia (o pérdida) fiscal de los periodos en los que se espere que el activo por impuestos diferidos se realice o que el pasivo por impuestos diferidos se liquide.
- G298 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, en la fecha de presentación, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera sea gravable como una ganancia de capital en un periodo futuro, el gasto por impuestos diferidos se mide utilizando la tasa impositiva de ganancias de capital.
- G299 Una entidad no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes.

Corrección valorativa

- G300 Una entidad reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe en libros neto iguale al importe máximo que es más probable que no (es decir, una probabilidad mayor del 50%) que se recupere sobre la base de las ganancias imponibles actuales o futuras.
- G301 Una entidad revisará el importe en libros neto de un activo por impuestos diferidos en cada fecha de presentación, y ajustará la corrección valorativa para reflejar la evaluación actual de las ganancias imponibles futuras.

Retenciones fiscales sobre dividendos

- G302 Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una porción de tales dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

Presentación

Distribución en el resultado y en el patrimonio

- G303 Una entidad reconocerá gastos por impuestos en el resultado, a menos que la transacción u otro suceso que dé lugar a dicho gasto por impuestos, o parte del mismo, fuera reconocido en patrimonio en cuyo caso el gasto por impuestos, o parte del mismo, se reconocerá en patrimonio.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

- G304 Una entidad no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes.

Compensación

- G305 Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos solo cuando tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y tenga intención de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente. Los activos y pasivos por impuestos diferidos generalmente cumplirán estos criterios si surgen dentro de una entidad tributable única y en una sola jurisdicción.

Información a Revelar

- G306 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.
- G307 Una entidad revelará separadamente, los principales componentes del gasto (ingreso) por impuestos. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir:
- (a) el gasto (ingreso) corriente por impuesto a las ganancias;
 - (b) cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo para el impuesto corriente de periodos anteriores;
 - (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
 - (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
 - (e) los ajustes al gasto por impuestos diferidos que surjan de un cambio en el estatus fiscal de la entidad o sus accionistas;
 - (f) cualquier cambio en la corrección valorativa (véanse los párrafos G300 y G301); y
 - (g) el importe del gasto por impuestos relacionado con cambios en las políticas contables y errores (véase la Sección de la Guía 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*).
- G308 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:
- (a) una explicación de las diferencias significativas en los importes presentados en el estado del resultado y los importes presentados a las autoridades fiscales;
 - (b) una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior;
 - (c) para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados:
 - (i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos y las correcciones valorativas al final del periodo sobre el que se informa;
 - (ii) un análisis de los cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos y en las correcciones valorativas durante el periodo; y
 - (d) la fecha de caducidad, en su caso, de las diferencias temporarias, y de las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados.

Sección de la Guía 30

Conversión de Moneda Extranjera

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) Si se requiere que la entidad, o decide ésta, preparar estados financieros o registrar la contabilidad en una moneda que no es su moneda funcional, es decir, no es la moneda en que se genera y gasta el efectivo (véase la Sección 30 de la *NIIF para las PYMES*).
- (b) Si la entidad tiene transacciones en monedas extranjeras, distintas de la compra o venta ocasional de elementos o servicios en una moneda extranjera, o tiene actividades, operaciones o inversiones que se basan o llevan a cabo en un país diferente [véanse la Sección 30 y los párrafos 7.11 a 7.13, 25.1(c) y 29.16(a) de la *NIIF para las PYMES*].

Moneda funcional

- G309 Una entidad reconocerá y medirá transacciones en la moneda del entorno económico principal en que opera (conocida como la moneda funcional). Es habitualmente en la que principalmente se genera y gasta el efectivo.

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en moneda funcional

- G310 Una entidad puede comprar o vender un elemento, o un servicio, en el que el precio esté denominado en una moneda extranjera. Una entidad registrará la transacción en moneda extranjera en el momento del reconocimiento inicial en su moneda funcional, aplicando al importe de la moneda funcional la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.
- G311 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad trasladará las cuentas por pagar y por cobrar utilizando la tasa de cierre. Una entidad reconocerá, en los resultados del periodo en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron para su conversión en el reconocimiento inicial durante el periodo o en periodos anteriores.

Uso de una moneda de presentación

- G312 Una entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda diferente a la que reconoce y mide las transacciones. En ese caso, la entidad trasladará sus partidas de ingreso y gasto y situación financiera a la moneda de presentación [Véase el cuadro al comienzo de la Sección de la Guía 30].

Sección de la Guía 31

Hiperinflación

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES* si tiene transacciones u operaciones en una moneda de una economía hiperinflacionaria (véase la Sección 31 de la *NIIF para las PYMES*).

Sección de la Guía 32

Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa

Definición de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

G313 Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa son todos los hechos, favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación.

Reconocimiento y medición

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste

G314 Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, o reconocerá partidas que no estaban reconocidas anteriormente, incluyendo la información a revelar relacionada, para reflejar hechos que impliquen ajuste después del periodo sobre el que se informa. Los hechos que implican ajuste después del periodo sobre el que se informa son aquellos hechos que proporcionan evidencia de condiciones que existían al final de periodo.

G315 Algunos ejemplos son:

- (a) La recepción de información, después del periodo sobre el que se informa, que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo sobre el que se informa, o de que el importe de una pérdida por deterioro de valor anteriormente reconocido para ese activo necesitará ajustarse. Por ejemplo:
 - (i) la situación de quiebra de un cliente, ocurrida después del periodo sobre el que se informa, generalmente confirma que al final del periodo sobre el que se informa existía una pérdida sobre la cuenta comercial por cobrar, y que la entidad necesita ajustar el importe en libros de dicha cuenta; y
 - (ii) la venta de inventarios, después del periodo sobre el que se informa, puede aportar evidencia sobre sus precios de venta al final del periodo sobre el que se informa, con el propósito de evaluar el deterioro del valor en esa fecha.
- (b) La determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del costo de activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes del final del periodo sobre el que se informa.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

G316 Una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa si estos hechos no implican ajuste. Los hechos que no implican ajuste después del periodo sobre el que se informa son aquellos hechos que son indicativos de condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa.

G317 Un ejemplo de hecho que no implica ajuste después del periodo sobre el que se informa es una pérdida causada por inundaciones, fuego, u otro suceso que tuvo lugar después del final del periodo sobre el que se informa.

Dividendos

G318 Si una entidad acuerda distribuir dividendos a los tenedores de sus instrumentos de patrimonio después del final del periodo sobre el que se informa, no reconocerá esos dividendos como un pasivo al final del periodo sobre el que se informa. El importe del dividendo se puede presentar como un componente segregado de ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Información a revelar

Fecha de autorización para la publicación

- G319 Una entidad revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación y quién ha concedido esa autorización. Si los propietarios de la entidad u otros tienen poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la entidad revelará ese hecho.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

- G320 Una entidad revelará la siguiente información para cada categoría de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:
- (a) la naturaleza del evento; y
 - (b) una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento de que no se puede realizar esta estimación.
- G321 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste, si bien por lo general darían lugar a revelar información; la información a revelar reflejará información conocida después del final del periodo sobre el que se informa pero antes de que se autorice la publicación de los estados financieros:
- (a) compras o disposiciones de activos importantes;
 - (b) la destrucción por incendio de una planta de producción importante;
 - (c) inicio de una reestructuración importante;
 - (d) emisiones o recompras de instrumentos de patrimonio de una entidad o la obtención o liquidación de préstamos significativos;
 - (e) cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales, aprobadas o anunciadas, que tengan un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos;
 - (f) realización de compromisos significativos o pasivos contingentes; y
 - (g) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

Sección de la Guía 33

Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

Situaciones no contempladas por esta Guía
--

Una entidad se remitirá a la <i>NIIF para las PYMES</i> si se encuentra bajo una influencia significativa, control o control conjunto por un gobierno nacional, regional o local (véase el párrafo 33.11 de la <i>NIIF para las PYMES</i>).
--

Propósito de la información a revelar sobre las partes relacionadas

- G322 La información a revelar sobre partes relacionadas es necesaria en los estados financieros de la entidad para poner de manifiesto la posibilidad de que su situación financiera y resultados del periodo puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes con dichas partes. La definición de parte relacionada se establece a continuación. No existen requerimientos de medición específicos para transacciones con partes relacionadas.
- G323 Una transacción entre partes relacionadas es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio. Ejemplos de transacciones entre partes relacionadas con los que puede encontrarse una micro entidad incluyen, pero no se limitan a los siguientes:
- (a) transacciones entre la entidad y sus propietarios principales;

- (b) transacciones entre la entidad y otra entidad cuando ambas están bajo el control común de una sola entidad o persona; y
- (c) transacciones en las que una entidad o persona que controla la entidad que informa lleva a cabo gastos directamente, que de otra forma se hubieran realizado por la entidad que informa.

Definición de parte relacionada

G324 Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa).

- (a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:
 - (i) es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa;
 - (ii) ejerce control sobre la entidad que informa; o
 - (iii) ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa, o tiene poder de voto significativo en ella.
- (b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
 - (i) la entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que todas y cada una de ellas, ya sea controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí);
 - (ii) una de las entidades es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro);
 - (iii) ambas entidades son negocios conjuntos de una tercera entidad;
 - (iv) una de las entidades es un negocio conjunto de una tercera entidad, y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad;
 - (v) la entidad es un plan de beneficios post-empleo de los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada con el plan;
 - (vi) la entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a);
 - (vii) una persona identificada en (a)(i) tiene poder de voto significativo en la entidad;
 - (viii) una persona identificada en (a)(ii) tiene influencia significativa sobre la entidad o tiene poder de voto significativo en ella;
 - (ix) una persona, o un familiar cercano a esa persona, tiene influencia significativa sobre la entidad o poder de voto significativo en ella, y control conjunto sobre la entidad que informa; o
 - (x) un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad o de una controladora de la entidad, o un familiar cercano a ese miembro, ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa o tiene poder de voto significativo en ella.

G325 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, una entidad evaluará la esencia de la relación, y no solamente su forma legal.

G326 Las siguientes no son necesariamente partes relacionadas:

- (a) dos entidades que simplemente tienen en común un administrador u otra persona clave de la gerencia;
- (b) suministradores de financiación en virtud de sus relaciones comerciales con la entidad (aun cuando puedan afectar la libertad de acción de una entidad o participar en su proceso de toma de decisiones); y
- (c) un cliente o proveedor con quién la entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.

- G327 El personal clave de la gerencia comprende a las personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluyendo cualquier administrador (sea o no ejecutivo) u órgano de gobierno equivalente de esa entidad. La compensación incluye todas las formas de contraprestaciones pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en nombre de la misma (por ejemplo, por su controladora o por un accionista), a cambio de los servicios prestados a la entidad. También incluyen contraprestaciones pagadas en nombre de una controladora de la entidad, respecto a los bienes o servicios proporcionados a la entidad.

Información a Revelar

Información a revelar sobre las relaciones controladora-subsidiaria

- G328 Deberán revelarse las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias con independencia de que haya habido transacciones entre dichas partes relacionadas. Una entidad revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última del grupo. Si ni la controladora de la entidad ni la parte controladora primordial del grupo elaboran estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la controladora próxima más importante que ejerce como tal (si la hay).

Información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia

- G329 Una entidad revelará el total de las remuneraciones del personal clave de la gerencia.

Información a revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas

- G330 Si una entidad realiza transacciones entre partes relacionadas, revelará la naturaleza de la relación con cada parte relacionada, así como la información sobre las transacciones, los saldos pendientes y los compromisos que sean necesarios para la comprensión de los efectos potenciales que la relación tiene en los estados financieros. Estos requerimientos de información a revelar son adicionales a los contenidos en el párrafo G329, para revelar las compensaciones del personal clave de la gerencia. Como mínimo, tal información a revelar incluirá:

- (a) el importe de las transacciones;
- (b) el importe de los saldos pendientes;
 - (i) sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y
 - (ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;
- (c) provisiones por deudas incobrables relacionadas con el importe de los saldos pendientes; y
- (d) el gasto reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas.

Estas transacciones podrían incluir compras, ventas, o transferencias de bienes o servicios; arrendamientos; garantías; y cancelaciones por la entidad en nombre de la parte relacionada o viceversa.

- G331 Una entidad revelará la información requerida por el párrafo G330 de forma separada para cada una de las siguientes categorías:

- (a) entidades con control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;
- (b) personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora (en total); y
- (c) otras partes relacionadas.

- G332 Los siguientes son ejemplos de transacciones que deberán revelarse si son con una parte relacionada:

- (a) compras o ventas de bienes (terminados o no);
- (b) compras o ventas de inmuebles y otros activos;
- (c) prestación o recepción de servicios;
- (d) arrendamientos;

- (e) transferencias de investigación y desarrollo;
 - (f) transferencias en función de acuerdos sobre licencias;
 - (g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie);
 - (h) otorgamiento de garantías colaterales y avales;
 - (i) liquidación de pasivos en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de un tercero; y
 - (j) participación de una controladora en un plan de beneficios definidos que comparta riesgos entre las entidades del grupo.
- G333 Una entidad no señalará que las transacciones entre partes relacionadas fueron realizadas en términos equivalentes a los que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, a menos que estas condiciones puedan ser justificadas o comprobadas.
- G334 Una entidad puede revelar las partidas de naturaleza similar de forma agregada, excepto cuando la revelación de información separada sea necesaria para una comprensión de los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la entidad.

Sección de la Guía 34

Actividades Especializadas

Situaciones no contempladas por esta Guía	
Una entidad se remitirá a la <i>NIIF para las PYMES</i> :	
(a)	Si la entidad está involucrada en actividades agrícolas, es decir, en la gestión de transformaciones biológicas de animales o plantas vivos para la venta, en producción agrícola (es decir, el producto cosechado) o en animales o plantas adicionales [véanse los párrafos 13.2 y 13.3, 13.15, 17.3(a), 20.1(d), 23.2, 27.1(e) y 34.2 a 34.10 de la <i>NIIF para las PYMES</i>].
(b)	Si la entidad está comprometida en actividades extractivas, es decir, la exploración, evaluación o extracción de recursos minerales [véanse los párrafos 13.3(a), 17.3(b), 18.3(b), 20.1(a) y 34.11 de la <i>NIIF para las PYMES</i>].
(c)	Si la entidad realiza acuerdos de concesión de servicios, es decir, acuerdos mediante los cuales un gobierno u otro organismo del sector público (la concedente) contrata con un operador privado el desarrollo (o la mejora), operación y mantenimiento de los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales (véanse los párrafos 34.12 a 34.16 de la <i>NIIF para las PYMES</i>).

Sección de la Guía 35

Transición a la NIIF para las PYMES

Situaciones no contempladas por esta Guía

Una entidad se remitirá a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) Si la entidad aplicó contabilidad de coberturas según su marco contable anterior [véase el párrafo 35.9(b) de la *NIIF para las PYMES*].
- (b) Si la entidad aplicó contabilidad de coberturas según su marco contable anterior [véase el párrafo 35.9(d) de la *NIIF para las PYMES*].
- (c) Si la entidad ha tenido una o más combinaciones de negocios en el pasado [véanse los párrafos 35.9(e) y 35.10(a) de la *NIIF para las PYMES*].
- (d) Si la entidad se encuentra con transacciones no tratadas en esta guía (es decir, las enumeradas en los cuadros al comienzo de cada una de las Secciones de la Guía), puede haber exenciones opcionales adicionales disponibles, por ejemplo, existen exenciones opcionales para combinaciones de negocios, pagos basados en acciones y sectores industriales extractivos (véase el párrafo 35.10 para consulta la lista completa de la *NIIF para las PYMES*).

Alcance de la Sección de la Guía 35

- G335 La Sección de la Guía 35 se aplicará a una entidad que adopte por primera vez la *NIIF para las PYMES*, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las NIIF completas o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, u en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local.
- G336 Una entidad solo puede adoptar por primera vez la *NIIF para las PYMES* en una única ocasión. Si una entidad que utiliza la NIIF para las PYMES deja de usarla durante uno o más periodos sobre los que se informa y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de esta Sección de la Guía 35 no serán aplicables a la nueva adopción.

Adopción por primera vez

- G337 Una entidad que adopte por primera vez la *NIIF para las PYMES* utilizando esta Guía aplicará la Sección de la Guía 35 en sus primeros estados financieros preparados conforme a la NIIF para las PYMES.
- G338 Los primeros estados financieros de una entidad conforme a la *NIIF para las PYMES* son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta Guía son los primeros estados financieros de una entidad si, por ejemplo, la misma:
 - (a) no presentó estados financieros en los periodos anteriores;
 - (b) presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son congruentes con todos los aspectos de la *NIIF para las PYMES*; o
 - (c) presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas.
- G339 El párrafo G26 define un juego completo de estados financieros.
- G340 La fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* de una entidad cuando utilice esta Guía es el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, en sus primeros estados financieros conforme a la *NIIF para las PYMES*.

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

- G341 Excepto por lo previsto en los párrafos G343 a G345, una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*:
- reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la *NIIF para las PYMES*;
 - no reconocer partidas como activos o pasivos si la *NIIF para las PYMES* no permite dicho reconocimiento;
 - reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*; y
 - aplicar la *NIIF para las PYMES* al medir todos los activos y pasivos reconocidos.
- G342 Las políticas contables que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a la *NIIF para las PYMES* pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio) en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*.
- G343 En la adopción por primera vez de la *NIIF para las PYMES*, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para las siguientes transacciones:
- Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros. Los activos y pasivos financieros dados de baja según el marco de contabilidad aplicado por la entidad con anterioridad a la fecha de transición no deben reconocerse tras la adopción de la *NIIF para las PYMES*. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la *NIIF para las PYMES* en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior de la entidad, una entidad tendrá la opción de elegir entre (i) darlos de baja en el momento de la adopción de la *NIIF para las PYMES* o (ii) seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden.
 - Estimaciones contables.
- G344 Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a la *NIIF para las PYMES*:
- Valor razonable como costo atribuido.** En la fecha de transición, una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES* podrá optar por la medición de una partida de propiedades, planta y equipo por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.
 - Revaluación como costo atribuido.** Una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES* puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.
 - Impuesto a las ganancias diferido.** En la fecha de transición, no se requiere que una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES* reconozca activos por impuestos diferidos ni pasivos por impuestos diferidos relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros de cualesquiera activos o pasivos cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve un costo o esfuerzo desproporcionado.
 - Acuerdos que contienen un arrendamiento.** Una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES* puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, contiene un arrendamiento (véase el párrafo G172) sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo entró en vigor.
- G345 Si es impracticable para una entidad reexpresar el estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición para uno o más ajustes requeridos por el párrafo G341 (es decir, la entidad no puede reexpresar después de hacer todo esfuerzo razonable para hacerlo), la entidad aplicará los párrafos G341 a G344 para dichos ajustes en el primer periodo para el que sea practicable hacerlo.

Información a Revelar

- G346 Si es impracticable para una entidad reexpresar el estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición para uno o más ajustes requeridos por el párrafo G341 (véase el párrafo G345), la entidad revelará qué importes de los estados financieros están afectados. Si es impracticable para una entidad proporcionar alguna de la información a revelar requerida por esta Guía, incluyendo la de periodos comparativos, debe revelarse la omisión.

Explicación de la transición a la *NIIF para las PYMES*

- G347 Una entidad explicará cómo afectó la transición desde el marco de información financiera anterior a la *NIIF para las PYMES* a su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados.

Conciliaciones

- G348 Para cumplir con el párrafo G347, los primeros estados financieros de la entidad preparados utilizando la *NIIF para las PYMES* incluirán:

- (a) una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable;
- (b) conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* para cada una de las siguientes fechas:
 - (i) la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*;
 - (ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior;
y
- (c) una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* para ese mismo periodo.

- G349 Si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior, las conciliaciones requeridas por el párrafo G348(b) y (c) distinguirán, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables.

- G350 Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a la *NIIF para las PYMES*.