



**IFRS**<sup>®</sup>  
Accounting

---

# NIIF para PYMES<sup>®</sup>

Norma de contabilidad

Tercera edición | Febrero 2025



Norma de contabilidad NIIF para PYMES®  
Tercera edición

La tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES es emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la ley aplicable, el IASB y la Fundación IFRS (Fundación) renuncian expresamente a toda responsabilidad que surja de esta publicación o cualquier traducción de la misma, ya sea contractual, extracontractual o de otro modo, ante cualquier persona con respecto a cualquier reclamo o pérdida de cualquier naturaleza, incluidas pérdidas directas, indirectas, incidentales o consecuentes, daños punitivos, sanciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoramiento y no debe sustituir los servicios de un profesional debidamente calificado.

© 2025 Fundación IFRS

ISBN de esta parte: 978-1-915712-28-8

ISBN para publicación completa (dos partes): 978-1-915712-27-1

Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Póngase en contacto con la Fundación para obtener más información en [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org).

Cualquier otro uso, como por ejemplo, entre otros, software de informes, análisis de inversiones, servicios de datos y desarrollo de productos, no está permitido sin consentimiento por escrito.

Se pueden solicitar copias de las publicaciones del IASB a la Fundación enviando un correo electrónico a [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org) o visitando nuestra tienda en <https://shop.ifrs.org>.



La Fundación IFRS tiene marcas registradas en todo el mundo, entre ellas, «FSA®», el logotipo del «dispositivo hexagonal», «IAS®», «IASB®», «IFRIC®», «IFRS®», el logotipo de «IFRS®», «IFRS for SMEs®», «ISSB®», «International Accounting Standards®», «International Financial Reporting Standards®», «International Financial Reporting Standards Foundation®», «IFRS Foundation®», «NIIF®», «SASB®», «SIC®», «SICS®» y «Sustainable Industry Classification System®». Puede solicitar más información sobre las marcas comerciales de la Fundación IFRS a la Fundación IFRS.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro bajo la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE. UU. y opera en Inglaterra y Gales como una compañía extranjera (Número de compañía: FC023235) con su oficina principal en el Edificio Columbus, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, Londres, E14 4HD.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## CONTENIDO

|   | De la página |
|---|--------------|
| INTRODUCCIÓN  | 6            |
| <b>NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF PARA PYMES)</b> |              |
| PREFACIO A LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA PYMES   | 18           |
| Sección   |              |
| 1 ENTIDADES PEQUEÑAS Y MEDIANAS   | 21           |
| 2 CONCEPTOS Y PRINCIPIOS GENERALES  | 23           |
| 3 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS   | 44           |
| 4 ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  | 50           |
| 5 ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL Y ESTADO DE RESULTADOS  | 54           |
| 6 ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO Y ESTADO DE RESULTADOS Y GANANCIAS RETENIDAS                    | 57           |
| 7 ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO  | 59           |
| 8 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS   | 66           |
| 9 ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS  | 68           |
| 10 POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES  | 77           |
| 11 INSTRUMENTOS FINANCIEROS   | 82           |
| 12 MEDICIÓN DEL VALOR RAZONABLE   | 106          |
| 13 INVENTARIOS  | 112          |
| 14 INVERSIONES EN ASOCIADAS   | 117          |
| 15 ACUERDOS CONJUNTOS   | 121          |
| 16 PROPIEDADES DE INVERSIÓN   | 125          |
| 17 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO   | 128          |
| 18 ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DEL FONDO DE COMERCIO  | 136          |
| 19 COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y FONDOS DE COMERCIO   | 142          |
| Apéndice de la Sección 19: Guía de aplicación   | 151          |
| <small>20 CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO</small>  | 156          |
| 21 DISPOSICIONES Y CONTINGENCIAS  | 164          |
| Apéndice de la Sección 21—Ejemplos ilustrativos   | 169          |
| 22 PASIVOS Y PATRIMONIO NETO  | 173          |
| Apéndice a la Sección 22—Ejemplo ilustrativo de la contabilidad del emisor de deuda convertible           | 179          |
| 23 INGRESOS POR CONTRATOS CON CLIENTES  | 182          |
| Apéndice de la Sección 23: Guía de aplicación   | 197          |
| 24 SUBVENCIONES GUBERNAMENTALES   | 203          |
| 25 COSTOS DE LOS PRÉSTAMOS  | 205          |
| 26 PAGO BASADO EN ACCIONES  | 206          |

continuado...

FEBRERO 2025

|   |     |
|---|-----|
| ...continuado   |     |
| 27 DETERIORO DE ACTIVOS   | 215 |
| 28 BENEFICIOS PARA EMPLEADOS  | 223 |
| 29 IMPUESTO SOBRE LA RENTA  | 236 |
| 30 TRADUCCIÓN DE MONEDA EXTRANJERA  | 248 |
| Apéndice de la Sección 30: Guía de aplicación   | 255 |
| 31 HIPERINFLACIÓN   | 259 |
| 32 ACONTECIMIENTOS POSTERIORES AL FINAL DEL PERÍODO SOBRE EL QUE SE INFORMA   | 262 |
| 33 INFORMACIÓN SOBRE PARTES RELACIONADAS  | 266 |
| 34 ACTIVIDADES ESPECIALIZADAS   | 271 |
| 35 TRANSICIÓN A LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA PYMES  | 276 |
| APÉNDICE A—FECHA DE ENTRADA EN VIGOR Y TRANSICIÓN   | 283 |
| APÉNDICE B—GLOSARIO DE TÉRMINOS   | 297 |
| APROBACIÓN POR EL CONSEJO DIRECTIVO DE LAS NIIF PARA LAS PYMES EMITIDAS EN JULIO DE 2009  | 321 |
| APROBACIÓN POR EL DIRECTORIO DE LAS MODIFICACIONES A LAS NIIF DE 2015 PARA PYMES EMITIDA EN MAYO DE 2015  | 322 |
| APROBACIÓN POR EL IASB DE LA REFORMA TRIBUTARIA INTERNACIONAL – PILAR DOS<br>REGLAS MODELO—MODIFICACIONES A LA NORMA NIIF PARA LAS PYMES<br>EMITIDO EN SEPTIEMBRE DE 2023 | 323 |
| APROBACIÓN POR EL IASB DE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA PYMES<br>EMITIDO EN FEBRERO DE 2025  | 324 |

|   |
|---|
| <p>LOS DOCUMENTOS QUE ACOMPAÑAN QUE SE ENUMERAN A CONTINUACIÓN SE PROPORCIONAN POR SEPARADO DOCUMENTO</p> |
|---|

BASE DE LAS CONCLUSIONES

ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES ) se encuentra en las Secciones 1 a 35 y en los Apéndices A y B. Los términos definidos en el Glosario aparecen en **negrita** la primera vez que aparecen en cada sección, según corresponda. La Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES se acompaña de un prefacio, una base para las conclusiones y estados financieros ilustrativos.

FEBRERO 2025

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Introducción

## Resumen de las modificaciones de la tercera edición de la Norma

En la Tabla 1 se enumeran las modificaciones por sección de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES. Los cambios editoriales y los cambios menores consecuentes sólo se enumeran en las secciones que no tienen cambios sustanciales.

Cuadro 1—Resumen de las modificaciones en la tercera edición de la Norma

| Sección   | Objeto de la enmienda   |
|---|---|
| Prefacio a las NIIF para Contabilidad de PYMES Estándar | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sección revisada para reflejar las actualizaciones del Prefacio a las Normas de Contabilidad NIIF, revisadas en 2025.</li> <li>2. Aclaración de la autoridad de los apéndices en la Norma.</li> </ol>   |
| Sección 1<br>Pequeñas y medianas empresas<br>Entidades  | <ol style="list-style-type: none"> <li>3. Aclaración de la definición de "rendición de cuentas pública" (véase el párrafo 1.3(b)).</li> </ol>   |
| Sección 2<br>Conceptos y omnipresencia<br>Principios    | <ol style="list-style-type: none"> <li>4. Sección revisada para alinearse con el Marco Conceptual de 2018.</li> </ol>   |
| Sección 3<br>Estado financiero<br>Presentación          | <ol style="list-style-type: none"> <li>5. Aclaración de los requisitos relativos a materialidad, orden de las notas, subtotaes, políticas contables y desagregación (véase párrafo 3.15A).</li> <li>6. Aclaración de la definición de "material" y su solicitud (véase el párrafo 3.16).</li> <li>7. Reubicación de la descripción de la base contable de acumulación de la Sección 2 Conceptos y principios generales a esta sección (véase el párrafo 3.16A).</li> <li>8. Enmienda para exigir a las entidades que revelen "información material sobre políticas contables" en lugar de "políticas contables significativas" (véase el párrafo 3.17(e)).</li> </ol> |

continuado...

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

...continuado

| Sección  | Objeto de la enmienda  |
|--|--|
| Sección 4<br>Estado de situación financiera<br>Posición  | <p>9. Enmienda para exigir la desagregación de partidas en el estado de situación financiera cuando dicha presentación sea relevante para comprender la situación financiera de una entidad (véase el párrafo 4.3).</p> <p>10. Eliminación del requisito de desagregar las cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar para mostrar por separado las cuentas por cobrar que surgen de ingresos acumulados aún no facturados como consecuencia de la Sección 23 revisada Ingresos de contratos con clientes (véase el párrafo 4.11(b)).</p> |
| Sección 5<br>Declaración de<br>Estado de resultados y estado<br>de resultados integral                             | 11. Solamente cambios editoriales.   |
| Sección 6<br>Declaración de cambios en<br>Patrimonio y estado de resultados<br>Ingresos y retenciones<br>Ganancias | 12. Adición de un requisito para revelar el monto de los dividendos propuestos (o declarados) antes de que los estados financieros fueran autorizados para su emisión, pero no reconocido como una distribución a los propietarios durante el período, y el importe por acción; y el importe de cualquier dividendo preferencial acumulativo no reconocido (véase el párrafo 6.6).   |
| Sección 7<br>Estado de flujo de efectivo   | <p>13. Adición de un requisito de revelar una conciliación de los cambios en los pasivos que surgen de las actividades de financiamiento, incluidos los cambios que surgen de los flujos de efectivo y de los flujos no monetarios (véase el párrafo 7.19A).</p> <p>14. Adición de requisitos para revelar información sobre acuerdos de financiación con proveedores (véanse los párrafos 7.19B a 7.19C).</p>   |
| Sección 8<br>Notas al estado financiero<br>Declaraciones   | <p>15. Modificaciones para exigir que las entidades revelen "información material sobre políticas contables" en lugar de "políticas contables significativas" (véanse los párrafos 8.4 a 8.6).</p> <p>16. Se añaden ejemplos de los tipos de juicios que la administración podría realizar en el proceso de aplicación de las políticas contables de la PYME y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros (véase el párrafo 8.6).</p>  |

continuado...

## FEBRERO 2025

...continuado

| Sección   | Objeto de la enmienda  |
|---|--|
| Sección 9<br>Consolidado y<br>Finanzas separadas<br>Declaraciones | <p>17. Modificación de la definición de «control» y aclaración de la aplicación de la presunción refutable (véanse los párrafos 9.4 a 9.12).</p> <p>18. Modificaciones para establecer requisitos cuando una matriz pierde el control de una subsidiaria y para requerir que las entidades midan cualquier interés retenido en una ex subsidiaria a su valor razonable en la fecha en que se pierde el control (véanse los párrafos 9.18 y 9.19).</p> <p>19. Reubicación de los requisitos sobre cambios en la participación controladora de una matriz en una subsidiaria de la Sección 22 Pasivos y Patrimonio a esta sección (véase el párrafo 9.20A).</p> <p>20. Eliminación del requisito de revelar la base para concluir que existe control cuando la matriz no posee más de la mitad del poder de voto en la otra entidad (véase el párrafo 9.23(b)).</p> <p>21. Adición de un requisito de revelar información sobre la pérdida de control de una subsidiaria si la entidad conserva una participación en la antigua subsidiaria (véase el párrafo 9.23B).</p> <p>22. Enmienda para especificar que a una matriz que está exenta de conformidad con el párrafo 9.3 de preparar estados financieros consolidados se le permite presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros (véase el párrafo 9.25A).</p> <p>23. Enmienda para exigir información adicional para un entidad que prepara estados financieros separados (véase el párrafo 9.27(c)).</p> |
| Sección 10<br>Políticas contables,<br>Estimaciones y errores      | <p>24. Modificaciones consecuentes que surgen de la eliminación de la opción de aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición que anteriormente estaba en las Secciones 11 y 12 (véase el párrafo 10.11).</p> <p>25. Enmienda para introducir la definición de “estimación contable” para ayudar a las entidades a distinguir los cambios en las estimaciones contables de los cambios en las políticas contables (véanse los párrafos 10.14A a 10.15).</p>   |

continuado...

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

...continuado

| Sección                                | Objeto de la enmienda  |
|--|--|
| Sección 11<br>Instrumentos financieros | <p>26. Eliminación de la opción para que una entidad aplique la requisitos de reconocimiento y medición de la NIC 39 (véase el párrafo 11.2).</p> <p>27. Enmienda para excluir del ámbito de aplicación de esta sección contratos de garantía financiera emitidos sin contraprestación cuando el deudor especificado es otra entidad dentro del grupo, y también aclaran que otros contratos de garantía financiera emitidos están dentro del alcance de esta sección (véanse los párrafos 11.6(g) y 11.49(k)).</p> <p>28. Aclaración de que los instrumentos de deuda que tienen características de prepago con pagos de compensación negativos aún pueden cumplir los criterios para ser medidos al costo amortizado (véase el párrafo 11.9(b)).</p> <p>29. Adición de un principio complementario para clasificar los instrumentos de deuda en función de su flujo de efectivo contractual características (véase el párrafo 11.9ZA).</p> <p>30. Aclaración de los requisitos de reclasificación de los instrumentos financieros (véase el párrafo 11.11A).</p> <p>31. Modificaciones consecuentes a los requisitos de medición inicial en esta sección que surgen de la Sección 23 revisada (ver párrafos 11.13-11.13A).</p> <p>32. Traslado a esta sección de los requisitos establecidos en la anterior Sección 23 Ingresos sobre el reconocimiento de ingresos por dividendos (véanse los párrafos 11.14A y 11.55).</p> <p>33. Reubicación en la nueva Sección 12 Medición del Valor Razonable de los requisitos para estimar el valor razonable y revelar información sobre las mediciones del valor razonable (véanse los párrafos 11.27 a 11.32).</p> <p>34. Adición de requisitos para revelar un análisis de la antigüedad de los activos financieros y un análisis de vencimiento de los pasivos financieros (véanse los párrafos 11.43 a 11.43B).</p> <p>35. Reubicación de los requisitos en el anterior Sección 12 Otras cuestiones relacionadas con los instrumentos financieros parte separada de esta sección (Parte II Otras cuestiones sobre instrumentos financieros).</p> <p>36. Enmienda consecuente al alcance de esta sección para los contratos de contraprestación contingente en una combinación de negocios que surge de la Sección 19 revisada Combinaciones de negocios y fondo de comercio (véase el párrafo 11.49(g)).</p> |

Continúa...

## FEBRERO 2025

...continuado

| Sección                                    | Objeto de la enmienda   |
|--|---|
| Sección 12<br>Medición del valor razonable | 37. Una nueva sección que establece los requisitos para medición del valor razonable y divulgación de información sobre las mediciones del valor razonable.   |
| Sección 13<br>Inventarios                  | 38. Modificaciones consecuentes a esta sección que surgen de la Sección 23 revisada (véanse los párrafos 13.2(a), 13.2A y 13.14).   |
| Sección 14<br>Inversiones en Asociados     | 39. Aclaración del tratamiento de los intereses a largo plazo en una asociada o entidad controlada conjuntamente que forman parte de la inversión neta de la entidad en una asociada o entidad controlada conjuntamente (véanse los párrafos 14.8(d) y 14.8(h)).  |
| Sección 15<br>Acuerdos conjuntos           | 40. Sustitución del término «empresa conjunta» por «acuerdo conjunto».<br>41. Modificación de la definición de «control conjunto» para alinearla con la definición de "control" de la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados (véanse los párrafos 15.2 y 15.2A).<br>42. Modificaciones para exigir que una entidad que no tiene control conjunto de un acuerdo conjunto contabilice su participación en función del tipo de acuerdo (véanse los párrafos 15.18 a 15.18B).<br>43. Eliminación del requisito de que las entidades revelen su participación en los compromisos de capital de las empresas conjuntas (véase el párrafo 15.19(d)). |
| Sección 16<br>Propiedad de inversión       | 44. Aclaración de que determinar si una transacción cumple tanto con la definición de "combinación de negocios" como "propiedad de inversión" requiere la aplicación por separado de esta sección y de la Sección 19 (véase el párrafo 16.3A).<br>45. Aclaración de que una entidad debe transferir una propiedad hacia, o desde, una propiedad de inversión solo cuando exista evidencia de un cambio en el uso (véase el párrafo 16.9).<br>46. Reubicación en la nueva Sección 12 del requisito de divulgación de información sobre las mediciones del valor razonable (véase el párrafo 16.10(a)).   |

continuado...

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

...continuado

| Sección  | Objeto de la enmienda   |
|--|---|
| Artículo 17<br>Propiedad, Planta y Equipo                          | <p>47. Enmienda para incluir plantas productoras que sean mesurables por separado sin costo o esfuerzo indebido dentro del alcance de esta sección (véase el párrafo 17.3(a)).</p> <p>48. Aclaración de los factores considerados para determinar la vida útil de un activo indicando que las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un artículo producido utilizando el activo podrían indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial de ese activo (véase el párrafo 17.21(c)).</p> <p>49. Aclaración de que un método de depreciación basado en los ingresos no es apropiado (véase el párrafo 17.22).</p> <p>50. Modificaciones consecuentes derivadas de la Sección 23 revisada (véase el párrafo 17.29).</p> <p>51. Reubicación en la nueva Sección 12 del requisito de divulgación de información sobre las mediciones del valor razonable (véase el párrafo 17.33(c)).</p> |
| Artículo 18<br>Activos intangibles distintos del fondo de comercio | <p>52. Aclaración de la definición de "activo" utilizada en esta sección (véase la nota al pie del párrafo 18.4).</p> <p>53. Adición de una presunción refutable de que los métodos de amortización basados en los ingresos no son apropiados, con detalles de las circunstancias limitadas en las que la presunción puede ser refutada (véase el párrafo 18.22A).</p>  |
| Artículo 19<br>Combinaciones de negocios y buena voluntad          | <p>54. Sección revisada para alinearse con la NIIF 3 (2008) Combinaciones de negocios y modificaciones posteriores, incluida la Definición de negocio (2018) y la Referencia al Marco Conceptual (2020).</p>  |
| Sección 20<br>Arrendamientos                                       | <p>55. Solamente cambios editoriales.</p>   |

continuado...

## FEBRERO 2025

...continuado

| Sección   | Objeto de la enmienda   |
|---|---|
| Artículo 21<br>Disposiciones y<br>Contingencias       | <p>56. Aclaración de la definición de "responsabilidad" utilizada en esta sección (véase la nota al pie del párrafo 21.1).</p> <p>57. Eliminación de los requisitos relativos a la contraprestación contingente en una combinación de negocios alcance de esta sección como consecuencia de la sección 19 revisada (véase el párrafo 21.1(e)).</p> <p>58. Enmienda para incluir contratos de garantía financiera emitidos sin contraprestación cuando el deudor especificado es otra entidad dentro del grupo dentro del alcance de esta sección y especifican revelaciones adicionales (véanse los párrafos 21.1A y 21.18 a 21.19).</p> <p>59. Reubicación de la orientación sobre los costos de reestructuración del Apéndice a esta sección y adición de ejemplos (véanse los párrafos 21.6A a 21.6B y 21A.3).</p> <p>60. Eliminación del ejemplo sobre reembolsos a clientes del Apéndice de esta sección como consecuencia de la Sección 23 revisada (véase el párrafo 21A.5).</p> |
| Artículo 22<br>Pasivos y patrimonio                   | <p>61. Eliminación de los contratos de contraprestación contingente en una combinación de negocios de las exclusiones del alcance de esta sección como consecuencia de la Sección 19 revisada (véase el párrafo 22.2(c)).</p> <p>62. Adición de un alivio para no presentar el importe por cobrar como una compensación al patrimonio cuando los instrumentos de patrimonio se emiten antes de la recepción de efectivo u otros recursos cuando las leyes o regulaciones prohíben dicha presentación (véase el párrafo 22.7(a)).</p> <p>63. Reubicación de los requisitos sobre transacciones en acciones de una subsidiaria consolidada al Artículo 9 (ver párrafo 22.19).</p>   |
| Artículo 23<br>Ingresos por contratos<br>Con clientes | 64. Sección revisada para alinearse con la NIIF 15 Ingresos de contratos con clientes.  |
| Artículo 24<br>Subvenciones gubernamentales           | 65. Solamente cambios editoriales.  |
| Artículo 25<br>Costos de endeudamiento                | 66. Solamente cambios editoriales.  |

continuado...

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

...continuado

| Sección   | Objeto de la enmienda   |
|---|---|
| <p>Artículo 26</p> <p>Pago basado en acciones</p> | <p>67. Enmiendas para especificar qué transacciones que ocurren cuando las empresas o entidades reestructuran su patrimonio, o se combinan o forman una entidad controlada conjuntamente, están incluidas o excluidas del alcance de esta sección (véase el párrafo 26.1C).</p> <p>68. Aclaración de la definición de "valor razonable" utilizada en esta sección (véanse los párrafos 26.1D a 26.1E).</p> <p>69. Aclaración de si los requisitos se aplican únicamente a las transacciones de pago basadas en acciones con empleados y otras personas que prestan servicios similares (véanse los párrafos 26.5 a 26.6, 26.8 y 26.16).</p> <p>70. Aclaración de la definición de "condiciones de adquisición" definiendo por separado una "condición de desempeño" y una "condición de servicio" (véase el párrafo 26.9).</p> <p>71. Adición de requisitos sobre los efectos de las condiciones de adquisición y no adquisición de derechos en la medición de los pagos basados en acciones liquidados en efectivo (véanse los párrafos 26.14A a 26.14B).</p> <p>72. Adición de requisitos sobre la clasificación de las transacciones de pagos basados en acciones con una característica de liquidación neta para las obligaciones de retención de impuestos (véanse los párrafos 26.15 a 26.15D).</p> |
| <p>Artículo 27</p> <p>Deterioro de activos</p>    | <p>73. Modificaciones consecuentes a esta sección que surgen de la nueva Sección 12 y la Sección 23 revisada (véanse los párrafos 27.1(f) y 27.14).</p>   |

continuado...

## FEBRERO 2025

...continuado

| Sección   | Objeto de la enmienda  |
|---|--|
| <p>Artículo 28</p> <p>Beneficios para empleados</p> | <p>74. Aclaración de que una entidad está obligada a evaluar la profundidad del mercado de bonos corporativos de alta calidad a nivel de moneda (véase el párrafo 28.17).</p> <p>75. Aclaración de que una entidad que utiliza la simplificación de medición para su obligación por beneficios definidos mide la obligación al importe de terminación actual, asumiendo que todos los empleados de la entidad terminan su empleo en la fecha de presentación (véase el párrafo 28.19).</p> <p>76. Enmiendas para alinear los requisitos sobre el momento del reconocimiento de los beneficios por terminación con los requisitos sobre el reconocimiento de los costos de reestructuración en el ámbito de aplicación de la Sección 21 Provisiones y Contingencias (véanse los párrafos 28.31, 28.34 y 28.35).</p> <p>77. Adición de un requisito para que una entidad que aplica la simplificación de medición para su obligación por beneficios definidos revele sus supuestos para medir su obligación (véase el párrafo 28.41(c)).</p> <p>78. Enmienda para exigir una conciliación más detallada de los saldos de apertura y cierre de una obligación por beneficios definidos (véase el párrafo 28.41(e)).</p> <p>79. Enmienda para exigir una conciliación más detallada de los saldos de apertura y cierre de los activos del plan y de cualquier derecho de reembolso reconocido (véase el párrafo 28.41(f)).</p> <p>80. Eliminación del requisito de revelar el costo total relacionado con los planes de beneficios definidos para el período (véase el párrafo 28.41(g)).</p> <p>81. Adición de un requisito para revelar las contribuciones esperadas al plan de beneficios definidos para el siguiente período de presentación de informes anual (véase el párrafo 28.41(l)).</p> <p>82. Se añade un requisito para que una entidad que reconoce y mide el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una asignación razonable del gasto reconocido para el grupo revele su contribución al plan del grupo (véase el párrafo 28.41C).</p> |

continuado...

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

...continuado

| Sección   | Objeto de la enmienda  |
|---|--|
|   | <p>83. Adición de una opción para que una entidad que reconoce y mide el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una asignación razonable del gasto reconocido para el grupo revele información sobre el plan del grupo mediante una referencia cruzada a los estados financieros de otra entidad del grupo si se cumplen criterios específicos (véase el párrafo 28.41D).</p> <p>84. Se añade un requisito de revelar información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios posteriores al empleo si así lo exige la Sección 21 (véase el párrafo 28.41E).</p> |
| <p>Artículo 29<br/>Impuesto sobre la renta</p>                                  | <p>85. Aclaración de los requisitos para determinar cuándo se reconoce un activo por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas (véanse los párrafos 29.16A, 29.19(a) y 29.19A).</p> <p>86. Se añaden requisitos sobre cómo reflejar los efectos de la incertidumbre en la contabilización de los impuestos a las ganancias (véanse los párrafos 29.34A a 29.34D).</p> <p>87. Modificaciones a los requisitos para la compensación de rentas activos y pasivos fiscales (véanse los párrafos 29.37 a 29.37A y 29.41).</p>  |
| <p>Artículo 30<br/>Moneda extranjera<br/>Traducción</p>                         | <p>88. Adición de requisitos para aplicar un enfoque consistente para evaluar si una moneda es intercambiable con otra moneda y para determinar el tipo de cambio a utilizar y la información a proporcionar (véanse los párrafos 30.5A, 30.28 a 30.29 y el Apéndice de la Sección 30).</p> <p>89. Adición de un requisito para determinar el tipo de cambio a utilizar en transacciones que involucren una contraprestación anticipada pagada o recibida en moneda extranjera (véase el párrafo 30.8A).</p>   |
| <p>Artículo 31<br/>Hiperinflación</p>   | <p>90. Solamente cambios editoriales.</p>  |
| <p>Artículo 32<br/>Eventos posteriores al fin de<br/>El período del informe</p> | <p>91. No modificado.</p>  |

continuado...

## FEBRERO 2025

...continuado

| Sección   | Objeto de la enmienda  |
|---|--|
| Artículo 33<br>Parte relacionada<br>Divulgaciones | <p>92. Modificación del título relativo a la divulgación de relaciones entre partes controladoras (véase el encabezamiento anterior del párrafo 33.5).</p> <p>93. Adición de un requisito de revelar los importes incurridos por una entidad para la prestación de servicios de gestión clave que son proporcionados por una entidad de gestión separada (véase el párrafo 33.7A).</p> <p>94. Aclaración del requisito de revelar información sobre los compromisos entre una entidad y sus partes relacionadas (véase el párrafo 33.9(b)).</p> <p>95. Sustitución del término «Estado» por «gobierno» (véase el párrafo 33.11).</p> <p>96. Adición de compromisos como ejemplo de una transacción entre partes relacionadas (véase el párrafo 33.12(ha)).</p> <p>97. Adición de un requisito de divulgación para una entidad que aplica la exención de revelar información sobre la relación de la entidad y las transacciones con entidades relacionadas con el gobierno (véase el párrafo 33.15).</p> |
| Artículo 34<br>Actividades especializadas         | <p>98. Adición de un requisito para contabilizar las plantas productoras que, en el reconocimiento inicial, se pueden medir por separado sin costo o esfuerzo indebido, de acuerdo con la Sección 17 Propiedad, Planta y Equipo (véanse los párrafos 34.2 a 34.2B).</p> <p>99. Eliminación de los requisitos sobre la medición del valor razonable como consecuencia de la nueva Sección 12 (véase el párrafo 34.6).</p> <p>100. Reubicación en la nueva Sección 12 del requisito de revelar información sobre la medición del valor razonable de activos biológicos (véase el párrafo 34.7(b)).</p> <p>101. Adición de un requisito para tratar la exploración y activos de evaluación como una clase separada de activos y realizar las revelaciones requeridas por la Sección 17 o la Sección 18 Activos Intangibles distintos del Fondo de Comercio (véase el párrafo 34.11G).</p>   |

continuado...

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

...continuado

| Sección  | Objeto de la enmienda  |
|--|--|
| Artículo 35<br>Transición a las NIIF para<br>Contabilidad de PYMES<br>Estándar | <p>102. Adición de una excepción a la retroactividad aplicación de la Norma sobre adopción por primera vez para contratos con clientes completados antes de la fecha de transición (véase el párrafo 35.9(g)).</p> <p>103. Adición de una opción que permita a quienes adoptan por primera vez las normas aplicar la Sección 23 de manera retroactiva o prospectiva, de conformidad con los requisitos transitorios para la Sección 23 revisada (véase el párrafo 35.10(o)).</p> |
| Apéndice A<br>Fecha de vigencia y<br>transición                                | 104. Apéndice revisado para proporcionar requisitos sobre la transición a la tercera edición de la Norma.  |
| Apéndice B<br>Glosario de términos   | 105. Modificaciones consecuentes derivadas de la modificaciones a otras secciones de la Norma.   |

FEBRERO 2025

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

---

### Prefacio a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

- P1 Este Prefacio establece el alcance y la autoridad de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES y describe cómo se mantiene la Norma.
- P2 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se creó en 2001.  
El IASB fue precedido por la junta del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.
- P3 Las Normas de Contabilidad IFRS® completas y la Norma de Contabilidad IFRS para las PYMES se desarrollan a través de un debido proceso internacional establecido en el Manual de Debido Proceso de la Fundación IFRS.

### Alcance y autoridad de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

---

- P4 La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES está diseñada para aplicarse a los estados financieros de propósito general y otros informes financieros de entidades con fines de lucro a las que las jurisdicciones a menudo se refieren como entidades pequeñas y medianas, entidades privadas o entidades no responsables públicamente.
- P5 Otros informes financieros comprenden información proporcionada fuera de los estados financieros que ayuda a la interpretación de un conjunto completo de estados financieros o mejora la capacidad de los usuarios para tomar decisiones económicas eficientes.
- P6 Las entidades con fines lucrativos incluyen aquellas que se dedican a actividades comerciales, industriales, financieras y similares, ya sea organizadas en forma corporativa o en otras formas.
- P7 El término "pequeñas y medianas empresas" (o PYME) que utiliza el IASB se define y explica en la Sección 1, "Pequeñas y medianas empresas". Muchas jurisdicciones han desarrollado sus propias definiciones de PYME para una amplia gama de propósitos, incluida la prescripción de requisitos de información financiera.  
Las definiciones que son específicas de una jurisdicción particular a menudo incluyen criterios cuantificados basados en ingresos, activos, empleados u otros factores.  
Además, el término PYME se utiliza a menudo para significar o incluir entidades muy pequeñas, sin tener en cuenta si publican estados financieros de propósito general para usuarios externos.
- P8 La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES establece los requisitos de reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones y eventos que son importantes en los estados financieros de propósito general. También establece dichos requisitos para transacciones y eventos que surgen principalmente en industrias específicas.
- P9 La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES se basa en las NIIF contables completas Normas con modificaciones para reflejar las necesidades de los usuarios de los servicios financieros de las PYMES declaraciones y reflejar consideraciones de costo-beneficio relevantes para las PYME y los usuarios de sus estados financieros.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Estados financieros de propósito general de las PYMES

---

- P10 El objetivo de los estados financieros de propósito general de una entidad pequeña o mediana es proporcionar información financiera sobre la entidad informante que sea útil para los inversionistas, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales a la hora de tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad.
- P11 Las PYME a menudo elaboran estados financieros únicamente para uso de los propietarios-gerentes o únicamente para uso de las autoridades fiscales u otras autoridades gubernamentales. Los estados financieros elaborados únicamente para esos fines no son necesariamente estados financieros de propósito general.
- P12 Las leyes tributarias son específicas de cada jurisdicción y los objetivos de los estados financieros de propósito general difieren de los objetivos de informar las ganancias imponibles. Por lo tanto, es poco probable que los estados financieros preparados de conformidad con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES cumplan plenamente con todas las mediciones requeridas por las leyes y regulaciones tributarias de una jurisdicción en particular. Una jurisdicción puede ser capaz de reducir la carga de información dual para las PYMES al exigir o permitir que los informes fiscales de una entidad se estructuren como conciliaciones de las ganancias o pérdidas determinadas de conformidad con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES o por otros medios.

### Autoridad de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

---

- P13 Las decisiones sobre qué entidades están obligadas o autorizadas a utilizar las Normas de Contabilidad NIIF completas o la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES recaen en las autoridades legislativas y regulatorias y en los emisores de normas en cada jurisdicción. Sin embargo, una definición clara de la clase de entidad a la que se destina la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, como se establece en la Sección 1 de la Norma, es esencial para que:
- (a) el IASB puede decidir sobre los requisitos de reconocimiento, medición, presentación y revelación que sean apropiados para esa clase de entidad; y
  - (b) Se informará a las autoridades legislativas y reguladoras, a los emisores de normas y a las entidades informantes y a sus auditores del alcance de aplicabilidad previsto de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.
- También es esencial una definición clara para que las entidades que no son pequeñas o medianas entidades —como se establece en la Sección 1 de la Norma— y por lo tanto no son elegibles para utilizar la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, no afirmen que sus estados financieros cumplen con la Norma (véase el párrafo 1.5).

### Organización de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

---

- P14 La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES está organizada por temas, y cada tema se presenta en una sección numerada separada. Las referencias cruzadas a los párrafos se identifican mediante el número de sección seguido del número de párrafo. Los números de párrafo tienen el formato xx.yy, donde xx es el número de sección e yy es el número de párrafo secuencial dentro de esa sección. En los ejemplos que

FEBRERO 2025

incluye cantidades monetarias, la unidad de medida es Unidades Monetarias (abreviadas como CU).

- P15 Todos los párrafos de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES tienen la misma autoridad (excepto lo especificado en el párrafo 2.2). Algunas secciones incluyen apéndices de guías de aplicación, que son parte integral de la sección, y algunas secciones incluyen apéndices de ejemplos ilustrativos, que acompañan pero no forman parte de la sección. Los Apéndices A y B son parte integral de la Norma. Las definiciones en el Glosario del Apéndice B son parte integral de las secciones en las que aparecen los términos.

## Mantenimiento de la Norma de Contabilidad NIIF para PYMES

---

- P16 El IASB espera proponer modificaciones a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES mediante la publicación periódica de un borrador de exposición, pero con una frecuencia no superior a aproximadamente una vez cada tres años. Al elaborar dichos borradores de exposición, el IASB espera tener en cuenta las Normas de Contabilidad NIIF nuevas y modificadas, así como cuestiones específicas que se le hayan planteado en relación con la aplicación de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES . En ocasiones, el IASB puede identificar un asunto urgente para el cual puede ser necesario considerar la modificación de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES fuera del proceso de revisión periódica. Sin embargo, se espera que tales ocasiones sean poco frecuentes.
- P17 Hasta que se modifique la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES , cualquier cambio que el IASB pueda realizar o proponer con respecto a las Normas de Contabilidad NIIF completas no se aplicará a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES . La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES es un documento independiente. Las PYMES no deben anticipar ni aplicar los cambios realizados a las Normas de Contabilidad NIIF completas antes de que se modifique la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES a menos que, en ausencia de orientación específica en la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES , una PYME elija aplicar la orientación en las Normas de Contabilidad NIIF completas y esos principios no entren en conflicto con los requisitos de la jerarquía establecida en los párrafos 10.4 a 10.5.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Norma de contabilidad NIIF para PYMES

---

#### Sección 1

#### Entidades pequeñas y medianas

#### Ámbito de aplicación previsto de esta Norma

---

- 1.1 La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES está destinada a ser utilizada por entidades sin obligación pública de rendir cuentas, a las que se hace referencia en esta Norma como pequeñas y medianas empresas (PYMES). En esta sección se describen las características de las PYMES. PYMES.

#### Descripción de entidades pequeñas y medianas

---

- 1.2 Las entidades pequeñas y medianas son entidades que:
- (a) no tienen responsabilidad pública; y
  - (b) Publicar estados financieros de propósito general para usuarios externos.
- Entre los ejemplos de usuarios externos se incluyen inversores existentes y potenciales, prestamistas y otros acreedores, y agencias de calificación crediticia.
- 1.3 Una entidad tiene responsabilidad pública si:
- (a) sus instrumentos de deuda o de capital se negocian en un mercado público o está en proceso de emitir dichos instrumentos para negociarlos en un mercado público (una bolsa de valores nacional o extranjera o un mercado extrabursátil, incluidos los mercados locales y regionales); o
  - (b) mantiene activos en calidad de fiduciario para un amplio grupo de terceros como uno de sus negocios principales (por ejemplo, los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los corredores/distribuidores de valores, los fondos mutuos y los bancos de inversión a menudo cumplen con este segundo criterio).
- 1.4 Algunas entidades también pueden mantener activos en calidad de fiduciarias para un amplio grupo de personas ajenas a la entidad, ya que poseen y gestionan recursos financieros que les confían clientes o miembros que no participan en la gestión de la entidad. Sin embargo, si lo hacen por razones relacionadas con una actividad principal (como, por ejemplo, puede ser el caso de agencias de viajes o inmobiliarias, escuelas, organizaciones benéficas, empresas cooperativas que exigen un depósito nominal de afiliación y vendedores que reciben el pago por adelantado de la entrega de los bienes o servicios, como las empresas de servicios públicos), eso no las convierte en responsables públicamente.
- 1.5 Si una entidad públicamente responsable aplica esta Norma, sus estados financieros no deberán describirse como conformes a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, incluso si una ley o regulación en la jurisdicción de esa entidad permite o requiere que esta Norma sea utilizada por entidades públicamente responsables.

FEBRERO 2025

- 1.6 Una subsidiaria cuya matriz aplique las Normas de Contabilidad NIIF en su totalidad, o que forme parte de un grupo consolidado que aplique las Normas de Contabilidad NIIF en su totalidad, no tiene prohibido aplicar esta Norma en sus propios estados financieros si esa subsidiaria por sí sola no tiene obligación pública de rendir cuentas. Si sus estados financieros se describen como conformes a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, debe cumplir con todos los requerimientos de esta Norma.
- 1.7 Una entidad matriz (incluida la matriz última o cualquier matriz intermedia) evalúa su elegibilidad para aplicar esta Norma en sus estados financieros separados sobre la base de su propia condición sin considerar si otras entidades del grupo tienen, o el grupo en su conjunto tiene, obligación pública de rendir cuentas. Si una entidad matriz por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas, puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con esta Norma (véase la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados), incluso si presenta sus estados financieros consolidados de acuerdo con las Normas de Contabilidad NIIF completas u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP), como sus normas de contabilidad nacionales. Cualquier estado financiero preparado de acuerdo con esta Norma se distinguirá claramente de los estados financieros preparados de acuerdo con otros requerimientos.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Sección 2

Conceptos y principios generalizados

Alcance de esta sección

---

- 2.1 En esta sección se describe el objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas empresas (PYME). También se exponen los conceptos y principios básicos que sustentan los estados financieros de las PYME.
- 2.2 Los conceptos y principios de esta sección podrían no siempre coincidir con los requisitos de otras secciones de la Norma. En esos casos, los requisitos de las otras secciones prevalecen sobre los conceptos y principios de esta sección.

El objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades

---

Objetivo, utilidad y limitaciones de los estados financieros de propósito general

- 2.3 El objetivo de los estados financieros de propósito general de una entidad es proporcionar información financiera sobre la entidad informante que sea útil para los inversionistas, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales al momento de tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad.<sup>1</sup>
- 2.4 La información útil sobre una entidad informante incluye información sobre:
- (a) los recursos económicos de la entidad, los créditos contra la entidad y los cambios en dichos recursos y créditos; y
  - (b) la eficiencia y eficacia con que la administración de la entidad ha cumplido sus funciones. responsabilidades para utilizar los recursos económicos de la entidad.
- 2.5 Sin embargo, los estados financieros de propósito general no proporcionan, ni pueden proporcionar, toda la información que los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales tienen en cuenta al tomar decisiones. Estos usuarios de los estados financieros de propósito general de una entidad (usuarios) también tienen en cuenta información pertinente de otras fuentes, por ejemplo, las condiciones y expectativas económicas generales, los acontecimientos políticos y las perspectivas de la industria y de la empresa.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> A lo largo de esta sección, "estados financieros" se refiere a estados financieros de propósito general a menos que se especifique lo contrario.

En toda esta sección, "usuarios" se refiere a aquellos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales que deben confiar en los estados financieros de propósito general para obtener gran parte de la información financiera que necesitan (usuarios primarios de los estados financieros de propósito general).

FEBRERO 2025

### Información sobre los recursos económicos de una entidad informante, los reclamos contra la entidad y los cambios en los recursos y reclamos

- 2.6 Los estados financieros de propósito general proporcionan información sobre la posición financiera de una entidad, específicamente sobre los recursos económicos de la entidad y los reclamos contra la entidad. Los estados financieros también proporcionan información sobre los efectos de las transacciones y otros eventos que cambian los recursos económicos y los reclamos de la entidad. Los usuarios utilizan esta información para tomar decisiones y formular expectativas basadas en su evaluación del monto, el momento y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad.
- 2.7 Los estados financieros también muestran con qué eficiencia y eficacia la administración de la entidad que informa ha cumplido con su responsabilidad de utilizar los recursos económicos de la entidad. Esta información ayuda a los usuarios a evaluar la gestión que la administración hace de esos recursos.

### Características cualitativas de la información contenida en los estados financieros

---

- 2.8 Una entidad utiliza las características cualitativas de la información financiera útil descritas en los párrafos 2.9 a 2.24 para identificar los tipos de información que probablemente sean más útiles para los usuarios al tomar decisiones sobre la entidad.
- 2.9 La información financiera sólo es útil si es pertinente y refleja fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera aumenta si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

### Características cualitativas fundamentales

- 2.10 Las características cualitativas fundamentales de la información financiera son la relevancia y la representación fiel.

#### Pertinencia

- 2.11 La información financiera es relevante si puede influir en las decisiones de los usuarios. La información puede ser relevante incluso si algunos usuarios deciden no utilizarla o ya la conocen por otras fuentes.
- 2.12 La información financiera puede afectar las decisiones de los usuarios al tener valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

#### Materialidad

- 2.13 La información es material si se puede esperar razonablemente que su omisión, inexactitud u ocultamiento influya en las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros de propósito general toman sobre la base de esos estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad informante específica. La materialidad es un aspecto específico de la entidad de la relevancia basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, el IASB no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad ni predeterminar qué información podría ser material en una situación particular.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Representación fiel

- 2.14 Los estados financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. La información financiera útil no sólo representa fenómenos relevantes, sino que también refleja fielmente la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma jurídica son la misma. Si no son la misma, la información sobre la forma jurídica no representaría fielmente, por sí sola, el fenómeno económico.
- 2.15 Para que una representación de un fenómeno económico sea perfectamente fiel, debe tener tres características: integridad, neutralidad y ausencia de errores. La perfección rara vez se logra, o nunca se logra. En cambio, el objetivo del IASB es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.
- 2.16 Para ser completa, una descripción de un fenómeno económico incluye toda la información necesaria para que el usuario comprenda el fenómeno, incluidas todas las descripciones y explicaciones necesarias.
- 2.17 Para ser neutral, la descripción de un fenómeno económico no debe tener sesgos en la selección o presentación de la información financiera. La neutralidad se sustenta en la prudencia, que es el ejercicio de la cautela cuando una entidad realiza juicios en condiciones de incertidumbre. El ejercicio de la prudencia significa que los activos y los ingresos no se sobrestiman y los pasivos y los gastos no se subestiman. Del mismo modo, la prudencia no permite la subestimación de los activos o los ingresos ni la sobreestimación de los pasivos o los gastos. Tales inexactitudes pueden dar lugar a la sobreestimación o subestimación de los ingresos o los gastos.
- gastos en períodos futuros. En consecuencia, algunas secciones de esta Norma pueden contener requisitos asimétricos, si fuera necesario, para ayudar a una entidad a seleccionar la información más relevante que represente fielmente lo que pretende representar.
- 2.18 La representación fiel no significa que la descripción de un fenómeno económico sea exacta en todos los aspectos. Para estar libre de errores, una descripción del fenómeno no contiene errores ni omisiones, y una entidad ha seleccionado y aplicado, sin errores, un proceso para producir la información en los estados financieros.

### Aplicación de las características cualitativas fundamentales

- 2.19 El proceso más eficiente y eficaz mediante el cual una entidad aplica las características cualitativas fundamentales de la información financiera, sujeto a los efectos de las características de mejora (véase el párrafo 2.20) y la restricción de costos (véanse los párrafos 2.25 a 2.27), es normalmente:
- (a) En primer lugar, identificar un fenómeno económico sobre el cual la información pueda ser útil para los usuarios.
  - (b) En segundo lugar, identificar el tipo de información sobre el fenómeno en (a) que sería más relevante.

## FEBRERO 2025

- (do) En tercer lugar, evaluar si la información pertinente en (b) está disponible y si puede proporcionar una representación fiel del fenómeno económico. En caso afirmativo, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales finaliza en ese punto. En caso contrario, la entidad repite el proceso con el siguiente tipo de información más relevante. En algunos casos, la entidad podría tener que priorizar una o más de las características cualitativas fundamentales sobre otras para cumplir el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo 2.32).

### Mejora de las características cualitativas

- 2.20 La comparabilidad, verificabilidad, actualidad y comprensibilidad son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información relevante que proporciona una representación fiel de lo que pretende representar. Estas características cualitativas de mejora también podrían ayudar a una entidad a decidir cómo describe un fenómeno económico si la entidad juzga que más de una forma proporciona información igualmente relevante y una representación igualmente fiel de ese fenómeno.

#### Comparabilidad

- 2.21 La información sobre una entidad es más útil si los usuarios pueden comparar esa información con información similar sobre otras entidades y con datos similares.  
información sobre la misma entidad para otro período u otra fecha.  
La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender las similitudes y diferencias entre los elementos. La comparabilidad se reduce si se permite a las entidades utilizar métodos contables alternativos para el mismo fenómeno.

#### Verificabilidad

- 2.22 La verificabilidad ayuda a garantizar a los usuarios que la información representa fielmente el fenómeno que pretende representar. La verificabilidad significa que observadores conocedores e independientes podrían llegar a un consenso, aunque no necesariamente a un acuerdo total, sobre la fidelidad de una determinada descripción. La información cuantificada no tiene por qué ser una estimación puntual única para ser verificable; también se puede verificar una variedad de cantidades posibles y las probabilidades relacionadas.

#### Oportunidad

- 2.23 Oportunidad significa que la información esté disponible para los encargados de la toma de decisiones a tiempo para que ésta pueda influir en sus decisiones. Por lo general, cuanto más antigua es la información, menos útil es. Sin embargo, es posible que cierta información siga siendo oportuna mucho después de que finalice un período de presentación de informes porque, por ejemplo, algunos usuarios la utilizarán para identificar y analizar tendencias.

#### Comprensibilidad

- 2.24 La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible. Sin embargo, la comprensibilidad no debe utilizarse como justificación para omitir información material. Un conjunto de estados financieros estaría incompleto si una entidad excluyera información sobre fenómenos

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

porque los fenómenos son inherentemente complejos y no es posible hacerlos fáciles de entender.

### La limitación de costes en la elaboración de informes financieros útiles

- 2.25 El costo es una restricción generalizada sobre la información que una entidad puede proporcionar. La presentación de información financiera supone costos para una entidad, por lo que es importante que dichos costos estén justificados por los beneficios de presentar dicha información.
- 2.26 Las entidades dedican la mayor parte del esfuerzo necesario para recopilar, procesar, verificar y difundir la información financiera, pero los usuarios son los que en última instancia soportan esos costos en forma de menores rendimientos. Los usuarios también incurren en costos de análisis e interpretación de la información que proporciona una entidad. Si las entidades no proporcionan la información necesaria, los usuarios incurren en costos adicionales para obtenerla en otro lugar o para estimarla.
- 2.27 La presentación de información financiera pertinente que represente fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tomar decisiones con confianza. La toma de decisiones segura da como resultado un funcionamiento más eficiente de los mercados de capital y un menor costo del capital para la economía en su conjunto. Un usuario individual también se beneficia al tomar decisiones más informadas. Sin embargo, no es posible que los estados financieros proporcionen toda la información que cada usuario podría considerar relevante.

### Coste o esfuerzo excesivo

- 2.28 Algunos requisitos de esta Norma están acompañados de una exención por costos o esfuerzos excesivos. Dichas exenciones no se aplican a otros requisitos de esta Norma.
- 2.29 El hecho de que una entidad deba realizar un esfuerzo o un coste indebido para obtener o juzgar la información necesaria para cumplir con un requerimiento depende de las circunstancias específicas de la entidad y del juicio de la gerencia sobre los costos y beneficios de aplicar ese requerimiento. Para realizar este juicio, una entidad considera cómo la toma de decisiones de los usuarios podría verse afectada por no tener esa información. Una entidad realizaría un esfuerzo o un coste indebidos al aplicar un requerimiento si el coste incremental (por ejemplo, los honorarios de los tasadores) o el esfuerzo adicional (por ejemplo, los esfuerzos de los empleados) excede sustancialmente los beneficios que los usuarios recibirían de tener la información. Esta Norma generalmente requiere que una PYME juzgue el esfuerzo o el coste indebidos utilizando un umbral más bajo que el que otras Normas de Contabilidad NIIF requieren para las entidades con obligación de rendir cuentas públicamente porque las PYME no son responsables ante las partes interesadas públicas.
- 2.30 Una entidad juzga si un requerimiento involucraría un costo o esfuerzo indebido en el reconocimiento inicial en los estados financieros—por ejemplo, en la fecha de la transacción—con base en información sobre los costos y beneficios de la requisito en el momento del reconocimiento inicial. Si la exención por costos o esfuerzos desproporcionados también se aplica después del reconocimiento inicial (por ejemplo, a una medición posterior de una partida), la entidad realiza un nuevo juicio de costos o esfuerzos desproporcionados en esa fecha posterior, con base en la información disponible en esa fecha.

## FEBRERO 2025

- 2.31 Si una entidad aplica una exención por costes o esfuerzos excesivos, deberá revelar ese hecho y las razones por las que la aplicación del requisito implicaría costes o esfuerzos excesivos. Este requisito no se aplica a la exención por costes o esfuerzos excesivos del párrafo 19.16, que está cubierta por los requisitos de revelación del párrafo 19.38.

## Estados financieros y entidad informante

---

### Objetivo y alcance de los estados financieros

- 2.32 El objetivo de los estados financieros es proporcionar información financiera sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad informante que sea útil a los usuarios para evaluar las perspectivas de futuras entradas netas de efectivo de la entidad y la gestión por parte de la administración de los recursos económicos de la entidad (véase el párrafo 2.4).

### Periodo del informe

- 2.33 Una entidad prepara sus estados financieros para un período de presentación de informes específico y revela información sobre:
- (a) sus activos y pasivos, incluidos los activos y pasivos no reconocidos, y el patrimonio que existían al final del período sobre el que se informa o durante el mismo; y
  - (b) sus ingresos y gastos durante el período sobre el que se informa.
- 2.34 Para ayudar a los usuarios a identificar y analizar cambios y tendencias, una entidad también revela en sus estados financieros información comparativa correspondiente al menos a un período de presentación de informes anterior, excepto si esta Norma permite o requiere lo contrario.
- 2.35 Una entidad también revela en sus estados financieros información sobre posibles transacciones y eventos futuros si la información:
- (a) se refiere a los activos o pasivos de la entidad, incluidos los activos o pasivos no reconocidos, o al patrimonio que existía al final o durante el período sobre el que se informa, o a los ingresos o gastos del período sobre el que se informa; y
  - (b) Es útil para los usuarios.
- 2.36 Una entidad normalmente no revela en sus estados financieros otros tipos de información prospectiva, por ejemplo, material explicativo sobre las expectativas y estrategias de la gerencia.

### Perspectiva adoptada en los estados financieros

- 2.37 Una entidad revela en sus estados financieros información sobre transacciones y otros eventos desde la perspectiva de la entidad en su conjunto, no desde la perspectiva de ningún grupo particular de inversores, prestamistas u otros acreedores actuales o potenciales de la entidad.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Supuesto de empresa en marcha

- 2.38 Una entidad normalmente prepara sus estados financieros asumiendo que es un negocio en marcha y que continuará en operaciones en el futuro previsible.
- Los usuarios suponen que la entidad no tiene intención ni necesidad de entrar en liquidación o de dejar de operar. Si la entidad tiene esa intención o necesidad, podría preparar los estados financieros sobre otra base. En ese caso, la entidad describe en sus estados financieros la base que ha utilizado (véanse los párrafos 3.8 y 3.9).

### La entidad informante

- 2.39 Una entidad informante es una entidad que está obligada a preparar estados financieros o que elige hacerlo. Una entidad informante no es necesariamente una entidad legal. Una entidad informante puede ser una entidad única, una parte de una entidad o más de una entidad.
- 2.40 Si una entidad informante comprende tanto una matriz como sus filiales, los estados financieros de la entidad informante se denominan estados financieros consolidados. Si la entidad informante comprende dos o más entidades que no están vinculadas por una relación matriz-filial, los estados financieros de la entidad informante se denominan estados financieros combinados.
- 2.41 El límite de la entidad informante se basa en las necesidades de información de los usuarios. Los usuarios necesitan información relevante que represente fielmente lo que pretende representar. Una representación fiel requiere que:
- (a) el límite de la entidad informante no contiene un conjunto arbitrario o incompleto de actividades económicas;
  - (b) incluir ese conjunto de actividades económicas dentro de los límites de la entidad informante da como resultado información neutral; y
  - (d<sup>b</sup>) Se proporciona una descripción de cómo se determinó el límite de la entidad informante y qué constituye la entidad informante.

### Los elementos de los estados financieros

---

- 2.42 Los elementos de los estados financieros son:
- (a) activos, pasivos y patrimonio, que se relacionan con la posición financiera de una entidad informante ; y
  - (b) ingresos y gastos, que se relacionan con el desempeño financiero de una entidad informante.
- 2.43 Estos elementos están vinculados a los recursos económicos, las reclamaciones y los cambios en los recursos económicos y las reclamaciones analizados en los párrafos 2.6 y 2.7.

### Definición de un activo

- 2.44 Un activo es un recurso económico presente controlado por una entidad como resultado de eventos pasados.

## FEBRERO 2025

- 2.45 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. No es necesario que sea seguro, ni siquiera probable, que el derecho produzca beneficios económicos para que exista ese potencial; solo es necesario que el derecho exista.
- 2.46 Los derechos que tienen el potencial de producir beneficios económicos adoptan muchas formas, entre ellas:
- (a) derechos que corresponden a una obligación de otra parte, por ejemplo:
    - (i) derecho a recibir efectivo.
    - (ii) derechos a recibir bienes o servicios.
    - (iii) derechos a intercambiar recursos económicos con otra parte en condiciones favorables. Entre esos derechos se incluyen, por ejemplo, un contrato a término para comprar un recurso económico en condiciones que sean favorables en el momento actual o una opción para comprar un recurso económico.
    - (iv) derechos a beneficiarse de una obligación de otra parte de transferir un recurso económico si ocurre un evento futuro incierto específico ocurre.
  - (b) derechos que no corresponden a una obligación de otra parte—por ejemplo, derechos sobre activos físicos, como propiedad, planta y equipo o inventarios, o derechos sobre algunos activos intangibles.
- 2.47 Muchos derechos se establecen por contrato, legislación o medios similares. Por ejemplo, una entidad puede obtener derechos por poseer o arrendar un objeto, por poseer un instrumento de deuda o un instrumento de capital, o por poseer una patente registrada. Sin embargo, una entidad también puede obtener derechos de otras maneras, por ejemplo:
- (a) mediante la adquisición o creación de conocimientos técnicos que no sean de dominio público; o
  - (b) a través de la obligación de otra parte que surge porque esa otra parte no tiene la capacidad práctica de actuar de una manera incompatible con sus prácticas habituales, políticas publicadas o declaraciones específicas.
- 2.48 Una entidad controla un recurso económico si tiene la capacidad actual de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que puedan derivarse de él. Una entidad tiene la capacidad actual de dirigir el uso de un recurso económico si tiene el derecho de utilizar ese recurso económico en sus actividades, o de permitir que otra parte utilice el recurso económico en las actividades de esa parte. El control incluye la capacidad actual de impedir que otras partes dirijan el uso del recurso económico y obtengan los beneficios económicos que puedan derivarse de él.

### Definición de un pasivo

- 2.49 Un pasivo es la obligación presente de una entidad de transferir un recurso económico como resultado de eventos pasados.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 2.50 Sólo existe responsabilidad si:
- (a) una entidad tiene una obligación;
  - (b) la obligación es transferir un recurso económico; y
  - (do) La obligación es una obligación presente que existe como resultado de un hecho pasado. eventos.
- 2.51 Una entidad tiene una obligación si tiene un deber o responsabilidad que la entidad tiene No existe posibilidad práctica de evitarlo. Siempre se debe una obligación a otra parte (o partes). No es necesario que la entidad conozca la identidad de la parte (o partes) a quienes se debe la obligación. Muchas obligaciones se establecen por contrato, legislación o medios similares y sean legalmente exigibles por la parte (o partes) a quienes se les deben. Sin embargo, las obligaciones también pueden surgir de las prácticas habituales de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas si La entidad no tiene capacidad práctica para actuar de manera incompatible con dichas prácticas, políticas o declaraciones. La obligación que surge en tales situaciones A veces se la denomina obligación constructiva.
- 2.52 Un pasivo da lugar a una obligación de transferir un recurso económico si La obligación tiene el potencial de requerir que una entidad transfiera los beneficios económicos. recurso a otra parte (o partes). No tiene por qué ser seguro, ni siquiera Es probable que la entidad esté obligada a transferir el recurso económico para que exista esa posibilidad. Sólo es necesario que exista la obligación y que, En al menos una circunstancia, requeriría que la entidad transfiera la recurso económico.
- 2.53 Las obligaciones de transferir un recurso económico incluyen:
- (a) obligaciones de pago en efectivo;
  - (b) obligaciones de entregar bienes o prestar servicios;
  - (do) obligaciones de intercambiar recursos económicos con otra parte en condiciones desfavorables;
  - (d) obligaciones de transferir un recurso económico si se da un resultado incierto específico ocurre un evento futuro; y
  - (mi) obligaciones de emitir un instrumento financiero si ese instrumento financiero Obliga a la entidad a transferir un recurso económico.
- 2.54 En lugar de cumplir con una obligación de transferir un recurso económico al parte que tiene derecho a recibir ese recurso, una entidad a veces podría Decidir, por ejemplo:
- (a) liquidar la obligación negociando una liberación de la obligación;
  - (b) transferir la obligación a un tercero; o
  - (do) sustituir esa obligación de transferir un recurso económico por otra obligación al celebrar una nueva transacción.

## FEBRERO 2025

- 2.55 Una obligación presente existe como resultado de eventos pasados solo si una entidad:
- (a) ya ha obtenido beneficios económicos o realizado una acción que da lugar a la obligación; y
  - (b) tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que de otra manera no habría tenido que transferir.
- 2.56 Los beneficios económicos obtenidos por la entidad podrían incluir, por ejemplo, bienes o servicios. La acción que la entidad ha realizado podría incluir, por ejemplo, operar un negocio en particular o actuar en un mercado en particular. Si la entidad ha obtenido beneficios económicos, o ha realizado una acción, a lo largo del tiempo, la obligación presente resultante podría acumularse durante ese tiempo.

### Activos y pasivos

#### Unidad de cuenta

- 2.57 La unidad de cuenta es el derecho o el grupo de derechos, la obligación o el grupo de obligaciones, o el grupo de derechos y obligaciones, a los que una entidad aplica criterios de reconocimiento y conceptos de medición.
- 2.58 Una entidad selecciona una unidad de cuenta para un activo o pasivo cuando considera cómo se aplicarán los criterios de reconocimiento y los conceptos de medición a ese activo o pasivo y a los ingresos y gastos relacionados. En algunas circunstancias, podría ser apropiado que la entidad seleccione una unidad de cuenta para el reconocimiento y otra unidad de cuenta para la medición. Por ejemplo, una entidad podría a veces reconocer contratos individualmente, pero medirlos como parte de una cartera de contratos. Para fines de presentación y revelación, una entidad podría agregar o separar activos, pasivos, ingresos y gastos en sus componentes.

#### Contratos ejecutorios

- 2.59 Un contrato pendiente de ejecución es un contrato, o una parte de un contrato, que no se ha cumplido en forma igualitaria: ninguna de las partes ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.
- 2.60 Un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación combinados de intercambiar recursos económicos. El derecho y la obligación constituyen un único activo o pasivo. La entidad tiene un activo si los términos del intercambio son actualmente favorables; tiene un pasivo si los términos del intercambio son actualmente desfavorables. La inclusión o no de dicho activo o pasivo por parte de la entidad en sus estados financieros depende tanto de los criterios de reconocimiento como de la base de medición que la entidad haya seleccionado para el activo o pasivo, incluyendo, si corresponde, cualquier prueba para determinar si el contrato es oneroso.

#### Definición de equidad

- 2.61 El patrimonio es el interés residual en los activos de una entidad después de deducir todos sus pasivos.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Definiciones de ingresos y gastos

- 2.62 Los ingresos son aumentos en los activos o disminuciones en los pasivos que resultan en aumentos en el patrimonio, distintos de aquellos relacionados con las contribuciones de los titulares de derechos de capital.
- 2.63 Los gastos son disminuciones de activos o aumentos de pasivos que resultan en disminuciones de patrimonio distintas de las relacionadas con distribuciones a los tenedores de derechos de patrimonio.
- 2.64 Los ingresos y los gastos son los elementos de los estados financieros que se relacionan con el desempeño financiero de una entidad. Los usuarios necesitan información sobre la posición financiera y el desempeño financiero de una entidad. Aunque los ingresos y los gastos se definen en términos de cambios en los activos y pasivos, la información sobre los ingresos y los gastos es tan importante como la información sobre los activos y los pasivos.
- 2.65 Las transacciones y otros eventos generan ingresos y gastos con características variadas. Separar la información sobre ingresos y gastos que tienen características diferentes puede ayudar a los usuarios a comprender el desempeño financiero de la entidad.

### Reconocimiento y desreconocimiento

---

#### El proceso de reconocimiento

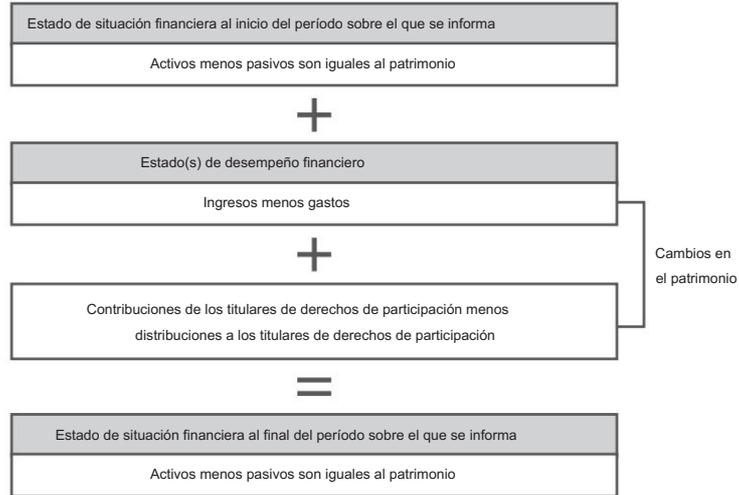
- 2.66 El reconocimiento es el proceso de registrar los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos en el estado de situación financiera o en el estado o estados de rendimiento financiero.<sup>3</sup> El reconocimiento implica representar el elemento, ya sea solo o en conjunto con otros elementos, en palabras y mediante un único importe monetario en uno de esos estados e incluir ese importe en uno o más totales en ese estado. El importe en libros es el importe por el que una entidad reconoce un activo, un pasivo o patrimonio en el estado de situación financiera.
- 2.67 El reconocimiento vincula los elementos de los estados financieros, el estado de situación financiera y el estado o estados de rendimiento financiero (véase la Figura 2.1). En el estado de situación financiera al principio y al final del período de presentación de informes, el total de activos menos el total de pasivos es igual al total de patrimonio.
- Los cambios reconocidos en el patrimonio durante el período sobre el que se informa comprenden:
- (a) ingresos menos gastos reconocidos en el estado(s) de desempeño financiero; más
  - (b) contribuciones de los titulares de derechos de capital menos distribuciones a los titulares de derechos de capital.

---

<sup>3</sup> La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES no especifica si el estado de resultados financieros comprende un solo estado o dos estados. El término "estado de resultados" se refiere tanto a un estado separado como a una sección separada dentro de un solo estado de resultados financieros.

FEBRERO 2025

Figura 2.1—Cómo el reconocimiento vincula los elementos de los estados financieros



### Criterios de reconocimiento

2.68 En el estado de situación financiera sólo se reconocen las partidas que cumplen la definición de activo, pasivo o patrimonio. De manera similar, en el estado de resultados financieros sólo se reconocen las partidas que cumplen la definición de ingresos o gastos. Sin embargo, no se reconocen todas las partidas que cumplen la definición de uno de esos elementos.

2.69 Una entidad no puede corregir su incumplimiento del reconocimiento de una partida que satisface los criterios de reconocimiento revelando las políticas contables que utilizó o proporcionando notas o material explicativo.

### Pertinencia

2.70 La información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos es relevante para los usuarios. Sin embargo, el reconocimiento de un activo o pasivo en particular y cualquier ingreso, gasto o cambio en el patrimonio resultante podría no siempre proporcionar información relevante. Por ejemplo, si no se sabe con certeza si existe un activo o pasivo, o si existe un activo o pasivo pero la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja, la información sobre ese activo o pasivo podría no ser relevante. Sin embargo, esa información podría ser relevante en combinación con otros factores.

### Incertidumbre de existencia

2.71 En algunos casos, puede no estar claro si existe un activo o un pasivo. Esa incertidumbre, que puede coincidir con una baja probabilidad de entradas o salidas de beneficios económicos y una gama excepcionalmente amplia de posibles resultados, puede significar que el reconocimiento de un único activo o pasivo no proporcione información relevante. Independientemente de que una entidad haya reconocido o no el activo o el pasivo, es posible que deba proporcionar información explicativa en los estados financieros sobre las incertidumbres asociadas.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Representación fiel

- 2.72 El reconocimiento de un activo o pasivo en particular es adecuado si proporciona no sólo información relevante, sino también una representación fiel de ese activo o pasivo y de cualquier ingreso, gasto o cambio en el patrimonio resultante. La capacidad de una entidad para proporcionar una representación fiel puede verse afectada por el nivel de incertidumbre de medición asociado con el activo o pasivo o por otros factores.

### Incertidumbre de medición

- 2.73 Una entidad mide un activo o pasivo para reconocerlo. En muchos casos, una entidad estima esta medición y, por lo tanto, está sujeta a incertidumbre en la medición. El uso de estimaciones es una parte esencial de la preparación de la información financiera y no socava la utilidad de la misma.

información si una entidad describe y explica de forma clara y precisa las estimaciones.

- 2.74 Un artículo que no cumple con los criterios de reconocimiento podría posteriormente calificar para el reconocimiento como resultado de circunstancias o eventos.

- 2.75 Independientemente de que una entidad reconozca o no un activo o pasivo, es posible que deba incluir información explicativa para proporcionar una representación fiel del activo o pasivo. La entidad podría incluir información sobre las incertidumbres asociadas con la existencia o medición del activo o pasivo, o con su resultado: el importe o el momento de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que finalmente resultarán del activo o pasivo (véanse los párrafos 2.108 y 2.109).

### Desreconocimiento

- 2.76 La baja en cuentas es la eliminación total o parcial de un activo o pasivo reconocido del estado de situación financiera de una entidad. La baja en cuentas normalmente se produce si ese elemento ya no cumple la definición de activo o pasivo. Por ejemplo:

- (a) En el caso de un activo, la baja en cuentas normalmente se produce si la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y
- (b) En el caso de un pasivo, la baja en cuentas normalmente se produce si la entidad ya no tiene una obligación presente por todo o parte del pasivo reconocido.

- 2.77 Los requisitos contables para la baja en cuentas en esta Norma tienen como objetivo que una entidad represente fielmente los activos y pasivos que retuvo después de una transacción u otro evento que llevó a la baja en cuentas y el cambio en los activos o pasivos de la entidad como resultado de esa transacción u otro evento.

- 2.78 Para lograr el objetivo descrito en el párrafo 2.77, una entidad normalmente:

- (a) da de baja cualquiera de sus activos o pasivos que hayan expirado o hayan sido consumidos, cobrados, cumplidos o transferidos, y reconoce cualquier ingreso y gasto resultante; y
- (b) continúa reconociendo cualquiera de sus activos o pasivos retenidos.

## FEBRERO 2025

- 2.79 Para lograr el objetivo descrito en el párrafo 2.77, una entidad puede:
- (a) presentar el componente retenido por separado en el estado de situación financiera;
  - (b) presentar por separado en el estado de rendimiento financiero cualquier ingreso y gasto que la entidad haya reconocido como resultado de la baja en cuentas del componente transferido; o
  - (do) Proporcionar información explicativa.

## Medición

---

- 2.80 Una entidad cuantifica los elementos reconocidos en los estados financieros en términos monetarios. Para cuantificar un elemento, una entidad selecciona primero una base de medición.
- 2.81 Una base de medición es una característica identificada (por ejemplo, el costo histórico, el valor razonable o el valor de cumplimiento) del elemento que se está midiendo. La aplicación de una base de medición a un activo o pasivo crea una medida para ese activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados.
- 2.82 La base de medición adecuada es específica del elemento que se está midiendo.

## Bases de medición

### Costo histórico

- 2.83 Las medidas de costo histórico proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados utilizando información que una entidad obtuvo, al menos en parte, del precio de la transacción u otro evento que les dio origen.
- 2.84 El costo histórico de un activo es el valor de los costos incurridos para adquirir o crear el activo, que comprende la contraprestación que una entidad pagó para adquirir o crear el activo más los costos de transacción. El costo histórico de un pasivo es el valor de la contraprestación que la entidad recibió para incurrir o asumir el pasivo menos los costos de transacción.
- 2.85 Una entidad actualiza a lo largo del tiempo el costo histórico de un activo para representar, si corresponde:
- (a) el consumo de parte o de la totalidad del recurso económico que constituye el activo (depreciación o amortización);
  - (b) cualquier pago recibido por parte o la totalidad del activo;
  - (do) el efecto de eventos que causan que parte o la totalidad del costo histórico del activo ya no sea recuperable (deterioro); y
  - (d) la acumulación de intereses para reflejar cualquier componente de financiamiento del activo.
- 2.86 Una entidad actualiza a lo largo del tiempo el costo histórico de un pasivo para representar, si corresponde:
- (a) el cumplimiento de parte o de la totalidad de la obligación—por ejemplo, haciendo pagos que disminuyan parte o la totalidad de la obligación o satisfaciendo una obligación de entregar bienes o servicios.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (b) el efecto de los acontecimientos que incrementan el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para cumplir con el pasivo hasta el punto de que el pasivo se vuelve oneroso. Un pasivo es oneroso si el costo histórico ya no es suficiente para reflejar la obligación de cumplir con el pasivo.
  - (do) la acumulación de intereses para reflejar cualquier componente financiero del pasivo.
- 2.87 Una forma en que una entidad aplica una base de medición de costo histórico a los activos financieros y pasivos financieros es medirlos al costo amortizado. El costo amortizado de un activo financiero o pasivo financiero refleja estimaciones de flujos de efectivo futuros descontados a la tasa que la entidad determinó en el reconocimiento inicial. Para los instrumentos de tasa variable, la entidad actualiza la tasa de descuento para reflejar los cambios en la tasa variable. Con el tiempo, la entidad actualiza el costo amortizado de un activo financiero o pasivo financiero para reflejar cambios tales como la acumulación de intereses, el deterioro de un activo financiero y los cobros o pagos.

### Valor actual

- 2.88 Las mediciones basadas en el valor actual brindan información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados utilizando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Medición del valor actual
- Las bases incluyen:
- (a) valor justo;
  - (b) costo actual;
  - (do) valor en uso de los activos; y
  - (d) Valor de cumplimiento de los pasivos.
- 2.89 El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo, o que se pagaría por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición. Debido a que el valor razonable no se deriva, ni siquiera en parte, del precio de la transacción u otro evento que da origen al activo o al pasivo, el valor razonable no se incrementa por los costos de transacción en los que incurre una entidad al adquirir el activo y no se reduce por los costos de transacción en los que incurre una entidad cuando asume el pasivo.
- 2.90 El costo actual es el costo de un activo equivalente en la fecha de medición, que comprende la contraprestación que una entidad pagaría en la fecha de medición más los costos de transacción en los que incurriría en esa fecha. El costo actual de un pasivo es la contraprestación que una entidad recibiría por un pasivo equivalente en la fecha de medición menos los costos de transacción en los que incurriría en esa fecha.
- 2.91 El valor en uso es el valor actual de los flujos de efectivo u otros beneficios económicos que una entidad espera obtener del uso de un activo y de su disposición final. El valor de cumplimiento es el valor actual del efectivo u otros recursos económicos que una entidad espera estar obligada a transferir cuando cumpla con un pasivo. Debido a que el valor en uso y el valor de cumplimiento se basan en flujos de efectivo futuros

## FEBRERO 2025

flujos, no incluyen los costos de transacción incurridos cuando una entidad adquiere un activo o asume un pasivo.

### Información proporcionada por bases de medición particulares

- 2.92 Cuando una entidad selecciona una base de medición, considera la naturaleza de la información que dicha base de medición producirá tanto en el estado de situación financiera como en el estado o estados de rendimiento financiero.

### Costo histórico

- 2.93 Si una entidad mide un activo o pasivo al costo histórico, la información resultante puede ser relevante para los usuarios porque el costo histórico utiliza información derivada, al menos en parte, del precio de la transacción u otro evento que dio origen al activo o pasivo. Debido a que una entidad reduce el costo histórico para reflejar el consumo de un activo y su deterioro, el importe que se espera recuperar de un activo medido al costo histórico es al menos tan grande como su importe en libros. De manera similar, debido a que una entidad aumenta el costo histórico de un pasivo cuando el pasivo se vuelve oneroso, el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para cumplir con el pasivo no es mayor que el importe en libros del pasivo.

### Valor actual

- 2.94 Si una entidad mide un activo o pasivo a valor razonable, la información resultante podría tener valor predictivo porque el valor razonable refleja las expectativas actuales de los participantes del mercado sobre el monto, el momento y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.
- 2.95 Si una entidad mide un activo utilizando el valor en uso, la información resultante se refiere al valor actual de los flujos de efectivo estimados provenientes del uso del activo y de su disposición final. Esta información podría tener valor predictivo porque puede utilizarse para evaluar las perspectivas de futuras entradas netas de efectivo.
- 2.96 Si una entidad mide un pasivo utilizando el valor de cumplimiento, la información resultante se refiere al valor actual de los flujos de efectivo estimados necesarios para cumplir con el pasivo. Esta información puede tener valor predictivo, en particular si la entidad espera cumplir con el pasivo en lugar de transferirlo o liquidarlo mediante negociación.
- 2.97 Si una entidad proporciona estimaciones actualizadas del valor en uso o del valor de cumplimiento, combinadas con información sobre las estimaciones del importe, el momento y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, esa información podría ayudar a verificar estimaciones anteriores del valor en uso o del valor de cumplimiento.
- 2.98 Si una entidad mide un activo o pasivo utilizando el costo corriente, la información resultante puede ser relevante porque el costo corriente refleja el costo al cual se podría adquirir o crear un activo equivalente en la fecha de medición o la contraprestación que se recibiría al incurrir o asumir un pasivo equivalente.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Factores a tener en cuenta al seleccionar una base de medición

- 2.99 Cuando una entidad selecciona una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados, la entidad considera la naturaleza de la información que la base de medición producirá tanto en el estado de situación financiera como en el estado o estados de rendimiento financiero.
- 2.100 En la mayoría de los casos, una entidad no seleccionará una base de medición basándose en un único factor. La importancia relativa de cada factor depende de los hechos y circunstancias del elemento que se mide.
- 2.101 Una entidad selecciona una base de medición que proporcione información útil a los usuarios. Para que sea útil, la información debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. Además, la información debe ser comparable, verificable, oportuna y comprensible, en la medida de lo posible.

### Pertinencia

- 2.102 La relevancia de la información que proporciona una entidad utilizando una base de medición se ve afectada por:
- (a) las características del activo o pasivo, en particular la variabilidad de los flujos de efectivo y si el valor del activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos; y
  - (b) cómo ese activo o pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros.
- 2.103 Si el valor de un activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos, su costo histórico podría diferir significativamente de su valor actual. Por consiguiente, el costo histórico podría no proporcionar información relevante si la información sobre los cambios en el valor es importante para los usuarios.
- 2.104 En el caso de los activos y pasivos que producen flujos de efectivo directamente, como los activos que pueden venderse de forma independiente y sin una penalización económica sustancial (por ejemplo, sin una interrupción sustancial del negocio), la base de medición que proporciona la información más relevante es probablemente un valor actual que tenga en cuenta las estimaciones actuales del importe, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. En el caso de los activos y pasivos que no producen flujos de efectivo directamente, una entidad considera los principios de relevancia y representación fiel en la medida en que se apliquen a los hechos y circunstancias.
- 2.105 Si la actividad comercial de una entidad implica gestionar activos financieros y pasivos financieros con el objetivo de obtener flujos de efectivo contractuales, el costo amortizado podría proporcionar información relevante que se puede utilizar para derivar el margen entre el interés ganado sobre los activos y el interés incurrido en los pasivos.

### Representación fiel

- 2.106 En algunas circunstancias, una entidad utiliza la misma base de medición para activos y pasivos relacionados para proporcionar a los usuarios información más útil que la que resultaría de utilizar bases de medición diferentes, por ejemplo, si los flujos de efectivo de la entidad de un activo o pasivo están directamente vinculados a sus flujos de efectivo de otro activo o pasivo.

## FEBRERO 2025

- 2.107 Como se señala en el párrafo 2.18, aunque una representación perfectamente fiel está libre de errores, las medidas no tienen que ser perfectamente exactas.
- 2.108 La incertidumbre de medición surge si una entidad estima el valor de un elemento porque no puede medirlo observando los precios en un mercado activo. El nivel de incertidumbre de medición asociado con una base de medición particular podría afectar si la información que proporciona una entidad utilizando esa base de medición es una representación fiel de la posición financiera y el desempeño financiero de la entidad. Un alto nivel de incertidumbre de medición no necesariamente impide que una entidad utilice una base de medición que proporcione información relevante, pero en algunos casos, el nivel es tan alto que dicha información podría no conducir a una representación suficientemente fiel. En estos casos, una entidad debería considerar la selección de otra base de medición que también daría como resultado información relevante.
- 2.109 La incertidumbre de medición no es lo mismo que la incertidumbre de resultado y la incertidumbre de existencia. La incertidumbre de resultado surge cuando hay incertidumbre sobre el importe o el momento de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que resultarán de un activo o pasivo. La incertidumbre de existencia surge cuando la existencia de un activo o pasivo es incierta. Los párrafos 2.70 y 2.71 analizan cómo la incertidumbre de existencia podría afectar las decisiones de una entidad de reconocer un activo o pasivo cuando la entidad no está segura de si ese activo o pasivo existe.

### Mejora de las características cualitativas y limitación de costes

- 2.110 Las características cualitativas de mejora de la comparabilidad, la comprensibilidad y la verificabilidad, y la restricción de costos, afectan la selección de una base de medición por parte de una entidad. La característica cualitativa de mejora de la puntualidad no tiene implicaciones específicas para la medición.
- 2.111 El uso consistente de las mismas bases de medición para los mismos elementos, ya sea de un período a otro dentro de una entidad informante o en un solo período entre entidades, puede ayudar a que los estados financieros sean más comparables.
- 2.112 Si una entidad cambia la base de medición que utiliza, sus estados financieros podrían resultar menos comprensibles. Sin embargo, un cambio podría estar justificado si, por ejemplo, el cambio da como resultado información más relevante. Si una entidad cambia la base de medición que utiliza, los usuarios podrían necesitar información explicativa para comprender el efecto de ese cambio.
- 2.113 La comprensibilidad depende en parte de cuántas bases de medición utiliza una entidad y de si el uso de esas bases cambia con el tiempo. En general, cuantas más bases de medición utiliza una entidad, más compleja es la información resultante. En consecuencia, la información se vuelve menos comprensible y los totales o subtotales en el estado de situación financiera y el estado o estados de rendimiento financiero se vuelven menos informativos. Sin embargo, podría ser adecuado que una entidad utilice más bases de medición si al hacerlo proporciona información útil.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 2.114 La verificabilidad mejora cuando una entidad utiliza bases de medición que dan como resultado información que puede corroborarse de forma independiente, ya sea directamente (por ejemplo, observando los precios) o indirectamente (por ejemplo, verificando los datos de entrada de un modelo). Si una medida no puede verificarse, una entidad podría proporcionar información explicativa para permitir que los usuarios comprendan cómo la entidad determinó la medida.
- medida.

### Medición del patrimonio

- 2.115 Una entidad no mide directamente el importe en libros total del patrimonio (patrimonio total). El total de los importes en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los importes en libros de todos los pasivos reconocidos es igual al patrimonio total.
- 2.116 Aunque una entidad no mida directamente el patrimonio total, podría medir directamente el importe en libros de algunas clases individuales de patrimonio y algunos componentes del patrimonio.

## Presentación y divulgación

---

### Presentación y divulgación como herramientas de comunicación

- 2.117 Una entidad informante comunica información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos mediante la presentación y revelación de información en sus estados financieros.
- 2.118 Una entidad que presenta y revela información de manera eficaz en sus estados financieros hace que dicha información sea más relevante, comprensible y comparable. La presentación y revelación eficaces también contribuyen a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad.
- 2.119 Así como el costo limita otras decisiones de información financiera, también limita las decisiones de una entidad sobre presentación y revelación. Cuando una entidad decide cómo presentar y revelar información, es importante que considere si los beneficios para los usuarios justifican los costos de proporcionar y usar esa información.

### Clasificación

- 2.120 La clasificación es la ordenación de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos sobre la base de características compartidas para fines de presentación y revelación. Estas características incluyen la naturaleza del elemento, su papel (o función) dentro de las actividades comerciales de la entidad y cómo la entidad lo mide.
- 2.121 La clasificación conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos diferentes puede oscurecer información relevante, reducir la comprensibilidad y comparabilidad y podría no dar como resultado una representación fiel de lo que la información pretende representar.

## FEBRERO 2025

- 2.122 Una entidad aplica la clasificación a la unidad de cuenta que ha seleccionado para un activo o pasivo. Sin embargo, una entidad separa los componentes de un activo o pasivo por características y clasifica esos componentes por separado si la información financiera resultante es más útil.
- 2.123 Una entidad clasifica los ingresos y gastos y los incluye:
- (a) en el estado de resultados; o
  - (b) en otro resultado integral.
- 2.124 El estado de resultados es la principal fuente de información sobre el desempeño financiero de una entidad durante el período sobre el que se informa. Por lo tanto, en principio, una entidad incluye todos los ingresos y gastos en ese estado. Una entidad presenta partidas de ingresos o gastos en otro resultado integral solo si esta Norma lo permite o exige explícitamente.
- 2.125 En principio, una entidad reclasifica los ingresos y gastos que incluyó en otro resultado integral en un período al estado de resultados de un período futuro si al hacerlo se logra que el estado de resultados proporcione información más relevante o proporcione una representación más fiel del desempeño financiero de la entidad para ese período futuro. Secciones individuales de esta Norma pueden describir situaciones en las que se permite o se requiere que una entidad reclasifica los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral.

### Compensación

- 2.126 La compensación se produce cuando una entidad reconoce y mide tanto un activo como un pasivo como unidades de cuenta separadas, pero los agrupa en un único importe neto en el estado de situación financiera. La compensación clasifica partidas disímiles juntas y, por lo tanto, generalmente no es adecuada a menos que lo requiera o lo permita una sección específica de esta Norma.

### Clasificación del patrimonio

- 2.127 Para proporcionar información útil, una entidad podría clasificar los derechos de patrimonio por separado si dichos derechos tienen características diferentes.
- 2.128 De manera similar, para proporcionar información útil, una entidad podría clasificar los componentes del patrimonio por separado si algunos de esos componentes están sujetos a requisitos legales, regulatorios o de otro tipo particulares. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, a una entidad se le permite hacer distribuciones a los tenedores de derechos de participación en el patrimonio solo si tiene suficientes reservas especificadas como distribuibles. La presentación o revelación por separado de esas reservas podría proporcionar información útil.

### Agregación

- 2.129 La agregación es la sumatoria de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 2.130 La agregación puede hacer que la información sea más útil al resumir un gran volumen de detalles, pero al hacerlo, la agregación también oculta parte de esos detalles. Una entidad equilibra su uso de la agregación de modo que la información relevante no quede oscurecida por demasiados o muy pocos detalles.

FEBRERO 2025

### Sección 3 Presentación de estados financieros

#### Alcance de esta sección

---

- 3.1 En esta sección se explica la presentación razonable de los estados financieros, qué exige el cumplimiento de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES y qué comprende un conjunto completo de estados financieros.

#### Presentación justa

---

- 3.2 Los estados financieros deben presentar fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. La presentación fiel requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros eventos y condiciones de acuerdo con las definiciones y criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en la Sección 2 Conceptos y principios generales:

- (a) Se presume que la aplicación de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, con revelación adicional cuando sea necesario, da como resultado estados financieros que logran una presentación razonable de la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de las PYMES.
- (b) la aplicación de esta Norma por una entidad con obligación pública de rendir cuentas no da como resultado una presentación razonable de conformidad con esta Norma (véase el párrafo 1.5).

Las revelaciones adicionales a que se refiere el apartado (a) son necesarias cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de esta Norma es insuficiente para permitir a los usuarios comprender el efecto de determinadas transacciones, otros eventos y condiciones sobre la posición financiera y el desempeño financiero de la entidad.

#### Cumplimiento de la Norma de Contabilidad NIIF para PYMES

---

- 3.3 Una entidad cuyos estados financieros cumplan con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES deberá hacer una declaración explícita y sin reservas de dicho cumplimiento en las notas. Los estados financieros no deberán describirse como que cumplen con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES a menos que cumplan con todos los requerimientos de esta Norma.
- 3.4 En las circunstancias extremadamente raras en que la administración concluya que el cumplimiento de esta Norma sería tan engañoso que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros de las PYMES establecido en la Sección 2, la entidad se apartará de ese requerimiento en la forma establecida en el párrafo 3.5 a menos que el marco regulatorio pertinente prohíba tal desviación.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 3.5 Cuando una entidad se aparte de un requisito de esta Norma de acuerdo con el párrafo 3.4, deberá revelar lo siguiente:
- (a) que la administración ha concluido que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad;
  - (b) que ha cumplido con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES , excepto que se ha apartado de un requisito particular para lograr una presentación razonable; y
  - (do) la naturaleza de la desviación, incluido el tratamiento que requeriría la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES , la razón por la cual ese tratamiento sería tan engañoso en las circunstancias que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2 y el tratamiento adoptado.
- 3.6 Cuando una entidad se haya apartado de un requerimiento de esta Norma en un período anterior, y esa desviación afecte los importes reconocidos en los estados financieros para el período actual, deberá realizar las revelaciones establecidas en el párrafo 3.5(c).
- 3.7 En las circunstancias extremadamente raras en que la administración concluye que el cumplimiento de un requisito de esta Norma sería tan engañoso que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros de las PYMES establecido en Sección 2, pero el marco regulatorio pertinente prohíbe apartarse del requisito, la entidad deberá, en la máxima medida posible, reducir los aspectos percibidos como engañosos del cumplimiento revelando lo siguiente:
- (a) la naturaleza del requisito de esta Norma y la razón por la cual la administración ha concluido que cumplir con ese requisito es tan engañoso en las circunstancias que entra en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2; y
  - (b) para cada período presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la administración haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

### Empresa en marcha

---

- 3.8 Al preparar los estados financieros, la administración de una entidad que utilice esta Norma debe realizar una evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Una entidad es un negocio en marcha a menos que la administración tenga la intención de liquidar la entidad o cesar sus operaciones, o no tenga otra alternativa realista que hacerlo. Al evaluar si el supuesto de negocio en marcha es apropiado, la administración tiene en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que es al menos, pero no se limita a, doce meses a partir de la fecha del informe.
- 3.9 Cuando la administración, al realizar su evaluación, tenga conocimiento de incertidumbres materiales relacionadas con eventos o condiciones que generen dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, la entidad deberá revelar dichas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare estados financieros sobre

## FEBRERO 2025

una empresa en marcha, deberá revelar ese hecho, junto con la base sobre la cual preparó los estados financieros y la razón por la cual la entidad no se considera una empresa en marcha.

### Frecuencia de presentación de informes

---

- 3.10 Una entidad deberá presentar un conjunto completo de estados financieros (incluyendo información comparativa; véase el párrafo 3.14) al menos una vez al año. Cuando cambie el final del período de presentación de informes de una entidad y los estados financieros se presenten por un período mayor o menor a un año, la entidad deberá revelar lo siguiente:
- (a) ese hecho;
  - (b) el motivo por el que se utiliza un período más largo o más corto; y
  - (do) el hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluidas las notas relacionadas) no sean enteramente comparables.

### Coherencia de la presentación

---

- 3.11 Una entidad deberá conservar la presentación y clasificación de las partidas de los estados financieros de un período al siguiente a menos que:
- (a) es evidente, a raíz de un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o de una revisión de sus estados financieros, que otra presentación o clasificación sería más apropiada teniendo en cuenta los criterios de selección y aplicación de políticas contables de la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores; o
  - (b) Esta Norma requiere un cambio en la presentación.
- 3.12 Cuando se modifica la presentación o clasificación de partidas en los estados financieros, la entidad deberá reclasificar los importes comparativos, a menos que la reclasificación sea impracticable. Cuando se reclasifican los importes comparativos, la entidad deberá revelar lo siguiente:
- (a) la naturaleza de la reclasificación;
  - (b) el importe de cada artículo o clase de artículos que se reclasifica; y
  - (do) el motivo de la reclasificación.
- 3.13 Si no es posible reclasificar los importes comparativos, la entidad deberá revelar por qué la reclasificación no fue posible.

### Información comparativa

---

- 3.14 Excepto cuando esta Norma permita o requiera otra cosa, una entidad deberá revelar información comparativa respecto del período comparable anterior para todos los importes presentados en los estados financieros del período actual. Una entidad deberá incluir información comparativa para la información narrativa y descriptiva cuando sea relevante para la comprensión de los estados financieros del período actual.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Materialidad y agregación

---

- 3.15 Una entidad deberá presentar por separado cada clase material de partidas similares. Una entidad deberá presentar por separado partidas de naturaleza o función diferentes a menos que sean inmateriales.
- 3.15 A Al aplicar esta Norma, la entidad decidirá, después de tomar en consideración todos los hechos y circunstancias relevantes, cómo agregará la información en los estados financieros, incluidas las notas. La entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros oscureciendo información material con información inmaterial o agregando partidas materiales que tengan naturalezas o funciones diferentes.
- 3.16 La información es material si se podría esperar razonablemente que su omisión, distorsión u ocultación influya en las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros de propósito general toman sobre la base de esos estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad informante específica. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información, ya sea individualmente o en combinación con otra información, es material en el contexto de sus estados financieros.
- declaraciones tomadas en su conjunto.

## Base de acumulación

---

- 3.16A Una entidad preparará sus estados financieros, excepto la información sobre flujos de efectivo, utilizando el principio contable de acumulación (o devengo). Sobre la base de acumulación, las partidas se reconocen como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfacen las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas.

## Conjunto completo de estados financieros

---

- 3.17 Un conjunto completo de estados financieros de una entidad deberá incluir todo lo siguiente:
- (a) un estado de situación financiera a la fecha del informe;
  - (b) cualquiera:
    - (i) un único estado de resultados integrales para el período sobre el que se informa que muestre todos los elementos de ingresos y gastos reconocidos durante el período, incluidos aquellos elementos reconocidos para determinar la ganancia o pérdida (que es un subtotal en el estado de resultados integrales) y los elementos de otros resultados integrales.
    - (ii) un estado de resultados separado y un estado de resultados integrales separado. Si la entidad opta por presentar tanto un estado de resultados como un estado de resultados integrales, el estado de resultados integrales comienza con las ganancias o pérdidas y luego muestra las partidas de otros resultados integrales.
  - (do) un estado de cambios en el patrimonio para el período sobre el que se informa;

## FEBRERO 2025

- (d) un estado de flujos de efectivo para el período sobre el que se informa; y
  - (mi) notas, que incluyen información importante sobre políticas contables y otra información explicativa.
- 3.18 Si los únicos cambios en el patrimonio durante los períodos para los cuales se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de períodos anteriores y cambios en la política contable, la entidad puede presentar un solo estado de resultados y ganancias retenidas en lugar del estado de resultado integral y el estado de cambios en el patrimonio (véase el párrafo 6.4).
- 3.19 Si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral en ninguno de los períodos para los cuales se presentan estados financieros, puede presentar sólo un estado de resultados o puede presentar un estado de resultado integral en el que el "resultado final" se denomina "ganancia o pérdida".
- 3.20 Dado que el párrafo 3.14 requiere importes comparativos respecto del período anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, un conjunto completo de estados financieros significa que una entidad deberá presentar, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y las notas relacionadas.
- 3.21 En un conjunto completo de estados financieros, una entidad deberá presentar cada estado financiero con igual prominencia.
- 3.22 Una entidad podrá utilizar títulos para los estados financieros distintos de los utilizados en esta Norma siempre que no resulten engañosos.

## Identificación de los estados financieros

---

- 3.23 La entidad deberá identificar claramente cada uno de los estados financieros y las notas y distinguirlos de otra información contenida en el mismo documento. Además, la entidad deberá mostrar la siguiente información de forma destacada y repetirla cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:
- (a) el nombre de la entidad informante y cualquier cambio en su nombre desde el final del período de informe anterior;
  - (b) si los estados financieros cubren la entidad individual o un grupo de entidades;
  - (de) la fecha de finalización del período sobre el que se informa y el período abarcado por los estados financieros;
  - (d) la moneda de presentación, tal como se define en la Sección 30 Moneda extranjera Traducción; y
  - (mi) el nivel de redondeo, si lo hubiera, utilizado al presentar los importes en los estados financieros.
- 3.24 Una entidad deberá revelar lo siguiente en las notas:
- (a) el domicilio y la forma jurídica de la entidad, su país de constitución y la dirección de su oficina registrada (o sede principal de negocios, si es diferente de la oficina registrada); y

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y sus principales actividades.

## Presentación de información no requerida por esta Norma

---

- 3.25 Esta Norma no aborda la presentación de información sobre segmentos, ganancias por acción o informes financieros intermedios por parte de una entidad pequeña o mediana. Una entidad que realice dicha revelación deberá describir la base para preparar y presentar la información.

FEBRERO 2025

## Sección 4 Estado de situación financiera

### Alcance de esta sección

---

- 4.1 En esta sección se establece la información que debe presentarse en una declaración de La situación financiera y su presentación. El estado de situación financiera (a veces llamado balance general) presenta los activos, pasivos y patrimonio a una fecha específica (el final del período sobre el que se informa).

### Información a presentar en el estado de situación financiera

---

- 4.2 El estado de situación financiera deberá incluir partidas que presenten la siguientes cantidades:
- (a) efectivo y equivalentes de efectivo;
  - (b) cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar;
  - (do) activos financieros (excluidos los importes que se muestran en (a), (b), (j) y (k));
  - (d) inventarios;
  - (mi) Propiedad, planta y equipo (incluidas las plantas productoras en el alcance del Artículo 17 Propiedad, Planta y Equipo);
  - (ea) propiedades de inversión contabilizadas al costo menos la depreciación acumulada y deterioro;
  - (F) propiedades de inversión contabilizadas a valor razonable a través de resultados;
  - (grano) activos intangibles;
  - (o) activos biológicos en el ámbito de aplicación de la Sección 34 Actividades Especializadas realizadas al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro;
  - (i) activos biológicos en el ámbito de aplicación de la Sección 34 contabilizados a valor razonable a través de ganancia o pérdida;
  - (j) inversiones en asociadas;
  - (k) inversiones en entidades controladas conjuntamente;
  - (l) cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar;
  - (m) pasivos financieros (excluidos los importes que figuran en (l) y (p));
  - (norte) pasivos y activos por impuesto corriente;
  - (o) Pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos (estos siempre serán clasificado como no corriente);
  - (pag) provisiones;
  - (q) participación no controladora, presentada dentro del patrimonio por separado del patrimonio atribuible a los propietarios de la matriz; y
  - (o) patrimonio atribuible a los propietarios de la matriz.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 4.3 Una entidad deberá presentar partidas adicionales (incluso desagregando las partidas enumeradas en el párrafo 4.2), encabezados y subtotales en el estado de situación financiera cuando dicha presentación sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad.

### Distinción entre corriente y no corriente

---

- 4.4 Una entidad deberá presentar 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 4.5 a 4.8, excepto cuando una presentación basada en la liquidez proporcione información que sea confiable y más relevante.  
Cuando se aplique dicha excepción, todos los activos y pasivos se presentarán en orden de liquidez aproximada (ascendente o descendente).

### Activos corrientes

---

- 4.5 Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:
- (a) espera realizar el activo, o pretende venderlo o consumirlo, en el ciclo operativo normal de la entidad;
  - (b) mantiene el activo principalmente con fines comerciales;
  - (do) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes a la fecha del informe; o
  - (d) el activo es efectivo o un equivalente de efectivo, a menos que esté restringido su intercambio o uso para liquidar un pasivo durante al menos doce meses después de la fecha del informe.
- 4.6 La entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes. Cuando el ciclo normal de explotación de la entidad no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

### Pasivos corrientes

---

- 4.7 Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:
- (a) espera liquidar el pasivo en el ciclo operativo normal de la entidad;
  - (b) Su responsabilidad está principalmente destinada a efectos comerciales;
  - (do) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del informe; o
  - (d) la entidad no tiene un derecho incondicional a diferir la liquidación del pasivo durante al menos doce meses después de la fecha de presentación.
- 4.8 Una entidad deberá clasificar todos los demás pasivos como no corrientes.

FEBRERO 2025

## Secuencia de elementos y formato de los elementos en el estado de Posición financiera

---

- 4.9 Esta Norma no prescribe la secuencia o el formato en que deben presentarse los artículos. El párrafo 4.2 simplemente proporciona una lista de elementos que son suficientemente diferentes en naturaleza o función para justificar una presentación separada en el Estado de situación financiera. Además:
- (a) Las partidas se incluyen cuando el tamaño, la naturaleza o la función de un artículo o La agregación de artículos similares es tal que la presentación por separado es relevante para comprender la situación financiera de la entidad; y
  - (b) las descripciones utilizadas y la secuenciación de elementos o agregación de Los artículos similares pueden modificarse según la naturaleza de la entidad. y sus transacciones, para proporcionar información que sea relevante para un comprensión de la posición financiera de la entidad.
- 4.10 El juicio sobre si se presentan elementos adicionales por separado se basa sobre la base de una evaluación de todo lo siguiente:
- (a) los importes, la naturaleza y la liquidez de los activos;
  - (b) la función de los activos dentro de la entidad; y
  - (do) los importes, la naturaleza y el calendario de los pasivos.

## Información a presentar ya sea en el estado de situación financiera posición o en las notas

---

- 4.11 Una entidad deberá revelar, ya sea en el estado de situación financiera o en el Notas, las siguientes subclasificaciones de las partidas presentadas:
- (a) propiedad, planta y equipo en clasificaciones apropiadas a la entidad;
  - (b) cuentas por cobrar comerciales y otras que muestran por separado los importes por cobrar de partes relacionadas y cuentas por cobrar a otras partes;
  - (do) Inventarios, mostrando por separado los importes de los inventarios:
    - (i) mantenidos para la venta en el curso ordinario del negocio;
    - (ii) en proceso de producción para dicha venta; y
    - (iii) en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.
  - (d) Cuentas por pagar comerciales y otras, mostrando por separado los importes a pagar a las cuentas por pagar comerciales proveedores, cuentas por pagar a partes relacionadas, ingresos diferidos y acumulaciones;
  - (mi) disposiciones sobre beneficios a los empleados y otras disposiciones; y
  - (F) clases de capital, como capital pagado, prima de emisión, capital retenido ganancias y partidas de ingresos y gastos que, según lo permitido o requeridos por esta Norma, se reconocen en otros estados financieros integrales ingresos y se presentan por separado en el patrimonio.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 4.12 Una entidad con capital social deberá revelar lo siguiente, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas:
- (a) para cada clase de capital social:
    - (i) el número de acciones autorizadas.
    - (ii) el número de acciones emitidas y totalmente pagadas, y emitidas pero no totalmente pagado.
    - (iii) valor nominal por acción o que las acciones no tengan valor nominal.
    - (iv) una conciliación del número de acciones en circulación en el al principio y al final del período. Esta conciliación necesita no se presentarán para períodos anteriores.
    - (v) los derechos, preferencias y restricciones inherentes a esa clase incluidas las restricciones a la distribución de dividendos y la reembolso de capital.
    - (vi) acciones de la entidad en poder de la entidad o de sus filiales o asociados.
    - (vii) acciones reservadas para emisión bajo opciones y contratos para la venta de acciones, incluyendo las condiciones y montos.
  - (b) una descripción de cada reserva dentro del patrimonio.
- 4.13 Una entidad sin capital social, como una sociedad o un fideicomiso, deberá revelar información equivalente a la requerida en el párrafo 4.12(a), que demuestre cambios durante el período en cada categoría de patrimonio, y los derechos, preferencias y restricciones asociadas a cada categoría de capital.
- 4.14 Si, en la fecha de presentación de informes, una entidad tiene un acuerdo de venta vinculante para un importante enajenación de activos, o de un grupo de activos y pasivos, la entidad deberá revelar La siguiente información:
- (a) una descripción del(los) activo(s) o del grupo de activos y pasivos;
  - (b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta; y
  - (do) el importe en libros de los activos o, si la enajenación involucra a un grupo de activos y pasivos, los importes en libros de esos activos y pasivo.

FEBRERO 2025

## Sección 5

### Estado de resultados integral y estado de resultados

#### Alcance de esta sección

---

- 5.1 Esta sección exige que una entidad presente su resultado integral total correspondiente a un período (es decir, su desempeño financiero durante el período) en uno o dos estados financieros. Establece la información que debe presentarse en esos estados y cómo hacerlo.

#### Presentación del resultado integral total

---

- 5.2 Una entidad deberá presentar su resultado integral total para un período ya sea:
- (a) en un único estado de resultados integrales, en cuyo caso el estado de resultados integrales presenta todas las partidas de ingresos y gastos reconocidos en el período; o
  - (b) en dos estados financieros: un estado de resultados y un estado de resultados resultado integral—en cuyo caso el estado de resultados presenta todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el período excepto aquellas que se reconocen en el resultado integral total fuera del resultado del período según lo permitido o requerido por esta Norma.
- 5.3 Un cambio del enfoque de estado único al enfoque de dos estados, o viceversa, es un cambio en la política contable al que se aplica la Sección 10 Políticas contables, estimaciones y errores .

#### Enfoque de una sola declaración

- 5.4 De acuerdo con el enfoque de estado único, el estado de resultados integrales incluirá todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un período, a menos que esta Norma requiera otra cosa. Esta Norma establece un tratamiento diferente para las siguientes circunstancias:
- (a) Los efectos de las correcciones de errores y los cambios en las políticas contables se presentan como ajustes retrospectivos de períodos anteriores en lugar de como parte de la utilidad o pérdida en el período en el que se identifican (ver Artículo 10); y
  - (b) Se reconocen cuatro tipos de otros resultados integrales como parte del resultado integral total, fuera del resultado del ejercicio, cuando surgen:
    - (i) algunas ganancias y pérdidas que surgen de la traducción de los estados financieros de una operación extranjera (véase la Sección 30 Operaciones extranjeras Traducción de moneda);
    - (ii) algunas ganancias y pérdidas actuariales (véase Sección 28 Beneficios a los empleados);
    - (iii) algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura (véase la Parte II de la Sección 11 Instrumentos Financieros); y

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (iv) cambios en el superávit de revaluación de propiedades, planta y Equipos medidos de acuerdo con el modelo de revaluación (ver Sección 17 Propiedad, Planta y Equipo).

5.5

Como mínimo, una entidad deberá incluir, en el estado de situación financiera integral, ingresos, rubros que presentan los siguientes importes para el periodo:

- (a) ganancia.
- (b) costos financieros.
- (do) participación en las ganancias o pérdidas de las inversiones en asociadas (véase la Sección 14 Inversiones en Asociadas) y entidades controladas conjuntamente (ver Sección 15 Acuerdos conjuntos) contabilizados utilizando el método de participación.
- (d) gasto fiscal excluido el impuesto asignado a los incisos (e), (g) y (h) (ver párrafo 29.35).
- (mi) una cantidad única que comprenda el total de:
  - (i) la ganancia o pérdida después de impuestos de una operación discontinuada; y
  - (ii) la ganancia o pérdida después de impuestos atribuible a un deterioro, o reversión de un deterioro, de los activos en el estado de situación financiera discontinuado operación (ver Sección 27 Deterioro de Activos), tanto en el momento y posteriormente ser clasificada como operación discontinuada y a la enajenación de los activos netos constitutivos de la operación discontinuada.
- (F) ganancia o pérdida (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, (no es necesario presentar esta línea).
- (gano) cada partida del otro resultado integral (véase el párrafo 5.4(b)) clasificados por naturaleza (excluidos los importes indicados en (h)). Dichos elementos se clasificarán agrupados en aquellos que, de acuerdo con esta Norma:
  - (i) no se reclasificarán posteriormente a resultados, es decir, aquellos en el párrafo 5.4(b)(i)–(ii) y (iv); y
  - (ii) se reclasificarán posteriormente a resultados cuando sea específico se cumplen las condiciones, es decir, las del apartado 5.4(b)(iii).
- (o) participación en el otro resultado integral de asociadas y empresas conjuntas entidades controladas contabilizadas utilizando el método de participación.
- (i) resultado integral total (si una entidad no tiene partidas de otros resultado integral, puede utilizar otro término para esta línea como ganancia o pérdida).

5.6

Una entidad deberá revelar por separado los siguientes elementos en el estado de situación financiera: resultado integral como asignaciones del periodo:

- (a) beneficio o pérdida del período atribuible a
  - (i) interés no controlador; y
  - (ii) propietarios de la matriz.

## FEBRERO 2025

- (b) resultado integral total del período atribuible a
  - (i) interés no controlador; y
  - (ii) propietarios de los padres.

### Enfoque de dos afirmaciones

- 5.7 En el enfoque de dos estados, el estado de resultados debe mostrar, como mínimo, partidas que presenten los importes de los párrafos 5.5(a) a 5.5(f) para el período, con ganancias o pérdidas como la última línea. El estado de resultados integrales debe comenzar con ganancias o pérdidas como su primera línea y debe mostrar, como mínimo, partidas que presenten los importes de los párrafos 5.5(g) a 5.5(i) y del párrafo 5.6 para el período.

### Requisitos aplicables a ambos enfoques

- 5.8 Bajo esta Norma, los efectos de las correcciones de errores y cambios en las políticas contables se presentan como ajustes retrospectivos de períodos anteriores en lugar de como parte del resultado del período en el que se identifican (ver Sección 10).
- 5.9 Una entidad deberá presentar partidas, encabezados y subtotales adicionales en el estado de resultados integrales (y en el estado de resultados, si se presenta), cuando dicha presentación sea relevante para comprender el desempeño financiero de la entidad.
- 5.10 Una entidad no deberá presentar ni describir ninguna partida de ingresos y gastos como "partidas extraordinarias" en el estado de resultados integrales (o en el estado de resultados, si se presenta) o en las notas.

### Análisis de gastos

---

- 5.11 Una entidad deberá presentar un análisis de los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione información que sea confiable y más relevante.

#### Análisis por naturaleza del gasto

- (a) Bajo este método de clasificación, los gastos se agregan en el estado de resultados integrales según su naturaleza (por ejemplo, depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no se reasignan entre varias funciones dentro de la entidad.

#### Análisis en función del gasto

- (b) Conforme a este método de clasificación, los gastos se agregan de acuerdo con su función como parte del costo de ventas o, por ejemplo, los costos de distribución o actividades administrativas. Como mínimo, una entidad revela su costo de ventas con arreglo a este método por separado de otros gastos.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Sección 6 Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias retenidas

### Alcance de esta sección

---

- 6.1 Esta sección establece los requisitos para presentar los cambios en el patrimonio de una entidad durante un período, ya sea en un estado de cambios en el patrimonio o, si se cumplen las condiciones especificadas y la entidad así lo elige, en un estado de resultados y ganancias retenidas.

### Estado de cambios en el patrimonio

---

#### Objetivo

- 6.2 El estado de cambios en el patrimonio presenta la utilidad o pérdida de una entidad para un período sobre el que se informa, otro resultado integral para el período, los efectos de los cambios en las políticas contables y las correcciones de errores reconocidos en el período y los montos de las inversiones, dividendos y otras distribuciones a los propietarios en su calidad de propietarios durante el período.

#### Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

- 6.3 El estado de cambios en el patrimonio incluye la siguiente información:
- (a) resultado integral total del período, mostrando por separado los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras;
  - (b) para cada componente del patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o de la reexpresión retroactiva reconocidos de acuerdo con la Sección 10 Políticas contables, estimaciones y errores; y
  - (do) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre el importe en libros al inicio y al final del período, revelando por separado los cambios resultantes de:
    - (i) ganancia o pérdida;
    - (ii) otro resultado integral; y
    - (iii) los importes de las inversiones realizadas por los propietarios en su calidad de tales, y los dividendos y otras distribuciones a los mismos, mostrando por separado las emisiones de acciones, las transacciones con acciones en tesorería, los dividendos y otras distribuciones a los propietarios y los cambios en los intereses de propiedad de las filiales que no den lugar a una pérdida de control.

FEBRERO 2025

## Estado de resultados y ganancias retenidas

---

### Objetivo

- 6.4 El estado de resultados y ganancias retenidas presenta las ganancias o pérdidas de una entidad y los cambios en las ganancias retenidas durante un período sobre el que se informa. El párrafo 3.18 permite que una entidad presente un estado de resultados y ganancias retenidas en lugar de un estado de resultados integrales y un estado de cambios en el patrimonio si los únicos cambios en su patrimonio durante los períodos para los cuales se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de períodos anteriores y cambios en la política contable.

### Información a presentar en el estado de resultados y utilidades retenidas

- 6.5 Una entidad deberá presentar, en el estado de resultados y ganancias retenidas, los siguientes elementos además de la información requerida por la Sección 5 Estado de Resultados Integrales y Estado de Resultados:
- (a) utilidades retenidas al inicio del período sobre el que se informa;
  - (b) dividendos declarados y pagados o por pagar durante el período;
  - (do) Reformulación de las ganancias retenidas por correcciones del período anterior errores;
  - (d) reexpresiones de ganancias retenidas por cambios en la política contable; y
  - (mi) ganancias retenidas al final del período sobre el que se informa.

### Información que debe revelarse en las notas

---

- 6.6 Una entidad deberá revelar en las notas:
- (a) el importe de los dividendos propuestos (o declarados) antes de que se autorizaran los estados financieros para su emisión pero no se reconocieron como una distribución a los propietarios durante el período sobre el que se informa, y el importe por acción; y
  - (b) el importe de cualquier dividendo preferencial acumulativo no reconocido.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Sección 7 Estado de flujo de efectivo

#### Alcance de esta sección

---

- 7.1 En esta sección se establece la información que debe presentarse en un estado de flujos de efectivo y cómo hacerlo. El estado de flujos de efectivo proporciona información sobre los cambios en el efectivo y los equivalentes de efectivo de una entidad durante un período sobre el que se informa, mostrando por separado los cambios en las actividades de operación, las actividades de inversión y las actividades de financiamiento.

#### Equivalentes de efectivo

---

- 7.2 Los equivalentes de efectivo son inversiones a corto plazo, de gran liquidez, fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo y sujetas a un riesgo insignificante de cambios en su valor. Se mantienen para cumplir con compromisos de efectivo a corto plazo en lugar de para inversión u otros fines. En consecuencia, una inversión normalmente se considera equivalente de efectivo solo cuando tiene un vencimiento corto, por ejemplo, de tres meses o menos a partir de la fecha de adquisición. Los sobregiros bancarios normalmente se consideran actividades de financiación similares a los préstamos. Sin embargo, si son reembolsables a la vista y forman parte integral de la gestión de efectivo de una entidad, los sobregiros bancarios son un componente del efectivo y los equivalentes de efectivo.

#### Información a presentar en el estado de flujos de efectivo

---

- 7.3 Una entidad deberá presentar un estado de flujos de efectivo que presente los flujos de efectivo para un período sobre el que se informa clasificados por actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

#### Actividades operativas

- 7.4 Las actividades operativas son las principales actividades generadoras de ingresos de la entidad. En consecuencia, los flujos de efectivo de las actividades operativas generalmente resultan de las transacciones y otros eventos y condiciones que intervienen en la determinación de la utilidad o pérdida. Algunos ejemplos de flujos de efectivo de las actividades operativas son:
- (a) ingresos en efectivo por la venta de bienes y la prestación de servicios;
  - (b) ingresos en efectivo por regalías, honorarios, comisiones y otros ingresos;
  - (do) pagos en efectivo a proveedores de bienes y servicios;
  - (d) pagos en efectivo a y en nombre de los empleados;
  - (mi) pagos en efectivo o reembolsos de impuestos sobre la renta, a menos que puedan identificarse específicamente con actividades de financiamiento e inversión; y
  - (F) cobros y pagos en efectivo provenientes de inversiones, préstamos y otros contratos celebrados con fines comerciales o de negociación, que sean similares a los inventarios adquiridos específicamente para su reventa.

## FEBRERO 2025

Algunas transacciones, como la venta de un artículo de planta por parte de una empresa manufacturera, entidad, puede dar lugar a una ganancia o pérdida que se incluye en el resultado del período.

Sin embargo, los flujos de efectivo relacionados con dichas transacciones son flujos de efectivo de actividades de inversión.

### Actividades de inversión

7.5

Las actividades de inversión son la adquisición y disposición de activos a largo plazo y

Otras inversiones no incluidas en los equivalentes de efectivo. Ejemplos de flujos de efectivo

Los beneficios derivados de las actividades de inversión son:

- (a) pagos en efectivo para adquirir propiedades, planta y equipo (incluyendo propiedades, planta y equipo de construcción propia), activos intangibles y otros activos a largo plazo;
- (b) cobros en efectivo por ventas de propiedades, planta y equipo, intangibles y otros activos a largo plazo;
- (do) pagos en efectivo para adquirir instrumentos de capital o deuda de otras entidades (excepto los pagos por aquellos instrumentos clasificados como efectivo) equivalentes o mantenidos para negociar o negociar);
- (d) cobros de efectivo por ventas de instrumentos de capital o de deuda de otras entidades (excepto los ingresos por aquellos instrumentos clasificados como efectivo) equivalentes o mantenidos para negociar o negociar);
- (mi) anticipos de efectivo y préstamos realizados a otras partes;
- (F) ingresos en efectivo provenientes del reembolso de anticipos y préstamos hechos a otros fiestas;
- (grano) pagos en efectivo por contratos de futuros, contratos a plazo, opciones contratos y contratos de swap, excepto cuando los contratos se mantengan por transacciones o comercio, o los pagos se clasifican como financiación actividades; y
- (o) ingresos en efectivo de contratos de futuros, contratos a plazo, opciones contratos y contratos de swap, excepto cuando los contratos se mantengan por transacciones o comercio, o los ingresos se clasifican como actividades de financiación.

Cuando un contrato se contabiliza como una cobertura (véase la Parte II de la Sección 11 de Normas Financieras Instrumentos), una entidad clasificará los flujos de efectivo del contrato en el mismo de la misma manera que los flujos de efectivo del elemento que se cubre.

### Actividades de financiación

7.6

Las actividades de financiamiento son actividades que resultan en cambios en el tamaño y

Composición del capital aportado y de los préstamos de una entidad. Ejemplos

de los flujos de efectivo derivados de las actividades de financiación son:

- (a) ingresos en efectivo procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital;
- (b) pagos en efectivo a los propietarios para adquirir o canjear las acciones de la entidad;
- (do) ingresos en efectivo provenientes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, hipotecas y otros préstamos a corto o largo plazo;

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (d) reembolsos en efectivo de cantidades prestadas; y
- (mi) pagos en efectivo por parte de un arrendatario para la reducción de la obligación pendiente relativo a un contrato de arrendamiento financiero.

### Información sobre los flujos de efectivo de las actividades operativas

---

- 7.7 Una entidad deberá presentar los flujos de efectivo de las actividades operativas utilizando:
- (a) el método indirecto, mediante el cual la ganancia o pérdida se ajusta por los efectos de transacciones no monetarias, cualquier aplazamiento o acumulación de saldos pasados o futuros cobros o pagos operativos de efectivo y partidas de ingresos o gastos asociados con la inversión o financiación de flujos de efectivo; o
  - (b) el método directo, mediante el cual se registran las principales clases de ingresos brutos de efectivo y Se revelan los pagos brutos en efectivo.

#### Método indirecto

- 7.8 Bajo el método indirecto, el flujo de efectivo neto de las actividades operativas es determinado ajustando la ganancia o pérdida por los efectos de:
- (a) cambios durante el período en inventarios y cuentas por cobrar operativas y cuentas por pagar;
  - (b) partidas no monetarias como depreciación, provisiones, impuestos diferidos, Ingresos (gastos) devengados aún no recibidos (pagados) en efectivo, no realizados ganancias y pérdidas en moneda extranjera y utilidades no distribuidas de asociados; y
  - (do) todos los demás elementos cuyos efectos de efectivo se relacionan con inversiones o financiación.

#### Método directo

- 7.9 Bajo el método directo, el flujo de efectivo neto de las actividades operativas se presenta mediante la divulgación de información sobre las principales clases de ingresos brutos de efectivo y los ingresos brutos Pagos en efectivo. Dicha información puede obtenerse:
- (a) de los registros contables de la entidad; o
  - (b) ajustando las ventas, el costo de ventas y otros elementos del estado de resultados. resultado integral (o el estado de resultados, si se presenta) para:
    - (i) Cambios durante el período en los inventarios y operaciones cuentas por cobrar y por pagar;
    - (ii) otros artículos no monetarios; y
    - (iii) otros elementos para los cuales los efectos de efectivo son de inversión o financiación de flujos de efectivo.

FEBRERO 2025

### Informe de flujos de efectivo de actividades de inversión y financiación

---

- 7.10 La entidad presentará por separado las principales clases de cobros y pagos brutos de efectivo que surgen de actividades de inversión y financiación. Los flujos de efectivo agregados que surgen de adquisiciones y de enajenaciones de subsidiarias u otras unidades de negocios se presentarán por separado y se clasificarán como actividades de inversión.

### Flujos de efectivo en moneda extranjera

---

- 7.11 Una entidad deberá registrar los flujos de efectivo que surjan de transacciones en moneda extranjera en la moneda funcional de la entidad aplicando al importe en moneda extranjera el tipo de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha del flujo de efectivo.
- 7.12 La entidad deberá convertir los flujos de efectivo de una subsidiaria extranjera a los tipos de cambio entre la moneda funcional de la entidad y la moneda extranjera en las fechas de los flujos de efectivo.
- 7.12A El párrafo 30.19 explica cuándo se puede utilizar un tipo de cambio que se aproxime al tipo de cambio real.
- 7.13 Las ganancias y pérdidas no realizadas que surgen de las variaciones en los tipos de cambio de moneda extranjera no son flujos de efectivo. Sin embargo, para conciliar el efectivo y los equivalentes de efectivo al principio y al final del período, el efecto de las variaciones en los tipos de cambio sobre el efectivo y los equivalentes de efectivo mantenidos o vencidos en moneda extranjera debe presentarse en el estado de flujos de efectivo. En consecuencia, la entidad debe volver a medir el efectivo y los equivalentes de efectivo mantenidos durante el período sobre el que se informa (como los importes en moneda extranjera mantenidos y las cuentas bancarias en moneda extranjera) a los tipos de cambio de fin de período. La entidad debe presentar la ganancia o pérdida no realizada resultante por separado de los flujos de efectivo de las actividades de operación, inversión y financiación.

### Intereses y dividendos

---

- 7.14 La 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 uniforme de un período a otro como actividades de operación, inversión o financiación.
- 7.15 Una entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como flujos de efectivo de operación porque se incluyen en el resultado del ejercicio. Alternativamente, la entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como flujos de efectivo de financiación y flujos de efectivo de inversión respectivamente, porque son costos de obtención de recursos financieros o rendimientos de inversiones.
- 7.16 Una entidad puede clasificar los dividendos pagados como un flujo de efectivo de financiación porque son un costo de obtención de recursos financieros. Alternativamente, la entidad puede clasificar los dividendos pagados como un componente de los flujos de efectivo de las actividades operativas porque se pagan a partir de los flujos de efectivo operativos.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Impuesto sobre la renta

---

- 7.17 La entidad presentará por separado los flujos de efectivo que surjan del impuesto a las ganancias y los clasificará como flujos de efectivo de actividades de operación, a menos que puedan identificarse específicamente con actividades de financiación e inversión. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyan entre más de una clase de actividad, la entidad revelará el importe total de los impuestos pagados.

### Transacciones no monetarias

---

- 7.18 Una entidad excluirá del estado de flujos de efectivo las transacciones de inversión y financiación que no requieran el uso de efectivo o equivalentes de efectivo.  
Una entidad deberá revelar dichas transacciones en otras partes de los estados financieros de una manera que proporcione toda la información relevante sobre esas actividades de inversión y financiación.
- 7.19 Muchas actividades de inversión y financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo actuales, aunque afectan la estructura de capital y activos de una entidad.  
La exclusión de transacciones no monetarias del estado de flujos de efectivo es consistente con el objetivo de un estado de flujos de efectivo porque estas partidas no implican flujos de efectivo en el período actual. Ejemplos de transacciones no monetarias son:
- (a) la adquisición de activos ya sea asumiendo pasivos directamente relacionados o mediante arrendamiento financiero;
  - (b) la adquisición de una entidad mediante una emisión de capital; y
  - (do) La conversión de deuda en capital.

### Cambios en los pasivos derivados de actividades de financiación

---

- 7.19A Una entidad deberá revelar una conciliación entre los saldos de apertura y cierre en el estado de situación financiera para los pasivos que surgen de actividades de financiación. Los pasivos que surgen de actividades de financiación son pasivos para los cuales los flujos de efectivo se clasificaron, o se clasificarán flujos de efectivo futuros, en el estado de flujos de efectivo como flujos de efectivo de actividades de financiación. Una entidad deberá incluir en la conciliación:
- (a) cambios en los flujos de efectivo de financiamiento;
  - (b) cambios que surjan de la obtención o pérdida de control de subsidiarias u otros negocios;
  - (do) el efecto de las variaciones en los tipos de cambio;
  - (d) cambios en los valores razonables; y
  - (mi) Otros cambios.

FEBRERO 2025

## Acuerdos de financiación de proveedores

---

- 7.19B Los acuerdos de financiación a proveedores se caracterizan por la oferta de uno o más proveedores de financiación de pagar las cantidades que una entidad debe a sus proveedores y la aceptación por parte de la entidad de pagar de acuerdo con los términos y condiciones de los acuerdos en la misma fecha o en una fecha posterior a la fecha de pago de los proveedores. Estos acuerdos proporcionan a la entidad plazos de pago más amplios o a los proveedores de la entidad plazos de pago anticipados en comparación con la fecha de vencimiento del pago de la factura relacionada.
- Los acuerdos de financiación de proveedores suelen denominarse "financiación de la cadena de suministro", "financiación de cuentas por pagar" o "acuerdos de factoring inverso". Algunos ejemplos de acuerdos que no son acuerdos de financiación de proveedores son:
- (a) acuerdos que son únicamente mejoras crediticias para una entidad (por ejemplo, garantías financieras que incluyen cartas de crédito utilizadas como garantías); y
  - (b) instrumentos utilizados por una entidad para liquidar directamente con un proveedor los importes adeudados (por ejemplo, una situación en la que una entidad utiliza una tarjeta de crédito para liquidar el importe adeudado a un proveedor y luego tiene la obligación de pagar al banco emisor en su lugar).
- 7.19C Una entidad deberá revelar en forma agregada para sus acuerdos de financiación con proveedores:
- (a) los términos y condiciones clave de los acuerdos (por ejemplo, términos y condiciones relacionados con la tasa de interés, comisiones cobradas, plazos de pago extendidos y garantías proporcionadas). Sin embargo, una entidad revelará por separado los términos y condiciones de los acuerdos que tengan términos y condiciones clave diferentes.
  - (b) al principio y al final del período sobre el que se informa:
    - (i) los importes en libros y las partidas asociadas presentadas en el estado de situación financiera de la entidad, de los pasivos financieros que forman parte de un acuerdo de financiación con proveedores.
    - (ii) los importes en libros y las partidas asociadas de los pasivos financieros revelados de conformidad con el apartado (i) por los que los proveedores ya han recibido el pago de los proveedores de financiación, a menos que sea impracticable hacerlo. Si es impracticable hacer esta revelación, la entidad deberá indicar ese hecho.
    - (iii) el rango de fechas de vencimiento de pago (por ejemplo, 30-40 días después de la fecha de factura) tanto para los pasivos financieros revelados de acuerdo con (i) como para las cuentas por pagar comerciales comparables que no son parte del acuerdo de financiación a proveedores. Las cuentas por pagar comerciales comparables son, por ejemplo, las cuentas por pagar comerciales de la entidad dentro de la misma línea de negocios o jurisdicción que los pasivos financieros revelados de acuerdo con (i). Si los rangos de fechas de vencimiento de pago son amplios, una entidad revelará información explicativa sobre esos rangos o los dividirá en rangos más estrechos.
- rangos.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (do) el tipo y efecto de los cambios no monetarios en los importes en libros de los pasivos financieros revelados de acuerdo con (b)(i). Estos cambios no monetarios incluyen el efecto de combinaciones de negocios, diferencias de cambio y otras transacciones que no requieren el uso de efectivo o equivalentes de efectivo (véase el párrafo 7.18). Por ejemplo, una entidad que compra bienes y servicios a proveedores clasificaría típicamente las salidas de efectivo para liquidar los importes adeudados a sus proveedores como salidas de efectivo de actividades de operación. Si la entidad debe a sus proveedores un importe que se convierte en parte de un acuerdo de financiación a proveedores, la entidad, habiendo considerado los términos y condiciones del acuerdo, podría clasificar la salida de efectivo para liquidar el importe adeudado como un flujo de efectivo de actividades de financiación. En tales circunstancias, la entidad podría no haber informado ninguna entrada de efectivo de actividades de financiación, en cuyo caso el resultado sería un cambio no monetario en los pasivos que surgen de las actividades de financiación.

### Componentes del efectivo y equivalentes de efectivo

---

- 7.20 La entidad deberá revelar los componentes del efectivo y equivalentes de efectivo y deberá presentar una conciliación de los importes en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes informadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, la entidad no está obligada a presentar esta conciliación si el importe del efectivo y equivalentes de efectivo presentado en el estado de flujos de efectivo es idéntico al importe descrito de manera similar en el estado de situación financiera.

### Otras divulgaciones

---

- 7.21 Una entidad debe revelar, junto con un comentario de la gerencia, el monto de los saldos significativos de efectivo y equivalentes de efectivo que mantiene la entidad y que no están disponibles para su uso por la entidad. El efectivo y los equivalentes de efectivo que mantiene una entidad pueden no estar disponibles para su uso por la entidad debido, entre otras razones, a controles de cambio o restricciones legales.

FEBRERO 2025

## Sección 8 Notas a los estados financieros

### Alcance de esta sección

---

- 8.1 En esta sección se establecen los principios que subyacen a la información que debe presentarse en las notas a los estados financieros y cómo presentarla.
- Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, el estado de resultados integrales (si se presenta), el estado de resultados (si se presenta), el estado combinado de resultados y ganancias retenidas (si se presenta), el estado de cambios en el patrimonio (si se presenta) y el estado de flujos de efectivo. Las notas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de las partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no califican para su reconocimiento en esos estados. Además de los requisitos de esta sección, casi todas las demás secciones de esta Norma requieren revelaciones que normalmente se presentan en las notas.

### Estructura de las notas

---

- 8.2 Las notas deberán:
- (a) presentar información sobre la base de preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas utilizadas, de conformidad con los párrafos 8.5 a 8.7;
  - (b) revelar la información requerida por esta Norma que no se presenta en otra parte de los estados financieros; y
  - (do) proporcionar información que no se presenta en otra parte de los estados financieros pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos.
- 8.3 Una entidad deberá, en la medida de lo posible, presentar las notas de manera sistemática. Una entidad deberá hacer referencias cruzadas de cada partida de los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas.
- 8.4 Una entidad normalmente presenta las notas en el siguiente orden:
- (a) una declaración de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES (véase el párrafo 3.3);
  - (b) información material sobre política contable (véase el párrafo 8.5);
  - (do) información de apoyo a las partidas presentadas en los estados financieros, en la secuencia en que se presenta cada estado y cada partida; y
  - (d) cualquier otra divulgación.

## Divulgación de políticas contables

---

- 8.5 Una entidad debe revelar información significativa sobre políticas contables. La información sobre políticas contables es significativa si, cuando se considera junto con otra información incluida en los estados financieros de la entidad, se puede esperar razonablemente que influya en las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros de propósito general toman sobre la base de esos estados financieros.

## Información sobre sentencias

---

- 8.6 Una entidad revelará, junto con la información importante sobre políticas contables u otras notas, los juicios, aparte de los que implican estimaciones (véase el párrafo 8.7), que la administración ha realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Entre los ejemplos de juicios que una entidad podría estar obligada a revelar se incluyen los realizados para determinar:
- (a) clases apropiadas de activos y pasivos de conformidad con el párrafo 12.30 para los cuales se proporciona información sobre las mediciones del valor razonable;
  - (b) que la entidad tiene el control de otra entidad; y
  - (do) que la entidad tiene control conjunto de un acuerdo o influencia significativa sobre otra entidad.

## Información sobre las principales fuentes de incertidumbre en las estimaciones

---

- 8.7 La entidad deberá revelar en las notas información sobre los supuestos clave relativos al futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en las estimaciones a la fecha de presentación de los estados financieros que tengan un riesgo significativo de causar un ajuste material en los importes en libros de los activos y pasivos durante el siguiente ejercicio económico. Respecto de dichos activos y pasivos, las notas deberán incluir detalles de:
- (a) su naturaleza; y
  - (b) su importe en libros al final del período sobre el que se informa.

FEBRERO 2025

## Sección 9

### Estados financieros consolidados y separados

#### Alcance de esta sección

---

- 9.1 Esta sección define las circunstancias en las que una entidad que aplica esta Norma presenta estados financieros consolidados y los procedimientos para preparar dichos estados de acuerdo con esta Norma. También incluye orientación sobre los estados financieros separados y los estados financieros combinados si se preparan de acuerdo con esta Norma. Si una controladora por sí sola no tiene obligación pública de rendir cuentas, puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con esta Norma, incluso si presenta sus estados financieros consolidados de acuerdo con las Normas de Contabilidad NIIF completas u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP).

#### Obligación de presentar estados financieros consolidados

---

- 9.2 Salvo lo permitido o requerido por los párrafos 9.3 y 9.3C, una matriz deberá presentar estados financieros consolidados. Los estados financieros consolidados deberán incluir todas las subsidiarias de la matriz, excepto las subsidiarias a las que se aplica el párrafo 9.3A.
- 9.3 Una empresa matriz no necesita presentar estados financieros consolidados si se cumplen ambas condiciones siguientes:
- (a) la empresa matriz es en sí misma una filial; y
  - (b) Su matriz última (o cualquier matriz intermedia) produce estados financieros consolidados de propósito general que cumplen con todas las Normas de Contabilidad NIIF o con esta Norma.
- 9.3A Sujeto al párrafo 9.3B, una subsidiaria no se consolida si se adquiere y se mantiene con la intención de venderla o disponer de ella dentro del año a partir de su fecha de adquisición (véase el párrafo 19.11). Dicha subsidiaria se contabiliza de acuerdo con los requisitos de la Sección 11 Instrumentos financieros para inversiones en el párrafo 11.8(d), en lugar de de acuerdo con esta sección.
- La empresa matriz también deberá proporcionar la información requerida en el párrafo 9.23A.
- 9.3B Si una subsidiaria previamente excluida de la consolidación de conformidad con el párrafo 9.3A no se enajena dentro del año a partir de su fecha de adquisición:
- (a) La matriz consolidará la subsidiaria a partir de la fecha de adquisición, a menos que cumpla la condición del párrafo 9.3B(b). En consecuencia, si la fecha de adquisición fue en un período anterior, se reexpresarán los períodos anteriores relevantes.
  - (b) Si el retraso se debe a eventos o circunstancias fuera del control de la matriz y hay evidencia suficiente en la fecha del informe de que la matriz sigue comprometida con su plan de vender o disponer de la subsidiaria, la matriz deberá continuar contabilizando la subsidiaria de acuerdo con el párrafo 9.3A.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 9.3C Si una matriz no tiene subsidiarias distintas de las subsidiarias que no se consolidan de acuerdo con los párrafos 9.3A y 9.3B, no presentará estados financieros consolidados. Sin embargo, la matriz deberá proporcionar la información requerida en el párrafo 9.23A.
- 9.3D Una subsidiaria no está excluida de la consolidación porque:
- (a) El inversor es una organización de capital riesgo o entidad similar.
  - (b) Sus actividades comerciales son diferentes a las de las otras entidades dentro de la consolidación. La información relevante se proporciona consolidando dichas subsidiarias y revelando información adicional en los estados financieros consolidados sobre los diferentes negocios.  
actividades de las filiales.
  - (do) Opera en una jurisdicción que impone restricciones a la transferencia de efectivo u otros activos fuera de la jurisdicción.

## Control

---

- 9.4 Una subsidiaria es una entidad (una participada) que está controlada por otra entidad (un inversor). Un inversor, independientemente de la naturaleza de su participación en una participada, determinará si es una matriz evaluando si controla a la participada.
- 9.4A Un inversor controla una empresa participada cuando está expuesto, o tiene derechos, a rendimientos variables derivados de su participación en la empresa participada y tiene la capacidad de afectar esos rendimientos a través de su poder sobre la empresa participada.
- 9.4B Por lo tanto, un inversor controla una empresa participada si tiene todo lo siguiente:
- (a) poder sobre la entidad participada;
  - (b) exposición, o derechos, a rendimientos variables derivados de su participación en la entidad participada; y
  - (do) la capacidad de utilizar su poder sobre la empresa en la que invierte para afectar el monto de los rendimientos del inversor.
- 9.4C Un inversor deberá tener en cuenta todos los hechos y circunstancias al evaluar si controla una empresa en la que invierte. El inversor deberá volver a evaluar si controla una empresa en la que invierte participada si los hechos y circunstancias indican que hay cambios en uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo 9.4B.
- 9.5 Se presume que existe control cuando el inversor posee, directa o indirectamente a través de subsidiarias, la mayoría de los derechos de voto de una entidad en la que se invierte. Un inversor que posee, directa o indirectamente a través de subsidiarias, la mayoría de los derechos de voto de una entidad en la que se invierte no está obligado a evaluar si tiene los elementos de control enumerados en el párrafo 9.4B. Sin embargo, la presunción puede ser refutada si se puede demostrar claramente que el inversor no tiene uno o más de los elementos de control enumerados en el párrafo 9.4B; por ejemplo, si el inversor posee la mayoría de los derechos de voto de una entidad en la que se invierte, pero otra entidad tiene derechos existentes que le dan a esa entidad la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes a través de acuerdos contractuales.

FEBRERO 2025

## Fuerza

- 9.6 Un inversor tiene poder sobre una empresa participada cuando tiene derechos existentes que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan significativamente los rendimientos de la empresa participada. Dependiendo de las circunstancias, las actividades relevantes pueden incluir:
- (a) venta y compra de bienes o servicios;
  - (b) seleccionar, adquirir o disponer de activos;
  - (do) investigar y desarrollar nuevos productos o procesos; y
  - (d) determinar una estructura de financiación u obtener financiación.
- 9.7 Un inversor con la capacidad actual de dirigir las actividades pertinentes tiene poder incluso si sus derechos de dirección aún no se han ejercido. La evidencia de que el inversor ha estado dirigiendo las actividades pertinentes puede ayudar a determinar si el inversor tiene poder, pero no es, en sí misma, concluyente para determinar si el inversor tiene poder sobre una empresa participada.
- 9.7A Si dos o más inversores tienen cada uno derechos existentes que les otorgan la capacidad unilateral de dirigir diferentes actividades relevantes, el inversor que tiene la capacidad actual de dirigir las actividades que afectan de manera más significativa los rendimientos de la empresa en la que invierte tiene poder sobre ésta.
- 9.7B Un inversor normalmente tendrá poder cuando posea la mayoría de los derechos de voto de una entidad en la que invierte (véase el párrafo 9.5). Sin embargo, un inversor puede tener poder incluso si posee menos de la mayoría de los derechos de voto de una entidad en la que invierte, por ejemplo, a través de:
- (a) un acuerdo contractual entre el inversor y otros tenedores de votos;
  - (b) derechos derivados de otros acuerdos contractuales;
  - (do) los derechos de voto del inversor;
  - (d) derechos de voto potenciales (véase el párrafo 9.8); o
  - (mi) una combinación de (a)–(d).
- 9.8 Al determinar si tiene poder, un inversor considera sus derechos de voto potenciales, así como los derechos de voto potenciales que poseen otras partes. Los derechos de voto potenciales son los derechos para obtener derechos de voto de una empresa participada, como los que surgen de instrumentos convertibles u opciones, incluidos los contratos a plazo. Esos derechos de voto potenciales se toman en consideración únicamente si el titular del derecho tiene la capacidad práctica de ejercerlo. Por lo general, para que el titular del derecho tenga la capacidad práctica de ejercerlo, el derecho debe poder ejercerse en ese momento.
- 9.9 Si un inversor también tiene derecho a voto u otros derechos de toma de decisiones relacionados con las actividades relevantes de la empresa participada, el inversor evalúa si esos derechos, en combinación con los posibles derechos de voto, le otorgan poder.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Devoluciones

- 9.10 Un inversor está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables derivados de su participación en la entidad en la que invierte cuando los rendimientos del inversor derivados de su participación tienen la misma potencial de variar como resultado del desempeño de la entidad en la que se invierte. Los rendimientos del inversor pueden ser solo positivos, solo negativos o tanto positivos como negativos.

## Relación entre potencia y rendimiento

- 9.11 Para que un inversor controle una empresa participada, debe tener no sólo poder sobre la misma y exposición o derechos a rendimientos variables provenientes de su participación en ella, sino también la capacidad de usar su poder para afectar los rendimientos provenientes de su participación en ella.
- 9.12 Cuando un inversor con derecho a tomar decisiones (un tomador de decisiones) evalúa si controla una entidad en la que invierte, debe determinar si es un principal o un agente. Un inversor también debe determinar si otra entidad con derecho a tomar decisiones está actuando como agente para el inversor. Un agente es una parte contratada principalmente para actuar en nombre y en beneficio de otra parte o partes (el principal o los principales) y, por lo tanto, no controla a la entidad en la que invierte cuando ejerce su autoridad para tomar decisiones. Por lo tanto, a veces el poder de un principal puede estar en manos de un agente y ser ejercido por este, pero en nombre del principal. Un tomador de decisiones no es un agente simplemente porque otras partes pueden beneficiarse de las decisiones que toma.

## Procedimientos de consolidación

- 9.13 Los estados financieros consolidados presentan información financiera sobre el grupo como una entidad económica única. Al preparar los estados financieros consolidados, una entidad deberá:
- (a) combinar los estados financieros de la matriz y sus subsidiarias línea por línea agregando partidas similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos.
  - (b) eliminar el importe en libros de la inversión de la matriz en cada subsidiaria y la porción del capital de la matriz en cada subsidiaria.
  - (do) medir y presentar la participación no controladora en el resultado del período y en el resultado integral total de las subsidiarias consolidadas para el período sobre el que se informa, por separado de la participación de los propietarios de la controladora.
  - (d) medir y presentar la participación no controladora en los activos netos de las subsidiarias consolidadas de forma separada del patrimonio neto de la controladora en ellas. La participación no controladora en los activos netos consiste en:
    - (i) el importe de la participación no controladora en la fecha de la combinación original calculada de conformidad con la Sección 19 Combinaciones de negocios y fondo de comercio; y
    - (ii) la participación de la participación no controladora en los cambios en el patrimonio desde la fecha de la combinación.

## FEBRERO 2025

- 9.14 Las proporciones de ganancias o pérdidas y cambios en el patrimonio asignadas a los propietarios de la controladora y a la participación no controladora se determinan sobre la base de los intereses de propiedad existentes y no reflejan el posible ejercicio o conversión de derechos de voto potenciales y otras opciones o instrumentos convertibles.

### Saldos y transacciones intragrupo

- 9.15 Los saldos y transacciones intragrupo, incluidos los ingresos, gastos y dividendos, se eliminan en su totalidad. Las ganancias y pérdidas resultantes de transacciones intragrupo que se reconocen en activos, como inventarios y propiedades, planta y equipo, se eliminan en su totalidad. Las pérdidas intragrupo pueden indicar un deterioro que requiere reconocimiento en los estados financieros consolidados (ver Sección 27 Deterioro de Activos). La Sección 29 Impuesto sobre la Renta se aplica a las diferencias temporarias que surgen de la eliminación de ganancias y pérdidas resultantes de transacciones intragrupo.

### Fecha de informe uniforme

- 9.16 Los estados financieros de la matriz y sus filiales utilizados en la preparación de los estados financieros consolidados deberán prepararse a la misma fecha de presentación, a menos que sea impracticable hacerlo. Si es impracticable preparar los estados financieros de una filial a la misma fecha de presentación que los de la matriz, la matriz consolidará la información financiera de la filial utilizando los estados financieros más recientes de la filial, ajustados por los efectos de las transacciones o eventos significativos que ocurran entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados.

### Políticas contables uniformes

- 9.17 Los estados financieros consolidados se prepararán utilizando políticas contables uniformes para transacciones similares y otros eventos y condiciones en circunstancias similares. Si un miembro del grupo utiliza políticas contables distintas de las adoptadas en los estados financieros consolidados para transacciones y eventos similares en circunstancias similares, se realizan los ajustes apropiados a sus estados financieros al preparar los estados financieros consolidados.

declaraciones.

### Adquisición y enajenación de filiales

- 9.18 Los ingresos y gastos de una subsidiaria se incluyen en los estados financieros consolidados desde la fecha de adquisición hasta la fecha en que la matriz pierde el control de la subsidiaria.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 9.18A Si una empresa matriz pierde el control de una subsidiaria, la empresa matriz:
- (a) **desreconoce:**
    - (i) los activos (incluido cualquier fondo de comercio) y los pasivos a sus valores en libros en la fecha en que se pierde el control en la antigua subsidiaria; y
    - (ii) el importe en libros de cualquier participación no controladora en la antigua subsidiaria en la fecha en que se pierde el control (incluido cualquier componente de otro resultado integral atribuible a ellas);
  - (b) **reconoce:**
    - (i) el valor razonable de la contraprestación recibida, si la hubiera, de la transacción o evento que dio lugar a la pérdida de control; y
    - (ii) cualquier interés retenido en la antigua subsidiaria a su valor razonable en la fecha en que se pierde el control; y
  - (do) **reconoce la ganancia o pérdida asociada con la pérdida de control atribuible a la participación controladora anterior en ganancias o pérdidas.**
- 9.18B Si una matriz pierde el control de una subsidiaria, deberá contabilizar todos los importes previamente reconocidos en otros resultados integrales para esa subsidiaria, excepto el importe acumulado de las diferencias de cambio relacionadas con una subsidiaria extranjera, sobre la misma base que se requeriría si la matriz hubiera enajenado directamente los activos o pasivos relacionados. El importe acumulado de las diferencias de cambio relacionadas con una subsidiaria extranjera reconocidas en otros resultados integrales de acuerdo con la Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera no se reclasifica a resultados en el momento de la enajenación de la subsidiaria.
- 9.19 Si una matriz pierde el control de una subsidiaria pero continúa manteniendo una participación en la subsidiaria anterior, dicha participación se contabilizará de acuerdo con otras secciones de esta Norma. Si la participación retenida es un activo financiero, se aplica la Sección 11 Instrumentos financieros ; si es una asociada, se aplica la Sección 14 Inversiones en asociadas ; si es una entidad controlada conjuntamente, se aplica la Sección 15 Acuerdos conjuntos . El valor razonable en la fecha en que se pierde el control se considerará como el valor razonable en el reconocimiento inicial de un activo financiero o el costo en el reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o entidad controlada conjuntamente, si corresponde.

## Participación no controladora en filiales

- 9.20 Una entidad deberá presentar la participación no controladora en el estado consolidado de situación financiera dentro del patrimonio, por separado del patrimonio de los propietarios de la controladora, como lo requiere el párrafo 4.2(q).
- 9.20A Una entidad tratará los cambios en la participación controladora de una matriz en una subsidiaria que no resulten en una pérdida de control como transacciones con los propietarios en su calidad de tales. En consecuencia, el importe en libros de la participación no controladora se ajustará para reflejar el cambio en la participación de la matriz en la subsidiaria.

## FEBRERO 2025

activos netos de la subsidiaria. Cualquier diferencia entre el importe por el cual se ajusta la participación no controladora y el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida, si la hubiera, se reconocerá directamente en el patrimonio neto y se atribuirá a los propietarios de la controladora. Una entidad no reconocerá ninguna ganancia o pérdida por estos cambios. Además, una entidad no reconocerá ningún cambio en los importes en libros de los activos (incluido el fondo de comercio) o pasivos como resultado de tales transacciones.

- 9.21 Una entidad deberá revelar la participación no controladora en el resultado del grupo por separado en el estado de resultados integral, como lo requiere el párrafo 5.6 (o en el estado de resultados, si se presenta, como lo requiere el párrafo 5.7).
- 9.22 La utilidad o pérdida y cada componente del otro resultado integral se atribuirán a los propietarios de la controladora y a la participación no controladora. El resultado integral total se atribuirá a los propietarios de la controladora y a la participación no controladora incluso si esto da como resultado que la participación no controladora tenga un saldo deficitario.

## Revelaciones en los estados financieros consolidados

---

- 9.23 En los estados financieros consolidados se deberá incluir la siguiente información:
- (a) el hecho de que los estados financieros sean estados financieros consolidados declaraciones;
  - (b) [eliminado]
  - (do) cualquier diferencia en la fecha de presentación de los estados financieros de la matriz y sus subsidiarias utilizados en la preparación de los estados financieros consolidados; y
  - (d) la naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa (por ejemplo, las resultantes de acuerdos de endeudamiento o requisitos regulatorios) a la capacidad de las subsidiarias para transferir fondos a la matriz en forma de dividendos en efectivo o para reembolsar préstamos.
- 9.23A Además de los requisitos de divulgación de la Sección 11, una matriz deberá revelar el importe en libros de las inversiones en subsidiarias que no estén consolidadas (véanse los párrafos 9.3A a 9.3C) en la fecha del informe, en total, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas.
- 9.23B Una entidad deberá revelar la ganancia o pérdida, si la hubiera, calculada de acuerdo con los párrafos 9.18 a 9.18B, y:
- (a) la parte de esa ganancia o pérdida atribuible a la medición de cualquier interés retenido en la antigua subsidiaria a su valor razonable en la fecha en que se pierde el control; y
  - (b) las partidas del resultado en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presentan por separado).

## Estados financieros separados

---

### Presentación de estados financieros separados

- 9.24 Esta Norma no requiere la presentación de estados financieros separados para la matriz ni para las subsidiarias individuales.
- 9.25 Los estados financieros separados son presentados por una entidad además de cualquiera de los siguientes:
- (a) estados financieros consolidados preparados por una empresa matriz;
  - (b) Estados financieros preparados por una matriz exenta de preparar estados financieros consolidados según el párrafo 9.3C; o
  - (do) estados financieros preparados por una entidad que no es matriz pero que tiene influencia significativa sobre una asociada o tiene control conjunto de una entidad controlada conjuntamente.
- 9.25 A A una matriz que esté exenta de acuerdo con el párrafo 9.3 de preparar estados financieros consolidados se le permite presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

### Elección de política contable

- 9.26 Cuando una entidad prepare estados financieros separados y los describa como conformes con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES , dichos estados deberán cumplir con todos los requerimientos de esta Norma, excepto en los siguientes casos: La entidad deberá adoptar una política de contabilización para sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas conjuntamente en sus estados financieros separados, ya sea:
- (a) al coste menos deterioro;
  - (b) al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; o
  - (do) utilizando el método de participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.
- La entidad aplicará la misma política contable para todas las inversiones de una misma clase (subsidiarias, asociadas o entidades controladas conjuntamente), pero podrá elegir políticas diferentes para distintas clases.

### Revelaciones en estados financieros separados

- 9.27 Cuando una entidad prepare estados financieros separados, éstos deberán revelar:
- (a) que los estados son estados financieros separados;
  - (b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias, entidades controladas conjuntamente y asociadas; y
  - (do) cualquiera:
    - (i) los estados financieros consolidados u otros estados financieros declaraciones a las que se refieren; o

FEBRERO 2025

- (ii) el nombre y la sede principal del negocio (y el país de constitución, si es diferente) de la entidad cuyos estados financieros consolidados cumplen con las Normas de Contabilidad NIIF completas o con esta Norma, si la entidad ha optado por no preparar estados financieros consolidados de acuerdo con el párrafo 9.3.

## Estados financieros combinados

---

- 9.28 Los estados financieros combinados son los estados financieros de una entidad que informa y que comprende dos o más entidades que no están todas vinculadas por una relación matriz-filial. Esta Norma no exige que se preparen estados financieros combinados.
- 9.29 Si el inversor prepara estados financieros combinados y los describe como conformes a la Norma de Contabilidad NIIF para PYMES, dichos estados deberán cumplir con todos los requerimientos de esta Norma. Se eliminarán las transacciones y saldos entre compañías; se eliminarán las ganancias o pérdidas resultantes de transacciones entre compañías que se reconozcan en activos tales como inventarios y propiedades, planta y equipo; los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados se prepararán a la misma fecha de presentación a menos que sea impracticable hacerlo; y se seguirán políticas contables uniformes para transacciones similares y otros eventos en circunstancias similares.

## Revelaciones en estados financieros combinados

- 9.30 Los estados financieros combinados deberán revelar lo siguiente:
- (a) el hecho de que los estados financieros sean estados financieros combinados declaraciones;
  - (b) la razón por la cual se preparan estados financieros combinados;
  - (do) la base para determinar qué entidades se incluyen en los estados financieros combinados;
  - (d) la base para la preparación de los estados financieros combinados; y
  - (mi) las revelaciones a partes relacionadas requeridas por la Sección 33. Revelaciones a partes relacionadas.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Sección 10 Políticas contables, estimaciones y errores

### Alcance de esta sección

---

- 10.1 Esta sección proporciona orientación para seleccionar y aplicar las políticas contables utilizadas en la preparación de los estados financieros. También cubre los cambios en las estimaciones contables y las correcciones de errores en los estados financieros de períodos anteriores. declaraciones.

### Selección y aplicación de políticas contables

---

- 10.2 Las políticas contables son los principios, bases, convenciones, reglas y prácticas específicas que aplica una entidad al preparar y presentar estados financieros. declaraciones.
- 10.3 Si esta Norma aborda específicamente una transacción, otro evento o condición, la entidad deberá aplicarla. Sin embargo, la entidad no necesita cumplir con un requisito de esta Norma si el efecto de hacerlo no sería significativo.
- 10.4 Si esta Norma no aborda específicamente una transacción, otro evento o condición, la administración de una entidad deberá usar su juicio al desarrollar y aplicar una política contable que resulte en información que sea:
- (a) pertinentes para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y
  - (b) confiable, en el sentido de que los estados financieros:
    - (i) representar fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;
    - (ii) reflejar la sustancia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no meramente la forma legal;
    - (iii) son neutrales, es decir, libres de sesgos;
    - (iv) son prudentes; y
    - (v) están completos en todos los aspectos materiales.
- 10.5 Al realizar el juicio descrito en el párrafo 10.4, la administración deberá consultar y considerar la aplicabilidad de las siguientes fuentes en orden descendente:
- (a) los requisitos y la orientación de esta Norma que tratan cuestiones similares y relacionadas; y
  - (b) las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición de activos, pasivos, ingresos y gastos y los principios generales de la Sección 2 Conceptos y Principios Generales.
- 10.6 Al realizar el juicio descrito en el párrafo 10.4, la administración también puede considerar los requerimientos y la orientación de las Normas de Contabilidad NIIF completas que tratan temas similares y relacionados.

FEBRERO 2025

## Coherencia de las políticas contables

---

- 10.7 Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones similares, a menos que esta Norma requiera o permita específicamente la categorización de partidas para las que puedan ser apropiadas diferentes políticas. Si esta Norma requiere o permite dicha categorización, se seleccionará y aplicará de manera uniforme una política contable apropiada para cada categoría.

## Cambios en las políticas contables

---

- 10.8 Una entidad deberá cambiar una política contable sólo si el cambio:
- (a) es requerido por cambios a esta Norma; o
  - (b) da como resultado que los estados financieros proporcionen información confiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones sobre la posición financiera, el desempeño financiero o los flujos de efectivo de la entidad.
- 10.9 No constituyen cambios en las políticas contables los siguientes:
- (a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren en sustancia de los que ocurrieron anteriormente;
  - (b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no ocurrieron previamente o no fueron materiales; o
- (de) un cambio en el modelo de costo cuando ya no se encuentra disponible una medida confiable del valor razonable (o viceversa) para un activo que de otra manera esta Norma requeriría o permitiría medir al valor razonable.
- 10.10 Si esta Norma permite la elección de un tratamiento contable (incluida la base de medición) para una transacción específica u otro evento o condición y una entidad cambia su elección anterior, se trata de un cambio en la política contable.
- 10.10A La aplicación inicial de una política para revaluar activos de conformidad con la Sección 17 Propiedad, Planta y Equipo es un cambio en una política contable que se tratará como una revaluación de conformidad con la Sección 17. En consecuencia, un cambio del modelo de costo al modelo de revaluación para una clase de propiedad, planta y equipo se contabilizará prospectivamente, en lugar de de conformidad con los párrafos 10.11 y 10.12.

## Aplicación de cambios en las políticas contables

- 10.11 Una entidad deberá contabilizar:
- (a) un cambio en la política contable resultante de un cambio en los requerimientos de esta Norma de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiera, especificadas en el Apéndice A de esta Norma; y
  - (b) todos los demás cambios en la política contable de forma retroactiva (véase el párrafo 10.12).

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

**Aplicación retrospectiva**

- 10.12 Cuando un cambio en la política contable se aplica retrospectivamente de conformidad con con el párrafo 10.11, la entidad aplicará la nueva política contable a información comparativa de períodos anteriores a la fecha más temprana para la que se practicable, como si la nueva política contable se hubiera aplicado siempre. Cuando Es impracticable determinar los efectos de un cambio en un período individual. Política contable sobre información comparativa para uno o más períodos anteriores presentada, la entidad aplicará la nueva política contable a la contabilidad importes de activos y pasivos al comienzo del primer período para cuya aplicación retroactiva es practicable, que puede ser la actual período, y efectuará el ajuste correspondiente al saldo de apertura de cada componente afectado del patrimonio neto durante ese período.

**Revelación de un cambio en la política contable**

- 10.13 Cuando una modificación a esta Norma tenga efecto sobre el periodo actual o cualquier período anterior, o podría tener un efecto sobre períodos futuros, una entidad deberá revelar lo siguiente:

- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;
- (b) para el período actual y cada período anterior presentado, en la medida practicable, el importe del ajuste para cada estado financiero partida afectada;
- (do) el importe del ajuste correspondiente a períodos anteriores a esos presentado, en la medida de lo posible; y
- (d) una explicación si no es posible determinar los montos a pagar divulgado en (b) o (c).

Los estados financieros de períodos posteriores no necesitan repetir estas revelaciones.

- 10.14 Cuando un cambio voluntario en la política contable tiene un efecto sobre la situación actual período o cualquier período anterior, una entidad deberá revelar lo siguiente:

- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;
- (b) Las razones por las que la aplicación de la nueva política contable proporciona información confiable y más información relevante;
- (do) En la medida de lo posible, el importe del ajuste para cada partida del estado financiero afectada, que se muestra por separado:
  - (i) para el período actual;
  - (ii) para cada período anterior presentado; y
  - (iii) en su conjunto, para los períodos anteriores a los presentados.
- (d) una explicación si no es posible determinar los montos a pagar divulgado en (c).

Los estados financieros de períodos posteriores no necesitan repetir estas revelaciones.

FEBRERO 2025

## Estimaciones contables

---

- 10.14A Una política contable puede exigir que las partidas de los estados financieros se midan de una manera que implique incertidumbre en la medición; es decir, la política contable puede exigir que dichas partidas se midan por importes monetarios que no se pueden observar directamente y que, en cambio, deben estimarse. En tales casos, la entidad desarrolla una estimación contable para lograr el objetivo establecido por la política contable. La elaboración de estimaciones contables implica el uso de juicios o suposiciones basados en la información más reciente y fiable disponible.
- 10.14B Una entidad utiliza técnicas de medición y datos de entrada para desarrollar una estimación contable. Las técnicas de medición incluyen técnicas de estimación (por ejemplo, técnicas utilizadas para medir la depreciación de un elemento de propiedad, planta y equipo, aplicando la Sección 17) y técnicas de valuación (por ejemplo, técnicas utilizadas para medir el valor razonable de un activo o pasivo aplicando la Sección 12 Medición del valor razonable).

## Cambios en las estimaciones contables

- 10.14C Una entidad puede necesitar cambiar una estimación contable si ocurren cambios en las circunstancias en las que se basó la estimación contable o como resultado de nueva información, desarrollos o más experiencia.
- 10.15 Los efectos sobre una estimación contable de un cambio en un dato de entrada o un cambio en una técnica de medición son cambios en las estimaciones contables a menos que resulten de la corrección de errores de períodos anteriores. Un cambio en la base de medición aplicada es un cambio en una política contable y no es un cambio en una estimación contable. Cuando es difícil distinguir un cambio en una política contable de un cambio en una estimación contable, el cambio se trata como un cambio en una estimación contable.
- 10.16 Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, excepto un cambio al que se aplica el párrafo 10.17, de forma prospectiva incluyéndolo en el resultado del ejercicio en:
- (a) el período del cambio, si el cambio afecta sólo a ese período; o
  - (b) el período del cambio y los períodos futuros, si el cambio afecta a ambos.
- 10.17 En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se relacione con un elemento de patrimonio, la entidad lo reconocerá ajustando el importe en libros del activo, pasivo o elemento de patrimonio relacionado en el período del cambio.

## Revelación de un cambio en las estimaciones contables

- 10.18 La entidad deberá revelar la naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto del cambio en los activos, pasivos, ingresos y gastos del período actual. Si es factible para la entidad estimar el efecto del cambio en uno o más períodos futuros, la entidad deberá revelar esas estimaciones.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Correcciones de errores de periodos anteriores

---

- 10.19 Los errores de períodos anteriores son omisiones o inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más períodos anteriores que surgen de la falta de uso o del mal uso de información confiable que:
- (a) estaba disponible cuando se autorizó la emisión de los estados financieros correspondientes a esos períodos; y
  - (b) Podría razonablemente esperarse que se hubieran obtenido y tenido en cuenta en la preparación y presentación de esos estados financieros. declaraciones.
- 10.20 Estos errores incluyen los efectos de errores matemáticos, errores en la aplicación de políticas contables, descuidos o malas interpretaciones de hechos y fraude.
- 10.21 En la medida de lo posible, una entidad deberá corregir un error material de un período anterior de forma retroactiva en los primeros estados financieros autorizados para su emisión después de su descubrimiento mediante:
- (a) reexpresar los importes comparativos de los períodos anteriores presentados en los que ocurrió el error; o
  - (b) si el error ocurrió antes del primer período anterior presentado, reexpresar los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para el primer período anterior presentado.
- 10.22 Cuando no sea posible determinar los efectos de un error en la información comparativa de uno o más períodos anteriores presentados, la entidad deberá reexpresar los saldos de apertura de los activos, pasivos y patrimonio para el período más antiguo para el cual sea posible la reexpresión retroactiva (que puede ser el período actual).

Divulgación de errores de períodos anteriores

- 10.23 Una entidad deberá revelar la siguiente información sobre los errores de períodos anteriores:
- (a) la naturaleza del error del período anterior;
  - (b) para cada período anterior presentado, en la medida de lo posible, el importe de la corrección para cada partida del estado financiero afectada;
  - (do) en la medida de lo posible, el importe de la corrección al comienzo del primer período anterior presentado; y
  - (d) una explicación si no es posible determinar los importes que deben revelarse en (b) o (c).

Los estados financieros de períodos posteriores no necesitan repetir estas revelaciones.

FEBRERO 2025

## Sección 11 Instrumentos financieros

### Alcance de esta sección

---

11.1 La Sección 11, Instrumentos financieros, se ocupa del reconocimiento, la baja en cuentas, la medición y la divulgación de los instrumentos financieros (activos financieros y pasivos financieros). La Parte I de la Sección 11 se aplica a los instrumentos financieros básicos y es relevante para todas las entidades. La Parte II de la Sección 11 se aplica a otros instrumentos y transacciones financieras más complejos. Si una entidad realiza únicamente transacciones con instrumentos financieros básicos, la Parte II de la Sección 11 no es aplicable. Sin embargo, todas las entidades deberán considerar el alcance de la Parte II de la Sección 11 para asegurarse de que están exentas.

11.2 [Eliminado]

## Parte I del Artículo 11 Instrumentos financieros básicos

### Introducción a la Parte I de la Sección 11

---

11.3 Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero de una entidad y a un pasivo financiero o instrumento de patrimonio de otra entidad.

11.4 La Parte I de la Sección 11 requiere un modelo de costo amortizado para todos los instrumentos financieros básicos, excepto las inversiones en acciones preferenciales no convertibles y acciones ordinarias o preferenciales no convertibles que se negocian públicamente o cuyo valor razonable puede medirse de otra manera de manera confiable sin un costo o esfuerzo indebido.

11.5 Los instrumentos financieros básicos que se incluyen en el ámbito de aplicación de la Parte I del Artículo 11 son aquellos que satisfacen las condiciones del párrafo 11.8. Entre los ejemplos de instrumentos financieros que normalmente satisfacen dichas condiciones se incluyen:

(a) dinero en efectivo;

b) depósitos a la vista y a plazo fijo cuando la entidad sea el depositante, por ejemplo cuentas bancarias;

(do) papel comercial y letras comerciales en su poder;

(d) cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar;

(mi) bonos e instrumentos de deuda similares;

(F) inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias y preferentes no convertibles;  
y

(gramo) compromisos de recibir un préstamo si el compromiso no puede ser neto  
liquidado en efectivo.

11.6 Entre los ejemplos de instrumentos financieros que normalmente no satisfacen las condiciones del párrafo 11.8 y que, por lo tanto, están dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11, se incluyen:

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (a) valores respaldados por activos, como obligaciones hipotecarias garantizadas, acuerdos de recompra y paquetes titulizados de cuentas por cobrar;
- (b) opciones, derechos, warrants, contratos de futuros, contratos a plazo y swaps de tipos de interés que pueden liquidarse en efectivo o mediante intercambio otro instrumento financiero;
- (do) instrumentos financieros que califican y están designados como de cobertura instrumentos de conformidad con los requisitos de la Parte II de Artículo 11;
- (d) compromisos de realizar un préstamo a otra entidad;
- (mi) compromisos de recibir un préstamo si el compromiso puede liquidarse en términos netos  
directo en efectivo.
- (F) Contraprestación contingente reconocida por un adquirente en un negocio combinación; y  
(grano) contratos de garantía financiera emitidos —sin embargo, la garantía financiera contratos celebrados sin contraprestación cuando el deudor especificado es otra entidad dentro del grupo está dentro del alcance de la Sección 21 Provisiones y Contingencias (ver párrafo 21.1A).

### Ámbito de aplicación de la Parte I del Artículo 11

---

11.7

La Parte I del Artículo 11 se aplica a todos los instrumentos financieros que cumplan las condiciones del párrafo 11.8 excepto lo siguiente:

- (a) participaciones en subsidiarias y asociadas y acuerdos conjuntos que se contabilizan de acuerdo con la Sección 9 Consolidada y Separada Estados financieros, Sección 14 Inversiones en asociadas o Sección 15 Conjuntas Preparativos.
- (b) instrumentos financieros que cumplen la definición de instrumentos financieros propios de una entidad capital, incluido el componente de capital de los instrumentos financieros compuestos instrumentos emitidos por la entidad (ver Sección 22 Pasivos y Patrimonio).
- (do) arrendamientos, a los que se aplican la Sección 20 Arrendamientos o el párrafo 11.49(f). Sin embargo, Los requisitos de baja en cuentas de los párrafos 11.33 a 11.38 se aplican a la baja en cuentas por cobrar por arrendamiento reconocidas por un arrendador y arrendamiento cuentas por pagar reconocidas por un arrendatario, y los requisitos de deterioro en Los párrafos 11.21 a 11.26 se aplican a las cuentas por cobrar por arrendamiento reconocidas por un arrendador.
- (d) derechos y obligaciones de los empleadores en virtud de los planes de beneficios para empleados , a la que se aplica la Sección 28 Beneficios a los Empleados .
- (mi) instrumentos financieros, contratos y obligaciones en el marco de acuerdos basados en acciones transacciones de pago a las que se aplica la Sección 26 Pagos Basados en Acciones .
- (F) activos de reembolso que se contabilizan de conformidad con Artículo 21 (véase párrafo 21.9).

## FEBRERO 2025

- (grano) derechos y obligaciones en el ámbito de aplicación del artículo 23 Ingresos procedentes  
Contratos con Clientes que sean instrumentos financieros, excepto los comerciales  
cuentas por cobrar que cumplan las condiciones del párrafo 11.8(b).
- 11.7A Los requisitos de deterioro de los párrafos 11.21 a 11.26 se aplican a los contratos activos.

## Instrumentos financieros básicos

11.8 Una entidad contabilizará los siguientes instrumentos financieros como instrumentos financieros básicos: instrumentos financieros de conformidad con la Parte I de la Sección 11:

- (a) dinero en efectivo
- (b) un instrumento de deuda (como una cuenta, un pagaré o un préstamo por cobrar o pagadero) que cumpla las condiciones del párrafo 11.9 o párrafo 11.9ZA;
- (do) un compromiso de recibir un préstamo que:
- (i) no puede liquidarse en efectivo por neto; y
- (ii) cuando se ejecute el compromiso, se espera cumplir con los condiciones del párrafo 11.9.
- (d) una inversión en acciones preferentes no convertibles y no putables acciones ordinarias o acciones preferentes.

11.9 Un instrumento de deuda que cumpla todas las condiciones de (a)–(d) será contabilizados de conformidad con la Parte I de la Sección 11:

- (a) devuelve al tenedor (el prestamista/acreedor) evaluado en la moneda en en los que se denomina el instrumento de deuda son:
- (i) una cantidad fija;
- (ii) una tasa de rendimiento fija durante la vida del instrumento;
- (iii) un rendimiento variable que, a lo largo de la vida del instrumento, es igual a una única tasa de interés observable o cotizada referenciada (como el Promedio Indexado a un Día de la Libra Esterlina (SONIA)); o
- (iv) alguna combinación de dichas tasas fijas y variables, siempre que que tanto los tipos fijos como los variables son positivos (por ejemplo, un swap de tipos de interés con un tipo fijo positivo y negativo (la tasa variable no cumpliría este criterio).

Para los rendimientos de interés de tasa fija y variable, el interés se calcula mediante multiplicando la tasa para el período aplicable por el monto principal sobresaliente durante el período.

- (b) no existe ninguna disposición contractual que, por sus términos, pueda dar lugar a la el tenedor (el prestamista/acreedor) pierde el monto principal o cualquier interés atribuible al período actual o a períodos anteriores. El hecho de que una deuda El instrumento está subordinado a otros instrumentos de deuda y no es un Ejemplo de una cláusula contractual de este tipo. Una parte puede pagar o recibir

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

compensación razonable en caso de rescisión anticipada de un contrato y aún así cumplir esta condición.

- (do) Las disposiciones contractuales que permiten o requieren que el emisor (el prestatario) pague por adelantado un instrumento de deuda o que permiten o requieren que el tenedor (el prestamista/acreador) lo devuelva al emisor (es decir, que exija el reembolso) antes del vencimiento no son contingentes a eventos futuros salvo para proteger:
- (i) el tenedor contra un cambio en el riesgo crediticio del emisor o del instrumento (por ejemplo, incumplimientos, rebajas en la calificación crediticia o violaciones de los convenios de préstamo) o un cambio en el control del emisor; o
  - (ii) el tenedor o emisor frente a cambios en la legislación o impuestos pertinentes.
- (d) no existen cláusulas de devolución o reembolso condicionales, excepto la cláusula de devolución a tasa variable descrita en (a) y las cláusulas de prepago descritas en (c).

11.9ZA Un instrumento de deuda que no cumple todas las condiciones. No obstante, los apartados 11.9(a)–(d) se contabilizarán de conformidad con la Parte I de la Sección 11 si los términos contractuales del instrumento dan lugar en fechas específicas a flujos de efectivo que son únicamente pagos de capital e intereses sobre el monto de capital pendiente. Es poco probable que un instrumento de deuda con términos contractuales que introduzcan exposición a riesgos o volatilidad no relacionados (por ejemplo, cambios en los precios de las acciones o de las materias primas) cumpla con este requisito. A los efectos del requisito de este apartado, "intereses" incluye una compensación razonable por el valor temporal del dinero, el riesgo crediticio y otros riesgos y costos básicos de los préstamos (por ejemplo, el riesgo de liquidez, los costos administrativos asociados con la tenencia del instrumento y el margen de beneficio del prestamista) que sean compatibles con un acuerdo de préstamo básico.

11.9A Entre los ejemplos de instrumentos de deuda que normalmente satisfarían las condiciones del párrafo 11.9(a)(iv) se incluyen:

- (a) un préstamo bancario que tiene una tasa de interés fija durante un período inicial que luego vuelve a una tasa de interés variable cotizada u observable después de ese período; y
- (b) un préstamo bancario con intereses pagaderos a una tasa de interés variable cotizada u observable más una tasa fija durante la vida del préstamo, por ejemplo SONIA más 200 puntos básicos.

11.9B Un ejemplo de un instrumento de deuda que normalmente satisfaría las condiciones establecidas en el párrafo 11.9(b)–(c) sería un préstamo bancario que permite al prestatario terminar el acuerdo anticipadamente, aun cuando se le pueda exigir al prestatario que pague una multa para compensar al banco por los costos en que incurra por la terminación anticipada del acuerdo.

## FEBRERO 2025

- 11.10 Otros ejemplos de instrumentos financieros que normalmente cumplirían las condiciones del párrafo 11.9 son:
- (a) cuentas comerciales y pagarés por cobrar y pagar, y préstamos de bancos u otros terceros.
  - (b) cuentas por pagar en moneda extranjera. Sin embargo, cualquier cambio en la cuenta por pagar debido a una variación en el tipo de cambio se reconoce en resultados según lo requerido por el párrafo 30.10.
  - (do) préstamos a o desde subsidiarias o asociadas que vencen a la vista.
  - (d) un instrumento de deuda que se volvería inmediatamente exigible si el emisor incumple un pago de intereses o de capital (tal disposición no viola las condiciones del párrafo 11.9).
- 11.11 Los ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen las condiciones del párrafo 11.9 o 11.9ZA (y, por lo tanto, están dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11) incluyen:
- (a) una inversión en instrumentos de patrimonio de otra entidad distintos de acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias y preferentes no convertibles (véase el párrafo 11.8(d));
  - (b) un swap de tasa de interés que devuelve un flujo de efectivo positivo o negativo, o un compromiso a futuro para comprar un producto básico o un instrumento financiero que pueda liquidarse en efectivo y que, en el momento de la liquidación, podría tener un flujo de efectivo positivo o negativo, porque dichos swaps y forwards no cumplen la condición del párrafo 11.9(a);
  - (do) opciones y contratos a plazo, porque los rendimientos para el tenedor no son fijos y no se cumple la condición del párrafo 11.9(a); y
  - (d) inversiones en deuda convertible, porque el rendimiento para el tenedor puede variar con el precio de las acciones del emisor en lugar de sólo con las tasas de interés del mercado.
- 11.11A Una entidad no deberá reevaluar la clasificación de un instrumento financiero después del reconocimiento inicial.

## Reconocimiento inicial de activos y pasivos financieros

---

- 11.12 Una entidad reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero sólo cuando la entidad se convierta en parte de las disposiciones contractuales del instrumento.

## Medición inicial

---

- 11.13 Cuando se reconoce inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá al precio de la transacción (incluidos los costos de transacción excepto en la medición inicial de activos y pasivos financieros que se posteriormente medidos al valor razonable con cambios en resultados) a menos que:
- (a) el activo financiero es una cuenta por cobrar comercial (véase el párrafo 11.13A); o

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (b) el acuerdo constituye, en efecto, una transacción de financiación para la entidad (para un pasivo financiero) o para la contraparte (para un activo financiero) del acuerdo (véase el párrafo 11.13B).
- 11.13A Una cuenta por cobrar comercial se reconocerá inicialmente por el importe determinado mediante la aplicación de la Sección 23, a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación y la entidad no aplique la opción del párrafo 23.38. Para tales acuerdos, la entidad medirá la cuenta por cobrar comercial de acuerdo con el párrafo 11.13B.
- 11.13B Un acuerdo constituye una transacción de financiación si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales, por ejemplo, proporcionando crédito sin intereses a un comprador por la venta de bienes, o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado, por ejemplo, un préstamo sin intereses o con una tasa de interés inferior a la del mercado concedido a un empleado. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el activo financiero o el pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar, según se determine en el reconocimiento inicial.

Ejemplos: activos financieros

- 1 En el caso de un préstamo a largo plazo otorgado a otra entidad, se reconoce una cuenta por cobrar al valor actual del efectivo por cobrar (incluidos los pagos de intereses y el reembolso del capital) de esa entidad.
- 2 En el caso de bienes vendidos a un cliente a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por cobrar por el importe determinado mediante la aplicación de la Sección 23, que normalmente es el precio de la factura.
- 3 En el caso de un artículo vendido a un cliente con un crédito sin intereses a dos años, se reconoce una cuenta por cobrar al valor actual de la cuenta por cobrar en efectivo descontada utilizando la tasa de interés vigente en el mercado para una cuenta por cobrar similar. El precio actual de venta en efectivo normalmente se aproximará al valor actual de la cuenta por cobrar en efectivo descontada a la tasa de mercado adecuada.
- 4 En el caso de una compra en efectivo de acciones ordinarias de otra entidad, la inversión se reconoce por el monto de efectivo pagado para adquirir las acciones.

Ejemplos: pasivos financieros

- 1 En el caso de un préstamo recibido de un banco, se reconoce inicialmente una cuenta por pagar al valor actual del efectivo a pagar al banco (por ejemplo, incluidos los pagos de intereses y el reembolso del capital).
- 2 En el caso de bienes adquiridos a un proveedor a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por pagar por el importe no descontado adeudado al proveedor, que normalmente es el precio de la factura.

FEBRERO 2025

## Medición posterior

---

11.14 Al final de cada período sobre el que se informa, una entidad medirá los instrumentos financieros de la siguiente manera, sin ninguna deducción por los costos de transacción en que la entidad pueda incurrir en la venta u otra disposición:

- (a) Los instrumentos de deuda que cumplan las condiciones del párrafo 11.8(b) se medirán al coste amortizado utilizando el método de interés efectivo.  
Los párrafos 11.15 a 11.20 proporcionan orientación sobre la determinación del coste amortizado utilizando el método de interés efectivo. Los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán a el importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir (es decir, neto de deterioro; véanse los párrafos 11.21 a 11.26) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación (véanse los párrafos 11.13 y 11.13B). Las cuentas por cobrar comerciales que se clasifiquen como activos corrientes se medirán al importe no descontado.  
importe del efectivo u otra contraprestación que se espera recibir (es decir, neto de deterioro) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación y la entidad no aplique la opción del párrafo 23.38.
- (b) compromisos de recibir un préstamo que cumplan las condiciones en el párrafo 11.8(c) se medirá al costo (que a veces es cero) menos el deterioro.
- (do) Las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias o preferentes no convertibles se medirán de la siguiente manera (la Sección 12 proporciona orientación sobre el valor razonable):
- (i) si las acciones se negocian públicamente o su valor razonable puede medirse de otra manera de manera confiable sin costo o esfuerzo indebido, la inversión se medirá al valor razonable y los cambios en el valor razonable se reconocerán en ganancias o pérdidas; y
- (ii) Todas las demás inversiones de este tipo se medirán al costo menos discapacidad.

Se debe evaluar el deterioro o la incobrabilidad de los activos financieros en los apartados (a), (b) y (c) (ii). Los párrafos 11.21 a 11.26 brindan orientación al respecto.

11.14A Los dividendos se reconocen en resultados sólo cuando:

- (a) se establece el derecho de la entidad a recibir el pago;
- (b) es probable que los beneficios económicos asociados con el dividendo fluyan a la entidad; y
- (do) El importe del dividendo puede medirse de forma fiable.

## Método de costo amortizado e interés efectivo

11.15 El coste amortizado de un activo financiero o pasivo financiero en cada fecha de presentación es el neto de los siguientes importes:

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (a) el importe por el cual se mide el activo financiero o el pasivo financiero en el reconocimiento inicial;
- (b) menos cualquier reembolso del capital;
- (do) más o menos la amortización acumulada utilizando el método de interés efectivo de cualquier diferencia entre el importe en el reconocimiento inicial y el importe en el vencimiento;
- (d) menos, en el caso de un activo financiero, cualquier reducción (directa o mediante el uso de una cuenta de provisión) por deterioro o incobrabilidad.

Los activos financieros y pasivos financieros que no tienen una tasa de interés establecida, que no se relacionan con un acuerdo que constituye una transacción de financiamiento y que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se miden inicialmente a un importe no descontado de acuerdo con el párrafo 11.13.

En consecuencia, el apartado c) no se les aplica.

11.16 El método del tipo de interés efectivo es un método para calcular el coste amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero (o un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y para asignar los ingresos o gastos por intereses a lo largo del periodo relevante. El tipo de interés efectivo es el tipo que descuenta exactamente los pagos o cobros futuros estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o, cuando sea apropiado, un periodo más corto, al importe en libros del activo financiero o pasivo financiero. El tipo de interés efectivo 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 tipo de interés efectivo:

- (a) el costo amortizado de un activo (pasivo) financiero es el valor actual de los ingresos (pagos) de efectivo futuros descontados a la tasa de interés efectiva; y
- (b) El gasto (ingreso) por intereses en un período es igual al importe en libros del pasivo (activo) financiero al comienzo de un período multiplicado por la tasa de interés efectiva para el período.

11.17 Al calcular la tasa de interés efectiva, una entidad deberá estimar los flujos de efectivo considerando todos los términos contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, opciones de prepago, de compra y similares) y las pérdidas crediticias conocidas que se han incurrido, pero no deberá considerar posibles pérdidas crediticias futuras aún no incurridas.

11.18 Al calcular la tasa de interés efectiva, una entidad amortizará cualquier comisión relacionada, cargos financieros pagados o recibidos (tales como "puntos"), costos de transacción y otras primas o descuentos a lo largo de la vida esperada del instrumento, excepto en los casos siguientes. La entidad utilizará un período más corto si ese es el período al que se relacionan las comisiones, cargos financieros pagados o recibidos, costos de transacción, primas o descuentos. Este será el caso cuando la variable a la que se relacionan las comisiones, cargos financieros pagados o recibidos, costos de transacción, primas o descuentos se vuelva a fijar a tasas de mercado antes del vencimiento esperado del instrumento.

## FEBRERO 2025

el instrumento. En tal caso, el período de amortización adecuado es el período hasta la próxima fecha de reajuste de precios.

11.19 Para los activos financieros a tipo de interés variable y los pasivos financieros a tipo de interés variable, los pagos periódicos La reestimación de los flujos de efectivo para reflejar los cambios en las tasas de interés del mercado altera el tipo de interés efectivo. Si un activo financiero a tipo de interés variable o un activo a tipo de interés variable El pasivo financiero se reconoce inicialmente por un importe igual al principal. por cobrar o por pagar al vencimiento, reestimando los pagos de intereses futuros normalmente no tiene un efecto significativo en el importe en libros del activo o responsabilidad.

11.20 Si una entidad revisa sus estimaciones de pagos o cobros, deberá ajustarlas el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero (o grupo de ellos) instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo reales y estimados revisados. La entidad deberá recalcular el importe en libros calculando el valor actual. de los flujos de efectivo futuros estimados al valor efectivo original del instrumento financiero tasa de interés. La entidad reconocerá el ajuste como ingreso o gasto en ganancias o pérdidas en la fecha de la revisión.

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

El 1 de enero de 20X0, una entidad adquiere un bono por 900 u.m., incurriendo costos de transacción de CU50.(a) Se cobrarán intereses de CU40 anualmente, en atrasos, durante los próximos cinco años (31 de diciembre de 20X0–31 de diciembre de 20X4). El bono tiene un reembolso obligatorio de CU1100 el 31 de diciembre de 20X4.

| Año  | Que lleva<br>cantidad en<br>comienzo de<br>período<br>UC | Interés<br>ingresos en<br>6,9584%*<br>UC | Entrada de efectivo<br>UC | Que lleva<br>cantidad en<br>fin del periodo<br>UC |
|------|--|--|---------------------------|---|
| 20X0 | 950,00   | 66,11                                    | (40,00)                   | 976,11  |
| 20X1 | 976,11   | 67,92                                    | (40,00)                   | 1.004,03  |
| 20X2 | 1.004,03   | 69,86                                    | (40,00)                   | 1.033,89  |
| 20X3 | 1.033,89   | 71,94                                    | (40,00)                   | 1.065,83  |
| 20X4 | 1.065,83   | 74,17                                    | (40,00)                   | 1.100,00  |
|      |  |  | (1,100.00)                | —   |

\* La tasa de interés efectiva del 6,9584 por ciento es la tasa que descuenta el Flujos de efectivo esperados del bono respecto del importe en libros inicial:

$$40 \div (1,069584)^1 + 40 \div (1,069584)^2 + 40 \div (1,069584)^3 + 40 \div (1,069584)^4 + 1.140 \div (1,069584)^5 = 950$$

(a) En esta publicación, los artículos monetarios se denominan en "unidades monetarias" (UM).

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

**Deterioro del valor de los activos financieros valorados al coste o al coste amortizado**

**Reconocimiento**

11.21 Al final de cada ejercicio, la entidad evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de los activos financieros que se midan al coste o al coste amortizado. Si existe evidencia objetiva de deterioro, la entidad reconocerá una pérdida por deterioro en resultados inmediatamente.

11.22 La evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de activos está deteriorado incluye datos observables que lleguen a conocimiento del tenedor del activo sobre los siguientes eventos de pérdida:

- (a) dificultad financiera significativa del emisor o del obligado;
- (b) un incumplimiento de contrato, como un impago o demora en el pago de intereses o de capital;
- (do) el acreedor, por razones económicas o jurídicas relacionadas con la dificultad financiera del deudor, conceder a éste una concesión que de otro modo no consideraría;
- (d) se ha vuelto probable que el deudor entre en quiebra u otra reorganización financiera; o
- (mi) datos observables que indican que ha habido una disminución medible en los flujos de efectivo futuros estimados de un grupo de activos financieros desde el reconocimiento inicial de esos activos, aun cuando la disminución aún no pueda identificarse con los activos financieros individuales del grupo, tales como condiciones económicas nacionales o locales adversas o cambios adversos en las condiciones de la industria.

11.23 Otros factores también pueden ser evidencia de deterioro, incluyendo cambios significativos con efecto adverso que hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opera el deudor o emisor.

11.24 Una entidad deberá evaluar individualmente los siguientes activos financieros para determinar si presentan deterioro del valor:

- (a) todos los instrumentos de patrimonio independientemente de su importancia; y
- (b) otros activos financieros que sean individualmente significativos.

Una entidad deberá evaluar otros activos financieros por deterioro, ya sea individualmente o agrupados sobre la base de características de riesgo crediticio similares.

**Medición**

11.25 Una entidad medirá una pérdida por deterioro en los siguientes activos financieros medidos al coste o al coste amortizado de la siguiente manera:

## FEBRERO 2025

- (a) para un activo financiero medido al coste amortizado de acuerdo con párrafo 11.14(a), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor actual de los flujos de efectivo estimados descontados a la tasa de interés efectiva original del activo. Si un activo financiero de este tipo tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro es la tasa de interés efectiva actual determinada según el contrato.
- (b) para un activo financiero medido al costo menos deterioro de acuerdo con los párrafos 11.14(b) y 11.14(c)(ii), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente será una aproximación) del importe (que podría ser cero) que la entidad recibiría por el activo si se vendiera en la fecha de presentación.

## Inversión

- 11.26 Si, en un período posterior, el importe de una pérdida por deterioro disminuye y la disminución puede relacionarse objetivamente con un evento ocurrido después de que se reconoció el deterioro (como una mejora en la calificación crediticia del deudor), la entidad revertirá la pérdida por deterioro previamente reconocida, ya sea directamente o ajustando una cuenta de corrección valorativa. La reversión no dará como resultado un importe en libros del activo financiero (neto de cualquier cuenta de corrección valorativa) que exceda el importe en libros que habría sido si el deterioro no se hubiera reconocido previamente. La entidad reconocerá el importe de la reversión en resultados inmediatamente.

11.27 [Eliminado]

11.28 [Eliminado]

11.29 [Eliminado]

11.30 [Eliminado]

11.31 [Eliminado]

11.32 [Eliminado]

## Baja de un activo financiero

- 11.33 Una entidad dará de baja un activo financiero únicamente cuando:
- (a) los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero expiran o se liquidan;
- (b) la entidad transfiere a otra parte sustancialmente todos los riesgos y beneficios derivados de la propiedad del activo financiero; o
- (do) la entidad, a pesar de haber retenido algunos riesgos y beneficios significativos de la propiedad, ha transferido el control del activo a otra parte y la otra parte tiene la capacidad práctica de vender el activo en su totalidad a un tercero no relacionado y puede ejercer esa capacidad unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales a la transferencia—en este caso, la entidad deberá:

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (i) dar de baja el activo; y
- (ii) reconocer por separado todos los derechos y obligaciones retenidos o creados en la transferencia.

El importe en libros del activo transferido se distribuirá entre los derechos u obligaciones retenidos y los transferidos sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la transferencia. Los derechos y obligaciones de nueva creación se medirán a sus valores razonables en esa fecha. Cualquier diferencia entre la contraprestación recibida y los importes reconocidos y dados de baja de acuerdo con este párrafo se reconocerá en el resultado del ejercicio en que se produzca la transferencia.

11.34 Si una transferencia no da lugar a una baja en cuentas porque la entidad ha retenido importantes riesgos y beneficios de la propiedad del activo transferido, la entidad continuará reconociendo el activo transferido en su totalidad y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida. El activo y el pasivo no se compensarán. En periodos posteriores, la entidad reconocerá cualquier ingreso sobre el activo transferido y cualquier gasto incurrido sobre el pasivo financiero.

11.35 Si un cedente proporciona una garantía no monetaria (como instrumentos de deuda o de capital) al cesionario, la contabilización de la garantía por parte del cedente y del cesionario depende de si el cesionario tiene derecho a vender o volver a pignorar la garantía y de si el cedente ha incurrido en mora.

El cedente y el cesionario contabilizarán la garantía de la siguiente manera:

- (a) si el cesionario tiene derecho por contrato o costumbre a vender o volver a pignorar la garantía, el cedente deberá reclasificar ese activo en su estado de situación financiera (por ejemplo, como activo prestado, instrumentos de patrimonio pignorados o cuentas por cobrar por recompra) por separado de otros activos;
- (b) si el cesionario vende la garantía prendaria que le ha sido pignorada, reconocerá el producto de la venta y un pasivo medido a valor razonable por su obligación de devolver la garantía;
- (do) Si el cedente incumple los términos del contrato y no es ya no tiene derecho a rescatar la garantía, deberá darla de baja y el cesionario deberá reconocer la garantía como su activo inicialmente medido a valor razonable o, si ya ha vendido la garantía, dará de baja su obligación de devolverla; y
- (d) salvo lo dispuesto en (c), el cedente continuará manteniendo la garantía como su activo y el cesionario no reconocerá la garantía como un activo.

## FEBRERO 2025

## Ejemplo: transferencia que califica para la baja en cuentas

Una entidad vende un grupo de sus cuentas por cobrar a un banco por un valor inferior a su valor nominal. La entidad continúa gestionando los cobros de los deudores en nombre del banco, incluido el envío de estados de cuenta mensuales, y el banco paga a la entidad una comisión a tipo de mercado por el servicio de las cuentas por cobrar. La entidad está obligada a remitir con prontitud al banco todos y cada uno de los importes cobrados, pero no tiene ninguna obligación con el banco por el pago lento o la falta de pago de los deudores. En este caso, la entidad ha transferido al banco sustancialmente todos los riesgos y beneficios de la propiedad de las cuentas por cobrar. En consecuencia, elimina las cuentas por cobrar de su estado de situación financiera (es decir, las da de baja) y no muestra ningún pasivo con respecto a los ingresos recibidos del banco. La entidad reconoce una pérdida calculada como la diferencia entre el importe en libros de las cuentas por cobrar en el momento de la venta y los ingresos recibidos del banco. La entidad reconoce un pasivo en la medida en que ha cobrado fondos de los deudores pero aún no los ha remitido al banco.

## Ejemplo: transferencia que no califica para la baja en cuentas

Los hechos son los mismos que en el ejemplo anterior, excepto que la entidad ha acordado recomprar al banco las cuentas por cobrar en las que el deudor esté en mora en el pago del capital o de los intereses durante más de 120 días. En este caso, la entidad ha retenido el riesgo de demora en el pago o de impago por parte de los deudores, un riesgo significativo con respecto a las cuentas por cobrar. En consecuencia, la entidad no trata las cuentas por cobrar como si hubieran sido vendidas al banco y no las da de baja. En cambio, trata los ingresos del banco como un préstamo garantizado por las cuentas por cobrar. La entidad continúa reconociendo las cuentas por cobrar como un activo hasta que se cobren o se den de baja como incobrables.

## Baja de un pasivo financiero

- 11.36 Una entidad deberá dar de baja un pasivo financiero (o una parte de un pasivo financiero) sólo cuando éste se extinga, es decir, cuando la obligación especificada en el contrato se cumpla, se cancele o expire.
- 11.37 Si un prestatario y un prestamista existentes intercambian instrumentos financieros con condiciones sustancialmente diferentes, las entidades contabilizarán la transacción como una extinción del pasivo financiero original y el reconocimiento de un nuevo pasivo financiero. De manera similar, una entidad contabilizará una modificación sustancial de las condiciones de un pasivo financiero existente o de una parte del mismo (ya sea atribuible o no a la dificultad financiera del deudor) como una extinción del pasivo financiero original y el reconocimiento de un nuevo pasivo financiero.
- 11.38 La entidad reconocerá en resultados cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o parte de un pasivo financiero) extinguido o transferido a otra parte y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo no monetario transferido o pasivo asumido.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Divulgaciones

- 11.39 Las siguientes revelaciones hacen referencia a las revelaciones correspondientes a los pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados. Las entidades que solo tienen instrumentos financieros básicos (y, por lo tanto, no aplican la Parte II de la Sección 11) no tendrán ningún pasivo financiero medido al valor razonable con cambios en resultados y, por lo tanto, no necesitarán proporcionar dichas revelaciones.

## Divulgación de políticas contables para instrumentos financieros

- 11.40 De acuerdo con el párrafo 8.5, una entidad debe revelar información significativa sobre políticas contables. Se espera que la información sobre la base (o bases) de medición de los instrumentos financieros utilizados en la preparación de los estados financieros sea información significativa sobre políticas contables.

## Estado de situación financiera: categorías de activos financieros y pasivos financieros

- 11.41 Una entidad deberá revelar los importes en libros de cada una de las siguientes categorías de activos financieros y pasivos financieros en la fecha de presentación, en total, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas:
- (a) activos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados (párrafo 11.14(c)(i) y párrafo 11.54);
  - (b) activos financieros que son instrumentos de deuda medidos al costo amortizado (párrafo 11.14(a));
  - (do) activos financieros que sean instrumentos de patrimonio medidos al coste menos deterioro (párrafo 11.14(c)(ii) y párrafo 11.54);
  - (d) pasivos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados (párrafo 11.54);
  - (mi) pasivos financieros medidos al coste amortizado (párrafo 11.14(a)); y
  - (F) compromisos de préstamo medidos al costo menos deterioro (párrafo 11.14(b)).
- 11.42 Una entidad debe revelar información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la importancia de los instrumentos financieros para su situación financiera y su desempeño. Por ejemplo, en el caso de la deuda a largo plazo, dicha información normalmente incluiría los términos y condiciones del instrumento de deuda (como la tasa de interés, el vencimiento, el cronograma de pago y las restricciones que el instrumento de deuda impone a la entidad).
- 11.43 Una entidad deberá revelar un análisis de la antigüedad, con referencia a la fecha de vencimiento, de las cuentas por cobrar comerciales y otros activos financieros medidos al costo amortizado al fecha del informe, mostrando por separado:

## FEBRERO 2025

- (a) el coste amortizado de los activos financieros antes de realizar ajustes por cualquier reducción (directa o mediante el uso de una cuenta de provisión) por deterioro o incobrabilidad (véase el párrafo 11.15(d)); y
- (b) cualquier reducción (directa o mediante el uso de una cuenta de provisión) por deterioro o incobrabilidad (véase el párrafo 11.15(d)).
- 11.43A Una entidad deberá revelar un análisis de vencimientos de los pasivos financieros por categoría (véase el párrafo 11.41(d)–(e)). El análisis de vencimientos incluirá los vencimientos restantes contractuales. Los importes contractuales revelados en el vencimiento El análisis son los flujos de efectivo contractuales no descontados.
- 11.43B Al preparar la información a revelar en los párrafos 11.43 a 11.43A, una entidad utilizará franjas horarias que considere más útiles. Por ejemplo, para párrafo 11.43 las franjas horarias podrían ser:
- (a) a más tardar un mes;
- (b) más tarde de un mes y no más tarde de tres meses;
- (do) más tarde de tres meses y no más tarde de un año;
- (d) más tarde de un año y no más tarde de cinco años; y
- (mi) más tarde de cinco años.
- 11.44 Si ya no se dispone de una medida fiable del valor razonable, o no se dispone de ella sin costo o esfuerzo indebido cuando se prevé tal exención, para cualquier instrumentos financieros que de otro modo se requeriría medir a valor razonable valor a través de resultados de acuerdo con esta Norma, la entidad deberá revelar ese hecho, el importe en libros de esos instrumentos financieros y, si Se ha utilizado una exención por costos o esfuerzos indebidos, las razones por las que se ha utilizado una exención fiable La medición del valor razonable implicaría un coste o esfuerzo indebido.

### Activos financieros transferidos que no califican para Desreconocimiento

- 11.45 Si una entidad ha transferido activos financieros a otra parte en una transacción que no califica para la baja en cuentas (véanse los párrafos 11.33 a 11.35), La entidad deberá revelar lo siguiente para cada clase de dichos activos financieros:
- (a) la naturaleza de los activos;
- (b) la naturaleza de los riesgos y beneficios de la propiedad a los que está expuesta la entidad permanece expuesto; y
- (do) los importes en libros de los activos y de los pasivos asociados que La entidad continúa reconociendo.

### Colateral

- 11.46 Cuando una entidad ha pignorado activos financieros como garantía de pasivos o pasivos contingentes, deberá revelar lo siguiente:
- (a) el importe en libros de los activos financieros pignorados como garantía; y
- (b) los términos y condiciones relativos a su prenda.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

**Incumplimiento y morosidad en préstamos a pagar**

11.47

Para los préstamos por pagar reconocidos en la fecha de presentación de informes para los cuales existe un incumplimiento de términos o un incumplimiento de capital, intereses, fondo de amortización o términos de redención que no se hayan remediado a la fecha de presentación, una entidad deberá revelar la siguiente:

- (a) detalles de dicha infracción o incumplimiento;
- (b) el importe en libros de los préstamos relacionados a pagar en la fecha del informe;  
y
- (do) si se subsanó el incumplimiento o la mora, o los términos de los préstamos  
Se renegociaron las cuentas por pagar antes de que se presentaran los estados financieros.  
autorizado para su emisión.

**Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas**

11.48

Una entidad deberá revelar los siguientes elementos de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas:

- (a) ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, incluidos los cambios en el valor razonable, reconocido en:
  - (i) activos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados;
  - (ii) Pasivos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados o pérdida;
  - (iii) activos financieros medidos al coste amortizado; y
  - (iv) Pasivos financieros medidos al coste amortizado.
- (b) ingresos totales por intereses y gastos totales por intereses (calculados utilizando el método de interés efectivo) para activos financieros o pasivos financieros que no se midan a valor razonable con cambios en resultados; y
- (do) el importe de cualquier pérdida por deterioro para cada clase de activo financiero.

## FEBRERO 2025

## Parte II del Artículo 11

Otras cuestiones relacionadas con los instrumentos financieros

## Ámbito de aplicación de la Parte II del Artículo 11

- 
- 11.49 La Parte II del Artículo 11 se aplica a todos los instrumentos financieros excepto los siguientes:
- (a) los contemplados en la Parte I del Artículo 11.
  - (b) Inversiones en subsidiarias y asociadas y acuerdos conjuntos que se contabilizan de conformidad con la Sección 9 Consolidada y Estados Financieros Separados, Sección 14 Inversiones en Asociadas o Artículo 15 Acuerdos conjuntos.
  - (do) derechos y obligaciones de los empleadores en virtud de los planes de beneficios para empleados (ver Sección 28 Beneficios a los Empleados).
  - (d) derechos en virtud de contratos de seguro a menos que el contrato de seguro pueda resultar en una pérdida para cualquiera de las partes como resultado de los términos contractuales que son no relacionado con:
    - (i) cambios en el riesgo asegurado;
    - (ii) cambios en los tipos de cambio; o
    - (iii) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.
  - (mi) instrumentos financieros que cumplen la definición de instrumentos financieros propios de una entidad capital, incluido el componente de capital de los instrumentos financieros compuestos instrumentos emitidos por la entidad (ver Sección 22 Pasivos y Patrimonio).
  - (F) arrendamientos dentro del ámbito de aplicación de la Sección 20 Arrendamientos. En consecuencia, la Parte II de La sección 11 se aplica a los arrendamientos que podrían resultar en una pérdida para el arrendador o el arrendatario como resultado de términos contractuales que no estén relacionados con:
    - (i) cambios en el precio del activo arrendado;
    - (ii) variaciones en los tipos de cambio;
    - (iii) cambios en los pagos de arrendamiento basados en tasas de interés variables del mercado tarifas; o
    - (iv) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.
  - (gano) Los requisitos de medición no se aplican a los contratos de contraprestación contingente en una combinación de negocios (véase la Sección 19 Combinaciones de negocios y fondo de comercio) cuyo valor razonable no puede medirse de forma fiable y sin costes ni esfuerzos excesivos en la fecha de adquisición (véase párrafo 19.27).
  - (o) instrumentos financieros, contratos y obligaciones en el marco de acuerdos basados en acciones transacciones de pago a las que se aplica la Sección 26 Pagos Basados en Acciones .
  - (i) activos de reembolso que se contabilizan de conformidad con Artículo 21 Disposiciones y Contingencias (ver párrafo 21.9).

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (j) derechos y obligaciones en el ámbito de aplicación del artículo 23 Ingresos procedentes Contratos con Clientes que sean instrumentos financieros, excepto las cuentas por cobrar comerciales que no se contabilicen de acuerdo con la Parte I de Artículo 11.
- (k) contratos de garantía financiera emitidos sin contraprestación cuando el deudor especificado es otra entidad dentro del grupo (véase el párrafo 21.1A). La Parte II del Artículo 11 se aplica a otros contratos de garantía financiera emitidos.

11.50 La mayoría de los contratos de compra o venta de un elemento no financiero, como un producto básico, un inventario o una propiedad, planta y equipo, están excluidos de esta sección porque no son instrumentos financieros. Sin embargo, la Parte II de la Sección 11 se aplica a todos los contratos que imponen riesgos al comprador o al vendedor que no son típicos de los contratos de compra o venta de elementos no financieros. Por ejemplo, la Parte II de la Sección 11 se aplica a los contratos que podrían resultar en una pérdida para el comprador o el vendedor como resultado de términos contractuales que no están relacionados con cambios en el precio del elemento no financiero, cambios en los tipos de cambio o un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.

11.51 Además de los contratos descritos en el párrafo 11.50, la Parte II de la Sección 11 se aplica a los contratos para comprar o vender elementos no financieros si el contrato puede liquidarse neto en efectivo u otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros como si los contratos fueran instrumentos financieros, con la siguiente excepción: los contratos que se celebraron y continúan manteniéndose con el propósito de recibir o entregar un elemento no financiero de acuerdo con los requisitos de compra, venta o uso esperados de la entidad no son instrumentos financieros para los fines de la Sección 11.

## Reconocimiento inicial de activos y pasivos financieros

---

11.52 Una entidad reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero sólo cuando la entidad se convierta en parte de las disposiciones contractuales del instrumento.

## Medición inicial

---

11.53 Cuando se reconoce inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá a su valor razonable, que normalmente es el precio de la transacción.

## Medición posterior

---

11.54 Al final de cada período sobre el que se informa, una entidad medirá todos los instrumentos financieros dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11 al valor razonable y reconocerá los cambios en el valor razonable en resultados, excepto en los siguientes casos:

- (a) algunos cambios en el valor razonable de los instrumentos de cobertura en una relación de cobertura designada deben reconocerse en otro resultado integral según el párrafo 11.69; y

## FEBRERO 2025

- (b) los instrumentos de patrimonio que no se negocian públicamente y cuyo valor razonable no puede medirse de otra manera de forma fiable sin un coste o esfuerzo indebido y los contratos vinculados a dichos instrumentos que, de ejercerse, darán lugar a la entrega de dichos instrumentos, se medirán al coste menos el deterioro.

11.55 Los dividendos se reconocen en resultados sólo cuando:

- (a) se establece el derecho de la entidad a recibir el pago;
- (b) es probable que los beneficios económicos asociados con el dividendo fluyan a la entidad; y

(do) El importe del dividendo puede medirse de forma fiable.

11.56 Si ya no se dispone de una medida fiable del valor razonable sin un coste o esfuerzo excesivo para un instrumento de patrimonio, o un contrato vinculado a dicho instrumento que, en caso de ejercerse, dé lugar a la entrega de dichos instrumentos, que no se negocia públicamente pero se mide al valor razonable con cambios en resultados, su valor razonable en la última fecha en que el instrumento era medible de forma fiable sin un coste o esfuerzo excesivo se trata como el coste del instrumento. La entidad medirá el instrumento a este importe de coste menos el deterioro hasta que pueda determinar una medida fiable del valor razonable sin un coste o esfuerzo excesivo.

### Valor justo

---

11.57 Una entidad aplicará la guía sobre valor razonable de la Sección 12 a las mediciones del valor razonable de acuerdo con la Sección 11.

11.58 El valor razonable de un pasivo financiero que vence en el momento del pago no es menor que el importe a pagar en el momento del pago, descontado desde la primera fecha en que podría exigirse el pago de dicho importe.

### Deterioro del valor de los activos financieros valorados al coste o al coste amortizado

---

11.59 Una entidad aplicará las directrices sobre deterioro de los párrafos 11.21 a 11.26 a los activos financieros medidos al costo menos deterioro de acuerdo con la Parte II de la Sección 11.

### Baja de un activo financiero o pasivo financiero

---

11.60 Una entidad aplicará los requisitos de desreconocimiento de los párrafos 11.33 a 11.38 a los activos financieros y pasivos financieros a los que se aplica la Sección 11.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Contabilidad de cobertura

- 11.61 Si se cumplen determinados criterios, una entidad puede designar una relación de cobertura entre un instrumento de cobertura y una partida cubierta de forma que cumpla los requisitos para la contabilidad de cobertura. La contabilidad de cobertura permite que la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura y de la partida cubierta se reconozcan en resultados al mismo tiempo.
- 11.62 Para calificar para la contabilidad de cobertura, una entidad deberá cumplir con todas las condiciones siguientes:
- (a) la entidad designa y documenta la relación de cobertura de modo que el riesgo que se cubre, el elemento cubierto y el instrumento de cobertura estén claramente identificados y el riesgo en el elemento cubierto sea el riesgo que se cubre con el instrumento de cobertura.
  - (b) El riesgo cubierto es uno de los riesgos especificados en el párrafo 11.63.
  - (do) El instrumento de cobertura es el especificado en el párrafo 11.64.
  - (d) La entidad espera que el instrumento de cobertura sea altamente eficaz para compensar el riesgo cubierto designado. La eficacia de una cobertura es el grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que son atribuibles al riesgo cubierto se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.
- 11.63 Esta Norma permite la contabilidad de cobertura únicamente para los siguientes riesgos:
- (a) riesgo de tipo de interés de un instrumento de deuda medido al coste amortizado;
  - (b) riesgo cambiario o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;
  - (do) riesgo de precio de un producto básico que una entidad posee o en un compromiso firme o transacción prevista altamente probable para comprar o vender un producto básico; y
  - (d) riesgo cambiario en una inversión neta en una operación en el extranjero.
- El riesgo cambiario de un instrumento de deuda medido al costo amortizado no está en la lista porque la contabilidad de cobertura no tendría ningún efecto significativo en los estados financieros. Las cuentas básicas, los pagarés y los préstamos por cobrar y por pagar se miden normalmente al costo amortizado (véase el párrafo 11.5(d)). Esto incluiría las cuentas por pagar denominadas en moneda extranjera. El párrafo 30.10 requiere que cualquier cambio en el importe en libros de la cuenta por pagar debido a un cambio en el tipo de cambio se reconozca en resultados. En consecuencia, tanto el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura (el swap de divisas cruzadas) como el cambio en el importe en libros de la cuenta por pagar relacionado con el cambio en el tipo de cambio se reconocerían en resultados y deberían compensarse entre sí, excepto en la medida de la diferencia entre el tipo de cambio al contado (al que se mide el pasivo) y el tipo de cambio a plazo (al que se mide el swap).

## FEBRERO 2025

- 11.64 Esta Norma permite la contabilidad de coberturas únicamente si el instrumento de cobertura tiene todos los términos y condiciones siguientes:
- (a) es un swap de tasa de interés, un swap de moneda extranjera, un swap de moneda extranjera contrato de cambio a plazo o contrato de cambio a plazo de materias primas que se espera que sea altamente eficaz para compensar un riesgo identificado en párrafo 11.63 que se designa como riesgo cubierto;
  - (b) involucra a una parte externa a la entidad que informa (es decir, externa a la grupo o entidad individual sobre la que se informa);
  - (do) Su importe nominal es igual al importe designado del principal o el importe nominal del elemento cubierto;
  - (d) tiene una fecha de vencimiento especificada no posterior a:
    - (i) el vencimiento del instrumento financiero que se cubre;
    - (ii) la liquidación esperada de la compra o venta de la materia prima comprometida; o
    - (iii) la ocurrencia del pronóstico altamente probable de moneda extranjera o transacción de materias primas que se está cubriendo.
  - (mi) No tiene prestaciones de prepago, terminación anticipada ni prórroga.

**Cobertura del riesgo de tipo de interés fijo de una entidad financiera reconocida  
riesgo de precio de un instrumento o producto básico mantenido**

- 11.65 Si se cumplen las condiciones del párrafo 11.62 y el riesgo cubierto es el exposición a un riesgo de tipo de interés fijo de un instrumento de deuda medido a costo amortizado o el riesgo del precio de un producto básico que posee, el La entidad deberá:
- (a) reconocer el instrumento de cobertura como un activo o pasivo y el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura en resultados; y
  - (b) reconocer el cambio en el valor razonable del elemento cubierto relacionado con el riesgo cubierto en resultados y como un ajuste al valor contable importe del elemento cubierto.
- 11.66 Si el riesgo cubierto es el riesgo de tipo de interés fijo de un instrumento de deuda medido al coste amortizado, la entidad reconocerá las liquidaciones periódicas netas en efectivo sobre el swap de tipos de interés que es el instrumento de cobertura en resultados en el período en el cual se devengan las liquidaciones netas.
- 11.67 La entidad deberá interrumpir la contabilidad de cobertura especificada en párrafo 11.65 si:
- (a) el instrumento de cobertura vence o se vende o se termina;
  - (b) La cobertura ya no cumple las condiciones para la contabilidad de cobertura especificado en el párrafo 11.62; o
  - (do) La entidad revoca la designación.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 11.68 Si se interrumpe la contabilidad de cobertura y el elemento cubierto es un activo o pasivo contabilizado al costo amortizado que no ha sido dado de baja, cualquier ganancia o pérdida reconocida como ajuste al importe en libros del elemento cubierto se amortiza en ganancias o pérdidas utilizando el método de interés efectivo durante la vida restante del elemento cubierto.

**Cobertura del riesgo de tipo de interés variable de un instrumento financiero reconocido, riesgo cambiario o riesgo de precio de materias primas en un compromiso firme o transacción prevista altamente probable o una inversión neta en una operación en el extranjero**

- 11.69 Si se cumplen las condiciones del párrafo 11.62 y el riesgo cubierto es:
- (a) el riesgo de tipo de interés variable en un instrumento de deuda medido a costo amortizado;
  - (b) el riesgo cambiario en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;
  - (do) el riesgo del precio de las materias primas en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable; o
  - (d) el riesgo cambiario en una inversión neta en una operación extranjera,

La entidad reconocerá en otro resultado integral la parte del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que haya sido eficaz para compensar el cambio en el valor razonable o en los flujos de efectivo esperados de la partida cubierta. La entidad reconocerá en el resultado del periodo en cada período cualquier exceso (en importe absoluto) del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura (a veces denominado ineficacia de la cobertura). La ganancia o pérdida de cobertura reconocida en otro resultado integral se reclasificará al resultado del periodo cuando la partida cubierta se reconozca en el resultado del periodo, sujeto a los requerimientos del párrafo 11.71.

Sin embargo, el importe acumulado de las diferencias de cambio relacionadas con una cobertura de una inversión neta en una operación en el extranjero reconocida en otro resultado integral no se reclasificará a resultados en la disposición total o parcial de la operación en el extranjero.

- 11.70 Si el riesgo cubierto es el riesgo de tipo de interés variable de un instrumento de deuda medido al coste amortizado, la entidad reconocerá posteriormente en resultados las liquidaciones netas periódicas en efectivo del swap de tipo de interés que es el instrumento de cobertura en el periodo en el que se devengan las liquidaciones netas.

- 11.71 La entidad suspenderá prospectivamente la contabilidad de cobertura especificada en el párrafo 11.69 si:

- (a) el instrumento de cobertura vence o se vende o se termina;
- (b) la cobertura ya no cumple los criterios para la contabilidad de cobertura del párrafo 11.62;

## FEBRERO 2025

- (do) en una cobertura de una transacción prevista, la transacción prevista ya no es altamente probable; o
- (d) La entidad revoca la designación.

Si ya no se espera que tenga lugar la transacción prevista o si se da de baja el instrumento de deuda cubierto medido al costo amortizado, cualquier ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura que se haya reconocido en otro resultado integral se reclasificará a ganancias o pérdidas.

## Divulgaciones

---

- 11.72 Una entidad que aplique la Parte II de la Sección 11 deberá realizar todas las revelaciones requeridas en la Parte I de la Sección 11 incorporando en dichas revelaciones los instrumentos financieros que están dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11 así como aquellos dentro del alcance de la Parte I de la Sección 11. Además, si la entidad utiliza contabilidad de cobertura, deberá realizar las revelaciones adicionales de los párrafos 11.73 a 11.75.
- 11.73 Una entidad deberá revelar por separado lo siguiente para las coberturas de cada uno de los cuatro tipos de riesgos descritos en el párrafo 11.63:
- (a) una descripción del seto;
  - (b) una descripción de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y sus valores razonables en la fecha del informe; y
- (do) la naturaleza de los riesgos que se cubren, incluida una descripción del elemento cubierto.
- 11.74 Si una entidad utiliza la contabilidad de cobertura para una cobertura del riesgo de tasa de interés fija o del riesgo de precio de una materia prima mantenida (párrafos 11.65 a 11.68), deberá revelar lo siguiente:
- (a) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura reconocido en el resultado del período; y
  - (b) el importe del cambio en el valor razonable del elemento cubierto reconocido en el resultado del período.
- 11.75 Si una entidad utiliza la contabilidad de cobertura para una cobertura del riesgo de tasa de interés variable, riesgo de tipo de cambio, riesgo de precio de materias primas en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable o una inversión neta en una operación en el extranjero (párrafos 11.69 a 11.71), deberá revelar lo siguiente:
- (a) los períodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo y cuándo se espera que afecten a las ganancias o pérdidas;
  - (b) una descripción de cualquier transacción prevista para la cual se haya utilizado previamente la contabilidad de cobertura, pero que ya no se espera que ocurra;
- (do) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que se reconoció en otro resultado integral durante el período (párrafo 11.69);

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (d) el importe que se reclasificó a resultados del período (párrafos 11.69 y 11.71); y
- (mi) el importe de cualquier exceso del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable del flujos de efectivo esperados que se reconocieron en el resultado del período (párrafo 11.69).

FEBRERO 2025

## Sección 12 Medición del valor razonable

### Alcance de esta sección

---

- 12.1 Esta sección se aplica cuando otra sección requiere o permite mediciones del valor razonable o revelaciones sobre mediciones del valor razonable, excepto:
- (a) Transacciones con pagos basados en acciones dentro del ámbito de aplicación de la Sección 26 Pago basado en acciones; y
  - (b) operaciones de arrendamiento financiero en el ámbito de aplicación del artículo 20 Arrendamientos.
- 12.2 Las divulgaciones requeridas por esta sección no son necesarias para:
- (a) activos del plan medidos a valor razonable de conformidad con la Sección 28 Beneficios para empleados; y
  - (b) activos cuyo importe recuperable es el valor razonable menos los costos de enajenación de conformidad con la Sección 27 Deterioro del Valor de Activos.

### Medición

---

#### Objetivo de la medición del valor razonable

- 12.3 El objetivo de una medición del valor razonable es estimar el precio al que se produciría una transacción ordenada (no una transacción forzada) para vender un activo o transferir un pasivo entre participantes del mercado en la fecha de medición en las condiciones actuales del mercado (un precio de salida en la fecha de medición).

#### Principios de medición

- 12.4 El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo, o que se pagaría por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición. El valor razonable es una medición basada en el mercado, no específica de la entidad. Una entidad medirá el valor razonable utilizando los mismos supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo. La intención de la entidad de mantener el activo o liquidar el pasivo no es relevante.
- 12.5 Una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo al medir el valor razonable si los participantes del mercado tomarían en cuenta esas características al fijar el precio del activo o pasivo en la fecha de medición. Dichas características incluyen:
- (a) la condición y ubicación del activo; y
  - (b) restricciones, si las hubiere, a la venta o utilización del activo.
- 12.6 Una entidad asumirá que la transacción para vender el activo o transferir el pasivo tiene lugar en:
- (a) el mercado principal del activo o pasivo; o
  - (b) en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso para el activo o pasivo.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 12.7 La entidad debe tener acceso al mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de medición. En ausencia de evidencia en contrario, una entidad asumirá que el mercado en el que la entidad normalmente realizaría una transacción para vender el activo o transferir el pasivo es el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso. Incluso si no existe un mercado observable, la entidad asumirá que una transacción tiene lugar en la fecha de medición como base para estimar el valor razonable.
- 12.8 Una entidad no tendrá en cuenta los costos de transacción cuando utilice el precio del mercado principal (o el más ventajoso) para medir el valor razonable del activo o pasivo. Los costos de transacción no son una característica de un activo o pasivo, sino que son específicos de una transacción.
- 12.9 Si la ubicación es una característica del activo, una entidad deberá ajustar el precio en el mercado principal (o más ventajoso) por los costos, si los hubiera, que se incurrirían para transportar el activo desde su ubicación actual a ese mercado.

### El mejor y más alto uso para los activos no financieros

- 12.10 Al realizar una medición del valor razonable de un activo no financiero, una entidad tendrá en cuenta la capacidad de un participante del mercado para generar beneficios económicos utilizando el activo para su uso más elevado y mejor o vendiéndolo a otro participante del mercado que utilizaría el activo para su uso más elevado y mejor.
- 12.11 El uso más elevado y mejor de un activo no financiero tiene en cuenta cualquier uso del activo que sea físicamente posible, legalmente permitido y financieramente factible de la siguiente manera:
- (a) un uso que es físicamente posible tiene en cuenta las características físicas del activo que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo (por ejemplo, la ubicación o el tamaño de una propiedad);
  - (b) un uso legalmente permitido tiene en cuenta cualquier restricción legal sobre el uso del activo que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo (por ejemplo, las normas de zonificación aplicables a una propiedad); y
  - (do) Un uso que es financieramente factible tiene en cuenta si un uso genera ingresos o flujos de efectivo adecuados que los participantes del mercado requerirían de una inversión en ese activo destinado a ese uso.
- 12.12 Una entidad asumirá que el uso actual de un activo no financiero es su uso más alto y mejor a menos que el mercado u otros factores sugieran que un uso diferente por parte de los participantes del mercado maximizaría el valor del activo.
- 12.13 Si un activo no financiero proporciona el máximo valor a los participantes del mercado mediante su uso en combinación con otros activos (y pasivos), una entidad asumirá que el activo se utilizaría con esos otros activos (y pasivos) y que esos otros activos (y pasivos) estarían disponibles para los participantes del mercado. Una entidad hará suposiciones consistentes sobre el valor máximo

## FEBRERO 2025

y el mejor uso de un activo no financiero para todos los activos (para los cuales el uso más elevado y mejor es relevante) con los que se utilizaría el activo.

### Técnicas de valoración

- 12.14 Si no se puede observar el precio de un activo o pasivo idéntico, la entidad medirá el valor razonable utilizando otra técnica de valoración. La entidad utilizará una técnica de valoración que sea adecuada a las circunstancias y para la que se disponga de datos suficientes para medir el valor razonable. La entidad maximizará el uso de datos observables relevantes y minimizará el uso de datos no observables.
- 12.15 Tres métodos de valoración ampliamente utilizados son el método de mercado, el método del costo y el método del ingreso. Una entidad deberá utilizar una técnica de valoración que sea coherente con uno o más de estos métodos:
- (a) El enfoque de mercado utiliza como insumos los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que involucran activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o similares, como una empresa. Por ejemplo, las técnicas de valoración consistentes con el enfoque de mercado a menudo utilizan múltiplos de mercado derivados de un conjunto de comparables.
  - (b) El enfoque del costo calcula la cantidad que se requeriría actualmente para reemplazar la capacidad de servicio de un activo (a menudo llamado "costo de reemplazo actual").
  - (do) El enfoque de ingresos convierte montos futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un único monto actual (es decir, descontado).  
Las técnicas de valoración que utilizan el enfoque de ingresos incluyen:
    - (i) técnicas de valor presente ;
    - (ii) modelos de fijación de precios de opciones; y
    - (iii) el método de exceso de ganancias de múltiples períodos, que se utiliza para medir el valor razonable de algunos activos intangibles.
- 12.16 Una entidad deberá contabilizar las revisiones resultantes de un cambio en la técnica de valoración o un cambio en su aplicación como un cambio en la estimación contable en la Sección 10. Sin embargo, una entidad no está obligada a aplicar los requisitos de revelación de la Sección 10 para un cambio en la estimación contable resultante de un cambio en una técnica de valoración o su aplicación.
- 12.17 Un activo o un pasivo medido a valor razonable puede tener un precio de oferta y un precio de demanda (por ejemplo, un dato de un mercado de intermediarios). En ese caso, una entidad medirá el valor razonable del activo o pasivo utilizando el precio dentro del diferencial entre oferta y demanda que sea más representativo del valor razonable en las circunstancias.  
La entidad utilizará este precio para medir el valor razonable independientemente de cómo clasifique la información dentro de la jerarquía del valor razonable (es decir, Nivel 1, Nivel 2 o Nivel 3; véanse los párrafos 12.22 a 12.27). La entidad tiene permitido, pero no está obligada, utilizar los precios de oferta para las posiciones de activos y los precios de demanda para las posiciones de pasivos. Esta sección no impide que una entidad utilice precios de mercado medio u otras convenciones de fijación de precios, dentro de un diferencial entre precios de oferta y demanda,

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

que son utilizados por los participantes del mercado como un recurso práctico para el valor razonable Medidas.

### Medida confiable del valor razonable

- 12.18 Se esperaría que una técnica de valoración llegara a una medida confiable del valor razonable si:
- (a) la técnica refleja razonablemente cómo se podría esperar que el mercado fije el precio del activo; y
  - (b) Los datos de entrada de la técnica representan razonablemente las expectativas del mercado y las medidas de los factores de riesgo y retorno inherentes al activo.
- 12.19 El valor razonable de las inversiones en activos que no tienen un precio de mercado cotizado en un mercado activo es medible de manera confiable si:
- (a) la variabilidad en el rango de medidas de valor razonable no es significativa para ese activo; o
  - (b) Las probabilidades de las diversas medidas dentro del rango pueden evaluarse razonablemente y utilizarse para estimar el valor razonable.
- 12.20 Es probable que la variabilidad en el rango de medidas razonables del valor razonable de los activos que no tienen un precio de mercado cotizado no sea significativa en muchas situaciones. Normalmente, una entidad puede estimar el valor razonable de un activo adquirido de un tercero. Sin embargo, si el rango de medidas razonables del valor razonable es significativo y las probabilidades de las diversas medidas no pueden evaluarse razonablemente, entonces no se dispone de una medida confiable del valor razonable.
- 12.21 Si ya no se dispone de una medida fiable del valor razonable para un activo medido a valor razonable (o no se dispone de ella sin un coste o esfuerzo excesivos cuando se concede una exención por costes o esfuerzos excesivos, por ejemplo, véanse los párrafos 11.14(c) y 11.54(b)), una entidad utilizará en su lugar su importe en libros en la última fecha en la que el activo era medible de forma fiable como su nuevo coste. Una entidad medirá el activo a este importe de coste menos el deterioro hasta que se disponga de una medida fiable del valor razonable (o esté disponible sin un coste o esfuerzo excesivos cuando se concede dicha exención).

### Jerarquía del valor razonable

- 12.22 Para lograr coherencia y comparabilidad en las mediciones del valor razonable y las revelaciones relacionadas, una entidad aplicará una jerarquía del valor razonable, categorizando los datos de entrada de las técnicas de valuación utilizadas para medir el valor razonable en tres niveles: Nivel 1, Nivel 2 y Nivel 3. Esta jerarquía del valor razonable otorga la máxima prioridad a los precios cotizados no ajustados en mercados activos para activos o pasivos idénticos (datos de entrada de Nivel 1) y la mínima prioridad a los datos de entrada no observables (datos de entrada de Nivel 3).
- En algunos casos, una entidad puede clasificar los datos de entrada utilizados para medir el valor razonable de un activo o un pasivo dentro de diferentes niveles de la jerarquía del valor razonable. En estos casos, una entidad clasificará toda la medición del valor razonable en el nivel del dato de entrada de menor nivel que sea significativo para toda la medición.

FEBRERO 2025

Entradas de nivel 1

- 12.23 Los datos de nivel 1 son precios cotizados no ajustados en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de medición. Un precio cotizado en un mercado activo proporciona la evidencia más confiable del valor razonable. Una entidad utilizará un precio cotizado en un mercado activo para medir el valor razonable siempre que dicho precio esté disponible.
- 12.24 Si una entidad mantiene una posición en un único activo o pasivo (incluida una posición que comprenda muchos activos o pasivos idénticos, como una tenencia de instrumentos financieros) y el activo o pasivo se negocia en un mercado activo, la entidad medirá el valor razonable del activo o pasivo multiplicando el precio cotizado para el activo o pasivo individual por la cantidad que posee. La medición del valor razonable del activo o pasivo se clasificaría dentro del Nivel 1.

Entradas de nivel 2

- 12.25 Los datos de entrada de nivel 2 son datos de entrada observables directa o indirectamente (distintos de los precios cotizados incluidos en el nivel 1) para el activo o pasivo. Los datos de entrada de nivel 2 incluyen:
- (a) precios cotizados en mercados activos para activos o pasivos que son similares al activo o pasivo.
  - (b) precios cotizados en mercados que no están activos para activos o pasivos que son similares o idénticos al activo o pasivo.
  - (de) insumos observables distintos de los precios cotizados para el activo o pasivo, por ejemplo:
    - (i) tasas de interés y curvas de rendimiento observables a intervalos comúnmente citados;
    - (ii) volatilidades implícitas; y
    - (iii) diferenciales de crédito.
  - (d) insumos corroborados por el mercado.
- 12.26 Si una entidad ajusta un insumo de Nivel 2 de una manera que es significativa para toda la medición y utiliza insumos no observables significativos, la entidad podría necesitar categorizar la medición del valor razonable dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable.

Entradas de nivel 3

- 12.27 Los datos de entrada de nivel 3 son datos de entrada no observables para el activo o pasivo. Una entidad desarrollará datos de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en las circunstancias, que podría incluir los datos propios de la entidad. Al desarrollar datos de entrada no observables, una entidad puede comenzar con sus propios datos, pero la entidad ajustará estos datos si la información razonablemente disponible indica que otros participantes del mercado utilizarían datos diferentes o hay algo particular de la entidad que no está disponible para otros participantes del mercado (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad). Una entidad no necesita hacer esfuerzos exhaustivos para obtener información sobre los supuestos de los participantes del mercado. Sin embargo,

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Una entidad deberá tener en cuenta toda la información sobre los supuestos de los participantes del mercado que esté razonablemente disponible.

Divulgaciones

---

- 12.28 Una entidad deberá revelar para cada clase de activos y pasivos medidos a valor razonable en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial:
- (a) los importes en libros al final del período sobre el que se informa;
  - (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual las mediciones del valor razonable se clasifican en su totalidad (Nivel 1, Nivel 2 o Nivel 3); y
  - (do) una descripción de la(s) técnica(s) de valoración que la entidad utilizó para las mediciones del valor razonable categorizadas dentro del Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, y los insumos utilizados en la medición del valor razonable.
- 12.29 Para las mediciones recurrentes del valor razonable categorizadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una entidad deberá revelar las ganancias o pérdidas totales para el período reconocidas en:
- (a) ganancias o pérdidas, y las partidas de ganancias o pérdidas en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas; y
  - (b) otro resultado integral, y las partidas de otro resultado integral en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas.
- 12.30 Una entidad determinará las clases apropiadas de activos y pasivos sobre la base de:
- (a) la naturaleza, características y riesgos del activo o pasivo; y
  - (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifica la medición del valor razonable.
- 12.31 Una clase de activos y pasivos a menudo requerirá una desagregación mayor que las partidas presentadas en el estado de situación financiera; sin embargo, una entidad deberá revelar información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en el estado de situación financiera.
- 12.32 Una entidad deberá presentar la información cuantitativa requerida por los párrafos 12.28 a 12.31 en una tabla, a menos que otro formato sea más útil.

FEBRERO 2025

## Sección 13 Inventarios

### Alcance de esta sección

---

- 13.1 Esta sección establece los principios para reconocer y medir los inventarios. Los inventarios son activos:
- (a) mantenidos para la venta en el curso ordinario del negocio;
  - (b) en proceso de producción para dicha venta; o
  - (de) en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.
- 13.2 Esta sección se aplica a todos los inventarios, excepto:
- (a) [eliminado]
  - (b) instrumentos financieros (véase la Sección 11 Instrumentos financieros); y
  - (de) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha (véase la Sección 34 Actividades especializadas).
- 13.2A Los requisitos de revelación de esta sección se aplican a los activos de rendimiento clasificados como inventario (véase el párrafo 23A.24(c)). Los activos de rendimiento se reconocen y miden de acuerdo con los párrafos 23A.23 a 23A.29 y no de acuerdo con esta sección.
- 13.3 Esta sección no se aplica a la medición de inventarios mantenidos por:
- (a) productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas después de la cosecha, y de minerales y productos minerales, en la medida en que se midan al valor razonable menos los costos de venta a través de resultados; o
  - (b) corredores y distribuidores de materias primas que miden sus inventarios al valor razonable menos los costos de venta a través de ganancias o pérdidas.

### Medición de inventarios

---

- 13.4 Una entidad medirá los inventarios al menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.

### Costo de los inventarios

---

- 13.5 Una entidad deberá incluir en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de conversión y otros costos incurridos para llevar los inventarios a su ubicación y condición actuales.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Costos de compra

---

- 13.6 Los costos de adquisición de inventarios comprenden el precio de compra, los derechos de importación y otros impuestos (distintos de los que la entidad pueda recuperar posteriormente de las autoridades fiscales) y los costos de transporte, manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de bienes terminados, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, rebajas y otros conceptos similares se deducen para determinar los costos de adquisición.
- 13.7 Una entidad puede comprar inventarios en condiciones de liquidación diferida. En algunos casos, el acuerdo contiene efectivamente un elemento de financiación no declarado, por ejemplo, una diferencia entre el precio de compra en condiciones normales de crédito y el importe de la liquidación diferida. En estos casos, la diferencia se reconoce como gasto por intereses durante el período de la financiación y no se añade al coste de los inventarios.

### Costos de conversión

---

- 13.8 Los costos de conversión de inventarios incluyen los costos directamente relacionados con las unidades de producción, como la mano de obra directa. También incluyen una asignación sistemática de los costos indirectos de producción fijos y variables que se incurren al convertir los materiales en bienes terminados. Los costos indirectos de producción fijos son aquellos costos indirectos de producción que permanecen relativamente constantes independientemente del volumen de producción, como la depreciación y el mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, y el costo de la gestión y administración de la fábrica. Los costos indirectos de producción variables son aquellos costos indirectos de producción que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, como los materiales indirectos y la mano de obra indirecta.

### Asignación de gastos generales de producción

---

- 13.9 Una entidad debe asignar los costos indirectos fijos de producción a los costos de conversión sobre la base de la capacidad normal de las instalaciones de producción. La capacidad normal es la producción que se espera alcanzar en promedio durante un número de períodos o temporadas en circunstancias normales, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad resultante del mantenimiento planificado. El nivel real de producción puede usarse si se aproxima a la capacidad normal. El importe de los costos indirectos fijos asignados a cada unidad de producción no se incrementa como consecuencia de una baja producción o de una planta inactiva. Los costos indirectos no asignados se reconocen como un gasto en el período en el que se incurren. En períodos de producción anormalmente alta, el importe de los costos indirectos fijos asignados a cada unidad de producción se reduce de manera que los inventarios no se midan por encima del costo. Los costos indirectos variables de producción se asignan a cada unidad de producción sobre la base del uso real de las instalaciones de producción.

FEBRERO 2025

## Productos conjuntos y subproductos

---

- 13.10 Un proceso de producción puede dar lugar a la producción simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, cuando se producen productos conjuntos o cuando hay un producto principal y un subproducto. Cuando los costes de las materias primas o de la transformación de cada producto no sean identificables por separado, una entidad los distribuirá entre los productos de forma racional y coherente. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de venta relativo de cada producto, ya sea en la etapa del proceso de producción en que los productos se vuelven identificables por separado o al finalizar la producción. La mayoría de los subproductos, por su naturaleza, son inmateriales. Cuando este sea el caso, la entidad los medirá al precio de venta menos los costes de terminación y venta y deducirá este importe del coste del producto principal. Como resultado, el importe en libros del producto principal no es materialmente diferente de su coste.

## Otros costos incluidos en inventarios

---

- 13.11 Una entidad incluirá otros costos en el costo de los inventarios sólo en la medida en que se incurra en ellos para llevar los inventarios a su ubicación y condición actuales.
- 13.12 Una entidad que aplique el párrafo 11.65(b) ajusta el importe en libros de un producto básico (partida cubierta) mantenido por el cambio en el valor razonable de la partida cubierta relacionado con el riesgo cubierto.

## Costos excluidos de los inventarios

---

- 13.13 Ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios y reconocidos como gastos en el periodo en que se incurren son:
- (a) Cantidades anormales de materiales, mano de obra u otros productos desperdiciados. costos;
  - (b) costos de almacenamiento, a menos que dichos costos sean necesarios durante el proceso de producción antes de una etapa de producción posterior;
  - (do) Gastos generales de administración que no contribuyan a que los inventarios alcancen su ubicación y condición actuales; y
  - (d) costos de venta.
- 13.14 [Eliminado]

## Costo de los productos agrícolas cosechados a partir de activos biológicos

---

- 13.15 La sección 34 exige que los inventarios que comprenden productos agrícolas que una entidad ha cosechado de sus activos biológicos se midan en el momento del reconocimiento inicial a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Este se convierte en el costo de los inventarios en esa fecha para la aplicación de esta sección.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Técnicas para medir costos, como el costeo estándar, el método minorista y el precio de compra más reciente

---

- 13.16 Una entidad puede utilizar técnicas como el método del costo estándar, el método minorista o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios si el resultado se aproxima al costo. Los costos estándar toman en cuenta los niveles normales de materiales y suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Se revisan regularmente y, si es necesario, se modifican a la luz de las condiciones actuales.
- El método minorista mide el costo reduciendo el valor de venta del inventario en el porcentaje apropiado del margen bruto.

### Fórmulas de costos

---

- 13.17 Una entidad medirá el costo de los inventarios de artículos que normalmente no son intercambiables y de bienes o servicios producidos y segregados para proyectos específicos utilizando la identificación específica de sus costos individuales.
- 13.18 Una entidad medirá el costo de los inventarios, distintos de los contemplados en el párrafo 13.17, utilizando la fórmula de primeras entradas, primeras salidas (FIFO) o el costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similar para la entidad. Para inventarios con una naturaleza o uso diferente, pueden justificarse diferentes fórmulas de costo. El método de últimas entradas, primeras salidas (LIFO) no está permitido por esta Norma.

### Deterioro de inventarios

---

- 13.19 Los párrafos 27.2 a 27.4 exigen que la entidad evalúe al final de cada período sobre el que se informa si existen inventarios deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, debido a daños, obsolescencia o disminución de los precios de venta). Si un artículo (o grupo de artículos) del inventario está deteriorado, esos párrafos exigen que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y reconozca una pérdida por deterioro. Esos párrafos también exigen la reversión de un deterioro previo en algunas circunstancias.

### Reconocimiento como gasto

---

- 13.20 Cuando se vendan inventarios, la entidad reconocerá el importe en libros de dichos inventarios como un gasto en el período en el que se reconozcan los ingresos relacionados.
- 13.21 Algunos inventarios pueden asignarse a otras cuentas de activos, por ejemplo, los inventarios utilizados como un componente de propiedades, plantas y equipos de construcción propia. Los inventarios asignados a otro activo de esta manera se contabilizan posteriormente de acuerdo con la sección de esta Norma correspondiente a ese tipo de activo.

FEBRERO 2025

## Divulgaciones

---

- 13.22 Una entidad deberá revelar lo siguiente:
- (a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costo utilizada;
  - (b) el importe en libros total de los inventarios y el importe en libros en clasificaciones apropiadas a la entidad;
  - (do) el importe de los inventarios reconocidos como gasto durante el período;
  - (d) pérdidas por deterioro reconocidas o revertidas en resultados en de conformidad con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos; y
  - (mi) el importe en libros total de los inventarios pignorados como garantía pasivo.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Sección 14 Inversiones en Asociadas

### Alcance de esta sección

---

- 14.1 Esta sección se aplica a la contabilización de las asociadas en los estados financieros consolidados y en los estados financieros de un inversor que no es una sociedad matriz pero que tiene una inversión en una o más asociadas. El párrafo 9.26 establece los requisitos para la contabilización de las asociadas en los estados financieros separados.

### Definición de asociados

---

- 14.2 Un asociado es una entidad sobre la cual el inversor tiene influencia significativa.
- 14.3 La influencia significativa es el poder de participar en las decisiones de política financiera y operativa del asociado, pero no es control o control conjunto sobre esas políticas:
- (a) si un inversionista posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), 20 por ciento o más del poder de voto de la asociada, se presume que el inversionista tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que este no es el caso;
  - (b) Por el contrario, si el inversor posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de filiales), menos del 20 por ciento del poder de voto de la asociada, se presume que el inversor no tiene influencia significativa, a menos que dicha influencia pueda demostrarse claramente; y
  - (do) una propiedad sustancial o mayoritaria de otro inversor no impide que un inversor tenga una influencia significativa.

### Medición: elección de política contable

---

- 14.4 Un inversor deberá contabilizar todas sus inversiones en asociadas utilizando uno de los siguientes métodos:
- (a) el modelo de costes del párrafo 14.5;
  - (b) el método de participación del párrafo 14.8; o
  - (do) el modelo del valor razonable del párrafo 14.9.

#### Modelo de costos

- 14.5 Un inversor deberá medir sus inversiones en asociadas, distintas de aquellas para las que exista una cotización de precios publicada (véase el párrafo 14.7), al costo menos cualquier pérdida por deterioro acumulada reconocida de conformidad con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.

FEBRERO 2025

14.6 El inversor deberá reconocer los dividendos y otras distribuciones recibidas de la inversión como ingresos, independientemente de si las distribuciones provienen de ganancias acumuladas de la asociada surgidas antes o después de la fecha de adquisición.

14.7 Un inversor medirá sus inversiones en asociadas para las que exista una cotización de precios publicada utilizando el modelo de valor razonable (véase párrafo 14.9).

Método de participación

14.8 Según el método de participación, una inversión de capital se reconoce inicialmente al precio de la transacción (incluidos los costos de transacción) y posteriormente se ajusta para reflejar la participación del inversor en las ganancias o pérdidas y otros resultados integrales de la asociada:

(a) Distribuciones y otros ajustes al importe en libros. Las distribuciones recibidas de la asociada reducen el importe en libros de la inversión. También pueden requerirse ajustes al importe en libros como consecuencia de cambios en el patrimonio de la asociada que surjan de partidas de otros resultados integrales.

(b) Derechos de voto potenciales. Aunque los derechos de voto potenciales se tienen en cuenta para decidir si existe influencia significativa, un inversor medirá su participación en las ganancias o pérdidas y otros resultados integrales de la asociada y su participación en los cambios en el patrimonio de la asociada sobre la base de los intereses de propiedad actuales. Esas mediciones no reflejarán el posible ejercicio o conversión de los derechos de voto potenciales.

(do) fondo de comercio implícito y ajustes al valor razonable. Al adquirir la inversión en una asociada, un inversor deberá contabilizar cualquier diferencia (ya sea positiva o negativa) entre el costo de adquisición y la parte del inversor de los valores razonables de los activos netos identificables de la asociada.

asociada de acuerdo con los párrafos 19.22 a 19.24 y 19.34. Un inversor ajustará su parte de las ganancias o pérdidas de la asociada después de la adquisición para tener en cuenta la depreciación o amortización adicional de los activos depreciables o amortizables de la asociada (incluido el fondo de comercio) sobre la base del exceso de sus valores razonables sobre sus importes en libros en el momento en que se adquirió la inversión.

(d) deterioro. Si hay una indicación de que una inversión en una asociada puede estar deteriorada, un inversor deberá probar el valor en libros total de la inversión, incluidos los instrumentos financieros que, en esencia, forman parte de la inversión neta del inversor en la asociada, para determinar si existe deterioro de acuerdo con la Sección 27, como un solo activo. Un instrumento financiero para el cual no se planea ni es probable que ocurra una liquidación en el futuro previsible es, en esencia, parte de la inversión neta del inversor (por ejemplo, esto puede incluir acciones preferentes o cuentas por cobrar o préstamos a largo plazo). Un inversor deberá aplicar la Sección 11 a cualquier instrumento financiero de ese tipo antes de aplicar este párrafo o el párrafo 14.8(h). Cualquier fondo de comercio incluido como parte del valor en libros de la inversión en la asociada no se prueba por separado para determinar si existe deterioro.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

deterioro, sino como parte de la prueba de deterioro de la inversión en su conjunto.

- (mi) transacciones del inversor con sus asociados. El inversor deberá eliminar Las ganancias y pérdidas no realizadas resultantes de transacciones anteriores (de la asociada al inversor) y posteriores (del inversor a la asociada) en la medida de la participación del inversor en la asociada. Las pérdidas no realizadas en dichas transacciones pueden proporcionar evidencia de un deterioro del valor del activo transferido.
- (F) fecha de los estados financieros de la asociada. Al aplicar el método de participación, el inversor utilizará los estados financieros de la asociada a la fecha misma fecha que los estados financieros del inversor a menos que sea  
Si no es posible hacerlo, el inversor utilizará los estados financieros más recientes disponibles de la asociada, con los ajustes correspondientes a los efectos de cualquier transacción o evento significativo ocurrido entre el final del período contable.
- (grano) Políticas contables de la asociada. Si la asociada utiliza políticas contables que difieren de las del inversor, el inversor deberá ajustar los estados financieros de la asociada para reflejar las políticas contables del inversor a los efectos de aplicar el método de participación, a menos que sea impracticable hacerlo.
- (o) Pérdidas que excedan la inversión. Si la participación de un inversor en las pérdidas de una asociada es igual o superior al importe en libros de su inversión en la asociada, el inversor dejará de reconocer su parte de pérdidas adicionales. La inversión en una asociada es el importe en libros de la inversión determinado utilizando el método de participación junto con cualquier instrumento financiero que, en esencia, forme parte de la inversión neta del inversor en la asociada (véase el párrafo 14.8(d)). Una vez que la participación del inversor se haya reducido a cero, el inversor reconocerá pérdidas adicionales mediante una provisión (véase la Sección 21 Provisiones y Contingencias) solo en la medida en que el inversor haya incurrido en obligaciones legales o constructivas o haya realizado pagos en nombre de la asociada. Si la asociada posteriormente informa ganancias, el inversor reanudará el reconocimiento de su parte de esas ganancias solo después de que su parte de las ganancias sea igual a la parte de las pérdidas no reconocidas.
- (i) Interrupción del método de participación. Un inversor dejará de utilizar el método de participación a partir de la fecha en que cese su influencia significativa:
  - (i) Si la asociada se convierte en una subsidiaria o una entidad controlada conjuntamente, el inversor deberá volver a medir su participación patrimonial previamente mantenida a valor razonable y reconocer la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en resultados.
  - (ii) Si un inversor pierde influencia significativa sobre una asociada como resultado de una enajenación total o parcial, deberá dar de baja dicha asociada y reconocer en resultados la diferencia entre, por un lado, la suma de los ingresos recibidos más el valor razonable de cualquier interés retenido y, por otro lado, el

## FEBRERO 2025

importe en libros de la inversión en la asociada, incluido el fondo de comercio, en la fecha en que se pierde la influencia significativa. A partir de entonces, el inversor contabilizará cualquier interés retenido utilizando la Sección 11 Instrumentos financieros.

- (iii) Si un inversor pierde influencia significativa por razones distintas a la enajenación parcial de su inversión, el inversor considerará el importe en libros de la inversión en esa fecha como una nueva base de costo y contabilizará la inversión utilizando la Sección 11.

### Modelo de valor razonable

- 14.9 Cuando se reconoce inicialmente una inversión en una asociada, un inversor la medirá al precio de la transacción. El precio de la transacción excluye los ingresos por ventas.  
costos.
- 14.10 En cada fecha de presentación de informes, un inversor medirá sus inversiones en asociadas a valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados, utilizando la guía de medición del valor razonable de la Sección 12 Medición del valor razonable. Un inversor que utilice el modelo del valor razonable utilizará el modelo del costo para cualquier inversión en una asociada para la cual el valor razonable no pueda medirse de manera confiable sin un costo o esfuerzo indebido.

## Presentación de estados financieros

---

- 14.11 Un inversor deberá clasificar las inversiones en asociadas como activos no corrientes.

## Divulgaciones

---

- 14.12 Una entidad deberá revelar lo siguiente:
- (a) su política contable para las inversiones en asociadas;
  - (b) el importe en libros de las inversiones en asociadas (véase el párrafo 4.2(j)); y
  - (do) el valor razonable de su inversión en una asociada si se cotiza un precio de mercado para la inversión y la entidad contabiliza la asociada utilizando el método de participación.
- 14.13 En el caso de inversiones en asociadas contabilizadas utilizando el modelo del costo, el inversor deberá revelar el importe de los dividendos y otras distribuciones reconocidas como ingresos.
- 14.14 En el caso de inversiones en asociadas contabilizadas según el método de participación, el inversor deberá revelar por separado su participación en las ganancias o pérdidas y su participación en las operaciones discontinuadas.
- 14.15 En el caso de las inversiones en asociadas contabilizadas utilizando el modelo del valor razonable, un inversor deberá realizar las revelaciones requeridas en la Sección 12. Si un inversor aplica la exención por costo o esfuerzo indebido del párrafo 14.10 para cualquier asociada, deberá revelar ese hecho, las razones por las cuales la medición del valor razonable involucraría un costo o esfuerzo indebido y el importe en libros de las inversiones en asociadas contabilizadas según el modelo del costo.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Sección 15 Acuerdos conjuntos

### Alcance de esta sección

---

- 15.1 Esta sección se aplica a la contabilización de acuerdos conjuntos en los estados financieros consolidados y en los estados financieros de un inversor que
- No es una matriz pero tiene uno o más acuerdos conjuntos. Esta sección también establece los requisitos para una parte que participa pero no tiene control conjunto en un acuerdo conjunto. El párrafo 9.26 establece los requisitos para contabilizar una entidad controlada conjuntamente en estados financieros separados.

### Acuerdos conjuntos definidos

---

- 15.2 Un acuerdo conjunto es un acuerdo en el que dos o más partes tienen control conjunto. El control conjunto es el control compartido de un acuerdo acordado contractualmente, que existe únicamente cuando las decisiones sobre las actividades pertinentes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.
- 15.2A Una entidad que sea parte de un acuerdo deberá evaluar si el acuerdo contractual otorga a todas las partes, o a un grupo de las partes, el control del acuerdo colectivamente. Todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo colectivamente cuando deben actuar juntas para dirigir las actividades que afectan significativamente los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes). Una vez que se ha determinado que todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo colectivamente, existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que controlan el acuerdo colectivamente.
- 15.3 Los acuerdos conjuntos pueden adoptar la forma de operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente o entidades controladas conjuntamente.

### Operaciones bajo control conjunto

---

- 15.4 El funcionamiento de algunos acuerdos conjuntos implica el uso de los activos y otros recursos de las partes del acuerdo conjunto en lugar de establecer una corporación, sociedad u otra entidad, o una estructura financiera que sea independiente de las partes mismas. Cada parte utiliza su propia propiedad, planta y equipo y lleva sus propios inventarios. También incurre en sus propios gastos y pasivos y obtiene su propia financiación, que representa sus propias obligaciones. Las actividades del acuerdo conjunto pueden ser llevadas a cabo por los empleados de la parte junto con las actividades similares de la misma. El acuerdo de acuerdo conjunto generalmente proporciona un medio por el cual los ingresos de la venta del producto conjunto y cualquier gasto que sea común a las partes se deben compartir entre ellas.

FEBRERO 2025

- 15.5 Con respecto a sus intereses en operaciones controladas conjuntamente, una parte deberá reconocer en sus estados financieros:
- (a) los activos que controla y los pasivos que incurre; y
  - (b) los gastos en que incurre y su parte de los ingresos que obtiene de la venta de bienes o servicios mediante acuerdo conjunto.

Activos controlados conjuntamente

---

- 15.6 Algunos acuerdos conjuntos implican el control conjunto y, a menudo, la propiedad conjunta. propiedad, por las partes, de uno o más activos aportados o adquiridos para el propósito de, el acuerdo conjunto y dedicado a los propósitos de la acuerdo conjunto.
- 15.7 Con respecto a su interés en un activo controlado conjuntamente, una parte deberá reconocer en sus estados financieros:
- (a) su parte de los activos controlados conjuntamente, clasificados de acuerdo con la naturaleza de los activos;
  - (b) cualquier responsabilidad en que haya incurrido;
  - (do) su parte de cualquier responsabilidad incurrida conjuntamente con las otras partes en relación con el acuerdo conjunto;
  - (d) cualquier ingreso procedente de la venta o utilización de su parte de la producción de la empresa conjunta acuerdo, junto con su parte de los gastos incurridos por el acuerdo conjunto; y
  - (mi) cualquier gasto en que haya incurrido con respecto a su interés en la sociedad conjunta acuerdo.

Entidades controladas conjuntamente

---

- 15.8 Una entidad controlada conjuntamente es un acuerdo conjunto que involucra a establecimiento de una corporación, sociedad u otra entidad en la que cada La parte tiene un interés. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, salvo que un acuerdo entre las partes establezca un control conjunto.

Medición: elección de política contable

- 15.9 Una parte que tenga control conjunto deberá contabilizar todas sus inversiones en forma conjunta. entidades controladas que utilicen uno de los siguientes:
- (a) el modelo de costos del párrafo 15.10;
  - (b) el método de participación del párrafo 15.13; o
  - (do) el modelo del valor razonable del párrafo 15.14.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Modelo de costos

- 15.10 Una parte que tenga control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas conjuntamente, distintas de aquellas para las que exista una cotización de precios publicada (véase el párrafo 15.12), al costo menos cualquier pérdida por deterioro acumulada reconocida de conformidad con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.
- 15.11 La parte que tenga control conjunto reconocerá las distribuciones recibidas de la inversión como ingresos sin tener en cuenta si las distribuciones provienen de ganancias acumuladas de la entidad controlada conjuntamente que surjan antes o después de la fecha de adquisición.
- 15.12 Aplicando el modelo de costo del párrafo 15.10, una parte que tiene control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas conjuntamente para las cuales exista una cotización de precios publicada utilizando el modelo de valor razonable (véase el párrafo 15.14).

### Método de participación

- 15.13 Una parte que tenga control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas conjuntamente utilizando el método de participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8 (sustituyendo "control conjunto" cuando ese párrafo se refiere a "influencia significativa").

### Modelo de valor razonable

- 15.14 Cuando se reconoce inicialmente una inversión en una entidad controlada conjuntamente, la parte que tiene control conjunto la medirá al precio de transacción. El precio de transacción excluye los costos de transacción.
- 15.15 En cada fecha de presentación de informes, una parte que tenga control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas conjuntamente al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados, utilizando la guía de medición del valor razonable de la Sección 12 Medición del valor razonable. Una parte que utilice el modelo del valor razonable utilizará el modelo del costo para cualquier inversión en una entidad controlada conjuntamente para la cual el valor razonable no pueda medirse de manera confiable sin un costo o esfuerzo indebido.

### Transacciones entre una parte del acuerdo conjunto con control conjunto y un acuerdo conjunto

---

- 15.16 Cuando una parte del acuerdo conjunto que tiene control conjunto aporta o vende activos a un acuerdo conjunto, el reconocimiento de cualquier parte de una ganancia o pérdida de la transacción reflejará la esencia de la transacción.
- Los activos se conservan en el acuerdo conjunto y, siempre que la parte del acuerdo conjunto haya transferido los riesgos y beneficios significativos de la propiedad, la parte reconocerá solo la parte de la ganancia o pérdida que sea atribuible a los intereses de las otras partes. La parte reconocerá el importe total de cualquier pérdida cuando la contribución o venta proporcione evidencia de una pérdida por deterioro.

## FEBRERO 2025

- 15.17 Cuando una de las partes del acuerdo conjunto que tiene control conjunto compra activos de un acuerdo conjunto, esa parte no reconocerá su parte de las ganancias del acuerdo conjunto provenientes de la transacción hasta que revenda los activos a una parte independiente. Una parte del acuerdo conjunto reconocerá su parte de las pérdidas resultantes de estas transacciones de la misma manera que las ganancias, excepto que las pérdidas se reconocerán inmediatamente cuando representen una pérdida por deterioro.

### Si una de las partes no tiene control conjunto

---

- 15.18 Una parte que participa, pero no tiene control conjunto de una entidad controlada conjuntamente, contabilizará su interés en el acuerdo de conformidad con la Sección 11 Instrumentos Financieros, a menos que tenga influencia significativa sobre la entidad controlada conjuntamente, en cuyo caso contabilizará el interés en el acuerdo de conformidad con la Sección 14 Inversiones en Asociadas.
- 15.18A Una parte que participe, pero no tenga control conjunto de una operación controlada conjuntamente, contabilizará su participación en el acuerdo de conformidad con el párrafo 15.5.
- 15.18B Una parte que participe, pero no tenga control conjunto de activos controlados conjuntamente, contabilizará su participación en el acuerdo de conformidad con el párrafo 15.7.

### Divulgaciones

---

- 15.19 Una entidad deberá revelar lo siguiente:
- (a) la política contable que utiliza para reconocer sus inversiones en entidades controladas conjuntamente;
  - (b) el importe en libros de las inversiones en entidades controladas conjuntamente (véase el párrafo 4.2(k));
  - (do) el valor razonable de su inversión en una entidad controlada conjuntamente, si se cotiza un precio de mercado para la inversión y la entidad contabiliza la entidad controlada conjuntamente utilizando el método de participación; y
  - (d) el importe total de sus compromisos relativos a entidades controladas conjuntamente, incluida su participación en los compromisos asumidos conjuntamente con otras partes.
- 15.20 En el caso de entidades controladas conjuntamente que se contabilicen utilizando el método de participación, la parte que tenga control conjunto también deberá realizar las revelaciones requeridas por el párrafo 14.14 para las inversiones según el método de participación.
- 15.21 En el caso de las entidades controladas conjuntamente que se contabilicen utilizando el modelo del valor razonable, la parte que tenga control conjunto deberá realizar las revelaciones requeridas en la Sección 12. Si una parte aplica la exención por costo o esfuerzo indebido del párrafo 15.15 para cualquier entidad controlada conjuntamente, deberá revelar ese hecho, las razones por las cuales la medición del valor razonable involucraría un costo o esfuerzo indebido y el importe en libros de las inversiones en entidades controladas conjuntamente contabilizadas según el modelo del costo.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Sección 16 Propiedad de inversión

### Alcance de esta sección

---

- 16.1 Esta sección se aplica a la contabilización de inversiones en terrenos o edificios que cumplen con la definición de propiedad de inversión del párrafo 16.2 y algunas participaciones en propiedades mantenidas por un arrendatario bajo un contrato de arrendamiento operativo (véase el párrafo 16.3) que se tratan como propiedades de inversión. Solamente las propiedades de inversión cuyo valor razonable pueda medirse de manera confiable sin un costo o esfuerzo excesivo de manera continua se contabilizan de acuerdo con esta sección al valor razonable con cambios en resultados. Todas las demás propiedades de inversión se contabilizan utilizando el modelo de costo de la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo y permanecen dentro del alcance de la Sección 17 a menos que se disponga de una medida confiable del valor razonable y se espere que el valor razonable sea medible de manera confiable de manera continua.

### Definición y reconocimiento inicial de propiedades de inversión

---

- 16.2 Una propiedad de inversión es una propiedad (terreno o un edificio, o parte de un edificio, o ambos) que posee el propietario o el arrendatario bajo un contrato de arrendamiento financiero para obtener rentas o para obtener una apreciación del capital o ambos, en lugar de:
- (a) uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos; o
  - (b) venta en el curso ordinario del negocio.
- 16.3 Una participación en una propiedad que un arrendatario mantiene en virtud de un contrato de arrendamiento operativo puede clasificarse y contabilizarse como propiedad de inversión utilizando esta sección si, y solo si, la propiedad cumpliría de otro modo con la definición de propiedad de inversión y el arrendatario puede medir el valor razonable de la participación en la propiedad sin costos o esfuerzos excesivos de manera continua. Esta alternativa de clasificación está disponible para cada propiedad en particular.
- 16.3A Una entidad deberá utilizar su juicio para determinar si la adquisición de una propiedad de inversión es la adquisición de un activo o un grupo de activos, o una combinación de negocios dentro del alcance de la Sección 19 Combinaciones de negocios y plusvalía. Determinar si una transacción específica cumple con la definición de una combinación de negocios según se define en la Sección 19 e incluye una inversión
- La propiedad tal como se define en esta sección requiere la aplicación por separado de ambas secciones.
- 16.4 Los bienes de uso mixto se separarán entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo. Sin embargo, si el valor razonable del componente de propiedad de inversión no puede medirse de manera confiable sin un costo o esfuerzo excesivo, toda la propiedad se contabilizará como propiedad, planta y equipo de acuerdo con la Sección 17.

FEBRERO 2025

### Medición en el reconocimiento inicial

---

- 16.5 Una entidad medirá las propiedades de inversión a su costo en el reconocimiento inicial. El costo de una propiedad de inversión adquirida comprende su precio de compra y cualquier gasto directamente atribuible, como honorarios legales y de corretaje, impuestos de transferencia de propiedad y otros costos de transacción. Si el pago se difiere más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros. Una entidad determinará el costo de una propiedad de inversión autoconstruida de acuerdo con los párrafos 17.10 a 17.14.
- 16.6 El costo inicial de una participación en una propiedad mantenida bajo un contrato de arrendamiento y clasificada como una propiedad de inversión será el que se prescribe para un arrendamiento financiero en el párrafo 20.9, incluso si el arrendamiento se clasificaría de otro modo como un arrendamiento operativo si estuviera dentro del alcance de la Sección 20 Arrendamientos. En otras palabras, el activo se reconoce al menor valor entre el valor razonable de la propiedad y el valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento. Un importe equivalente se reconoce como un pasivo de acuerdo con el párrafo 20.9.

### Medición después del reconocimiento

---

- 16.7 Las propiedades de inversión cuyo valor razonable pueda medirse de manera confiable sin costos o esfuerzos excesivos se medirán a valor razonable en cada fecha de presentación de informes y los cambios en el valor razonable se reconocerán en resultados. Si una participación en una propiedad mantenida bajo un contrato de arrendamiento se clasifica como propiedad de inversión, el elemento contabilizado a valor razonable es esa participación y no la propiedad subyacente. La Sección 12 Medición del valor razonable proporciona orientación sobre la determinación del valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión utilizando el modelo de costo de la Sección 17.

### Transferencias

---

- 16.8 Si ya no se encuentra disponible una medida confiable del valor razonable sin un costo o esfuerzo indebido para un ítem de propiedad de inversión medido utilizando el modelo del valor razonable, la entidad contabilizará posteriormente ese ítem de acuerdo con la Sección 17 hasta que se encuentre disponible una medida confiable del valor razonable. El importe en libros de la propiedad de inversión en esa fecha se convierte en su costo según la Sección 17. El párrafo 16.10(e)(iii) requiere la divulgación de este cambio. Es un cambio de circunstancias y no un cambio en la política contable.
- 16.9 Salvo lo requerido por el párrafo 16.8, una entidad transferirá una propiedad a, o desde, una propiedad de inversión solo cuando haya un cambio de uso. Un cambio de uso ocurre cuando la propiedad cumple, o deja de cumplir, la definición de propiedad de inversión y existe evidencia del cambio de uso.

### Divulgaciones

---

- 16.10 Una entidad deberá revelar lo siguiente para todas las propiedades de inversión contabilizadas a valor razonable con cambios en resultados (párrafo 16.7):
- (a) [eliminado]

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (b) la medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (medido o revelada en los estados financieros) se basa en una valoración realizada por un tasador independiente que posee una experiencia profesional reconocida y relevante titulación y tiene experiencia reciente en la ubicación y clase del propiedad de inversión que se está valorando. Si no se ha realizado dicha valoración, Este hecho deberá ser revelado.
- (do) la existencia y cuantía de las restricciones a la realizabilidad de propiedad de inversión o la remisión de ingresos y ganancias de desecho.
- (d) obligaciones contractuales de compra, construcción o desarrollo de inversiones propiedad o para reparaciones, mantenimiento o mejoras.
- (mi) una conciliación entre los importes en libros de las propiedades de inversión al principio y al final del período, indicando por separado:
  - (i) adiciones, revelando por separado aquellas adiciones resultantes de adquisiciones mediante combinaciones de negocios;
  - (ii) ganancias o pérdidas netas por ajustes al valor razonable;
  - (iii) transferencias hacia y desde propiedades de inversión contabilizadas al costo menos depreciación acumulada y deterioro (ver párrafo 16.8);
  - (iv) transferencias hacia y desde inventarios y propiedades ocupadas por sus propietarios propiedad; y
  - (v) Otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para períodos anteriores.

16.11

De conformidad con la Sección 20, el propietario de una propiedad de inversión proporciona revelaciones de los arrendadores sobre los contratos de arrendamiento que ha celebrado. Una entidad que mantiene Una propiedad de inversión bajo un contrato de arrendamiento financiero o un contrato de arrendamiento operativo proporciona Divulgaciones de los arrendatarios para arrendamientos financieros y divulgaciones de los arrendadores para cualquier operación los contratos de arrendamiento que haya suscrito.

FEBRERO 2025

## Artículo 17

## Propiedad, Planta y Equipo

## Alcance de esta sección

- 17.1 Esta sección se aplica a la contabilización de propiedades, planta y equipo y a la contabilización de propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse de manera confiable sin un costo o esfuerzo excesivo de manera continua. La Sección 16 Propiedades de inversión se aplica a las propiedades de inversión cuyo valor razonable puede medirse de manera confiable sin un costo o esfuerzo excesivo.
- 17.2 Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:
- (a) se conservan para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para su alquiler a terceros o para fines administrativos; y
  - (b) Se espera que se utilicen durante más de un período.
- 17.3 La propiedad, planta y equipo no incluye:
- (a) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la Sección 34 Actividades especializadas). Sin embargo, esta sección se aplica a las plantas productoras que, en el momento del reconocimiento inicial, pueden medirse, tanto al principio como de manera continua, por separado de su producción sin un costo o esfuerzo indebido. Esta sección se aplica a dichas plantas productoras, pero no a su producción.
  - (b) derechos minerales y reservas minerales, como petróleo, gas natural y recursos no regenerables similares.

## Reconocimiento

- 17.4 Una entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedad, planta y equipo como un activo si, y solo si:
- (a) es probable que los beneficios económicos futuros asociados con el elemento fluyan a la entidad; y
  - (b) El coste del artículo se puede medir de forma fiable.
- 17.5 Los elementos tales como repuestos, equipos de reserva y equipos de mantenimiento se reconocen de acuerdo con esta sección cuando cumplen la definición de propiedad, planta y equipo. En caso contrario, dichos elementos se clasifican como inventario.
- 17.6 Algunas partes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir reemplazo a intervalos regulares (por ejemplo, el techo de un edificio). Una entidad agregará al importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo el costo de reemplazar parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo si se espera que la parte reemplazada proporcione beneficios futuros incrementales a la entidad. El importe en libros de aquellas partes que se reemplazan se da de baja de acuerdo con los párrafos 17.27 a 17.30 independientemente de si las partes reemplazadas se habían depreciado por separado. Si no es factible para una entidad determinar el importe en libros de las partes reemplazadas,

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

parte, la entidad puede utilizar el costo del reemplazo como una indicación de cuál era el costo de la parte reemplazada en el momento en que fue adquirida o construida.

El párrafo 17.16 establece que si los principales componentes de un elemento de propiedad, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad deberá asignar el costo inicial del activo a sus principales componentes y depreciar cada uno de dichos componentes por separado durante su vida útil.

- 17.7 Una condición para continuar operando un elemento de propiedad, planta y equipo (por ejemplo, un autobús) puede ser la realización de inspecciones importantes periódicas para detectar fallas, independientemente de si se reemplazan partes del elemento. Cuando se realiza cada inspección importante, su costo se reconoce en el valor en libros del elemento de propiedad, planta y equipo como reemplazo si se cumplen los criterios de reconocimiento. Cualquier importe en libros restante del costo de la inspección importante anterior (a diferencia de las partes físicas) se da de baja.

Esto se hace independientemente de si el costo de la inspección principal anterior se identificó en la transacción en la que se adquirió o construyó el artículo. De ser necesario, el costo estimado de una inspección similar futura puede usarse como una indicación de cuál era el costo del componente de inspección existente cuando se adquirió o construyó el artículo.

- 17.8 Los terrenos y los edificios son activos separables y una entidad debe contabilizarlos por separado, incluso cuando se adquieran juntos.

### Medición en el reconocimiento

---

- 17.9 Una entidad medirá un elemento de propiedad, planta y equipo en el reconocimiento inicial a su costo.

### Elementos del costo

- 17.10 El costo de un elemento de propiedad, planta y equipo comprende todo lo siguiente:
- (a) su precio de compra, incluidos los honorarios legales y de corretaje, los derechos de importación y los impuestos de compra no reembolsables, después de deducir los descuentos y rebajas comerciales.
  - (b) cualquier costo directamente atribuible a la ubicación del activo y a su condición necesaria para que pueda operar de la manera prevista por la administración. Estos pueden incluir los costos de preparación del sitio, entrega y manipulación iniciales, instalación y ensamblaje y prueba de funcionalidad.
  - (do) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y remoción del elemento y de restauración del sitio en que se encuentra, la obligación en que incurre una entidad ya sea cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado el elemento durante un período particular para fines distintos al de producir inventarios durante ese período.

## FEBRERO 2025

- 17.11 Los siguientes costos no son costos de un elemento de propiedad, planta y equipo y una entidad los reconocerá como un gasto cuando se incurra en ellos:
- (a) costos de apertura de una nueva instalación;
  - (b) costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluidos los costos de publicidad y actividades promocionales);
  - (de) costos de realizar negocios en una nueva ubicación o con una nueva clase de clientes (incluidos los costos de capacitación del personal);
  - (d) administración y otros gastos generales; y
  - (mi) costos de endeudamiento (ver Sección 25 Costos de endeudamiento).
- 17.12 Los ingresos y gastos relacionados con operaciones incidentales durante la construcción o desarrollo de un elemento de propiedad, planta y equipo se reconocen en resultados si dichas operaciones no son necesarias para llevar el elemento a su ubicación y condición operativa previstas.

### Medición de costos

- 17.13 El costo de un elemento de propiedad, planta y equipo es el precio en efectivo equivalente en la fecha de reconocimiento. Si el pago se difiere más allá de los términos de crédito normales, el costo es el valor actual de todos los pagos futuros.

### Intercambios de activos

- 17.14 Un elemento de propiedad, planta y equipo puede adquirirse a cambio de un activo o activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad medirá el costo del activo adquirido a valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio carezca de sustancia comercial o (b) el valor razonable ni del activo recibido ni del activo entregado sea medible de manera fiable. En ese caso, el costo del activo se mide al importe en libros del activo entregado.

### Medición después del reconocimiento inicial

---

- 17.15 Una entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.15A o el modelo de revaluación del párrafo 17.15B y aplicará esa política a toda una clase de propiedades, planta y equipo. Una entidad aplicará el modelo del costo a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin un coste o esfuerzo excesivo. Una entidad reconocerá los costes del mantenimiento diario de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en el que se incurran en los costes.

### Modelo de costos

- 17.15A Una entidad medirá un elemento de propiedad, planta y equipo después del reconocimiento inicial al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada .

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Modelo de revalorización

- 17.15B Una entidad medirá un elemento de propiedad, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse de forma fiable por un importe revaluado, siendo su valor razonable en la fecha de la revaluación menos cualquier depreciación acumulada posterior y pérdidas por deterioro acumuladas posteriores. Las revaluaciones se realizarán con la suficiente regularidad para asegurar que el importe en libros no difiera materialmente del que se determinaría utilizando el valor razonable al final del período sobre el que se informa. La Sección 12 Medición del valor razonable proporciona orientación sobre la determinación del valor razonable. Si se revalúa un elemento de propiedad, planta y equipo, se revalorará toda la clase de propiedad, planta y equipo a la que pertenece ese activo.
- 17.15C Si el importe en libros de un activo aumenta como resultado de una revaluación, el aumento se reconocerá en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio neto en el rubro de superávit por revaluación. Sin embargo, el aumento se reconocerá en resultados en la medida en que revierta una disminución por revaluación del mismo activo previamente reconocida en resultados.
- 17.15D Si el importe en libros de un activo disminuye como resultado de una revaluación, la disminución se reconocerá en resultados. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que exista un saldo a favor en el superávit de revaluación con respecto a ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio neto bajo el rubro de superávit de revaluación.

## Depreciación

- 17.16 Si los principales componentes de un elemento de propiedad, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad asignará el costo inicial del activo a sus principales componentes y depreciará cada uno de ellos por separado durante su vida útil. Otros activos se depreciarán durante sus vidas útiles como un solo activo. Con algunas excepciones, como canteras y sitios utilizados para vertederos, los terrenos tienen una vida útil ilimitada y, por lo tanto, no se deprecian.
- 17.17 El cargo por depreciación de cada período se reconocerá en resultados a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo. Por ejemplo, la depreciación de las propiedades, planta y equipo de fabricación se incluye en los costos de los inventarios (véase la Sección 13 Inventarios).

## Importe depreciable y período de depreciación

- 17.18 Una entidad deberá asignar el importe depreciable de un activo sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil.
- 17.19 Factores como un cambio en la forma en que se utiliza un activo, un desgaste inesperado significativo, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado pueden indicar que el valor residual o la vida útil de un activo han cambiado desde la fecha de presentación de informes anuales más reciente. Si tales indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales difieren, las modificará.

## FEBRERO 2025

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 en una estimación contable de acuerdo con la Sección 10 Políticas contables, estimaciones y errores.

- 17.20 La depreciación de un activo comienza cuando está disponible para su uso, es decir, cuando se encuentra en la ubicación y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la manera prevista por la administración. La depreciación de un activo cesa cuando el activo se da de baja en cuentas. La depreciación no cesa cuando el activo queda inactivo o se retira del uso activo a menos que el activo esté totalmente depreciado. Sin embargo, según los métodos de depreciación basados en el uso, el cargo por depreciación puede ser cero mientras no haya producción.
- 17.21 Una entidad deberá considerar todos los factores siguientes al determinar la vida útil de un activo:
- (a) El uso previsto del activo. El uso se evalúa en función de la capacidad o el rendimiento físico previstos del activo.
  - (b) desgaste físico esperado, que depende de factores operativos como el número de turnos en los que se utilizará el activo y la programa de reparación y mantenimiento, y el cuidado y mantenimiento del activo mientras está inactivo.
  - (do) Obsolescencia técnica o comercial que surge de cambios o mejoras en la producción, o de un cambio en la demanda del mercado para el producto o servicio que se obtiene del activo. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un artículo que se produjo utilizando un activo podrían indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo.
  - (d) límites legales o similares al uso del activo, como las fechas de vencimiento de los contratos de arrendamiento relacionados.

## Método de depreciación

---

- 17.22 Una entidad debe seleccionar un método de depreciación que refleje el patrón en el que espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos de depreciación posibles incluyen el método de línea recta, el método de saldo decreciente y un método basado en el uso, como el método de unidades de producción. Un método de depreciación que se base en los ingresos generados por una actividad que incluya el uso de un activo no es apropiado.
- 17.23 Si hay indicios de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha de presentación de informes anuales en el patrón según el cual una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo, la entidad revisará su método de depreciación actual y, si las expectativas actuales difieren, cambiará el método de depreciación para reflejar el nuevo patrón. La entidad contabilizará el cambio como un cambio en una estimación contable de acuerdo con la Sección 10.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Discapacidad

---

## Reconocimiento y medición del deterioro

- 17.24 En cada fecha de presentación de informes, una entidad aplicará la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo está deteriorado y, de ser así, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro. Esa sección explica cuándo y cómo una entidad revisa el importe en libros de sus activos, cómo determina el importe recuperable de un activo y cuándo reconoce o revierte una pérdida por deterioro.

## Compensación por deterioro

- 17.25 Una entidad incluirá en el resultado del ejercicio la compensación de terceros por partidas de propiedades, planta y equipo que se hayan deteriorado, perdido o abandonado sólo cuando la compensación se haga exigible.

## Propiedades, planta y equipos mantenidos para la venta

- 17.26 El párrafo 27.9(f) establece que un plan para disponer de un activo antes de la fecha previamente esperada es un indicador de deterioro que desencadena el cálculo del importe recuperable del activo con el fin de determinar si el activo está deteriorado.

Desreconocimiento

---

- 17.27 Una entidad deberá dar de baja un elemento de propiedad, planta y equipo:
- (a) en su disposición; o
  - b) cuando no se esperen beneficios económicos futuros de su utilización o desecho.
- 17.28 La entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la baja en cuentas de un elemento de propiedad, planta y equipo en resultados cuando el elemento se dé de baja (a menos que la Sección 20 Arrendamientos requiera lo contrario en el caso de una venta con arrendamiento posterior). La entidad no clasificará dichas ganancias como ingresos.
- 17.29 La fecha de enajenación de un bien es la fecha en que el receptor obtiene el control de dicho bien de conformidad con los requisitos de los párrafos 23.57 a 23.61 para determinar cuándo se cumple una promesa. La sección 20 se aplica a la enajenación mediante venta y arrendamiento posterior.
- 17.30 Una entidad determinará la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas de un elemento de propiedad, planta y equipo como la diferencia entre el producto neto de la disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del elemento.

Divulgaciones

---

- 17.31 Una entidad deberá revelar lo siguiente para cada clase de propiedad, planta y equipo determinada de acuerdo con el párrafo 4.11(a) y por separado para las propiedades de inversión contabilizadas al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor:

FEBRERO 2025

- (a) las bases de medición utilizadas para determinar el valor de explotación bruto cantidad;
- (b) los métodos de depreciación utilizados;
- (de) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- (d) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (agregado con pérdidas por deterioro acumuladas) al inicio y final del período del informe; y
- (mi) una conciliación del importe en libros al principio y al final del período del informe que muestra por separado:
  - (i) adiciones;
  - (ii) enajenaciones;
  - (iii) adquisiciones mediante combinaciones de negocios;
  - (iv) aumentos o disminuciones resultantes de revaluaciones bajo párrafos 17.15B a 17.15D y de pérdidas por deterioro reconocidos o revertidos en otro resultado integral en de conformidad con la Sección 27;
  - (v) transferencias hacia y desde propiedades de inversión contabilizadas a valor razonable a través de ganancias o pérdidas (véase el párrafo 16.8);
  - (vi) pérdidas por deterioro reconocidas o revertidas en resultados en de conformidad con la Sección 27;
  - (vii) depreciación; y
  - (viii) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para períodos anteriores.

17.32 Una entidad también deberá revelar lo siguiente:

- (a) la existencia y los importes en libros de propiedades, planta y equipo sobre los cuales la entidad tiene título restringido o que está pignorado como garantía pasivo;
- (b) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedad, planta y equipo; y
- (de) Si una entidad tiene propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede determinarse medido de forma fiable sin costes ni esfuerzos excesivos, deberá revelar que hecho y las razones por las cuales la medición del valor razonable implicaría una medición indebida costo o esfuerzo para aquellos artículos de propiedad de inversión.

17.33 Si los elementos de propiedad, planta y equipo se expresan a importes revaluados, se La entidad deberá revelar lo siguiente:

- (a) la fecha efectiva de la revaluación;
- (b) si intervino un tasador independiente;
- (de) [eliminado]

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (d) Para cada clase revaluada de propiedad, planta y equipo, el valor contable importe que se habría reconocido si los activos se hubieran contabilizado bajo el modelo de costos; y
- (mi) el superávit de revaluación, indicando el cambio en el período y cualquier restricciones a la distribución del saldo a los accionistas.

FEBRERO 2025

## Artículo 18

### Activos intangibles distintos del fondo de comercio

#### Alcance de esta sección

---

- 18.1 Esta sección se aplica a la contabilización de todos los activos intangibles distintos del fondo de comercio (véase la Sección 19 Combinaciones de negocios y fondo de comercio) y los activos intangibles mantenidos por una entidad para la venta en el curso normal de los negocios (véase la Sección 13 Inventarios y la Sección 23 Ingresos de contratos con clientes).
- 18.2 Un activo intangible es un activo no monetario identificable que no tiene sustancia física. Un activo de este tipo es identificable cuando:
- (a) es separable, es decir, capaz de separarse o dividirse de la entidad y venderse, transferirse, licenciarse, alquilarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo o pasivo relacionado; o
  - (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.
- 18.3 Esta sección no se aplica a lo siguiente:
- (a) activos financieros; o
  - (b) derechos minerales y reservas minerales, como petróleo, gas natural y recursos no regenerables similares.

#### Reconocimiento

---

##### Principio general para el reconocimiento de activos intangibles

- 18.4 Una entidad reconocerá un activo intangible como un activo si, y solo si:
- (a) es probable que los beneficios económicos futuros esperados que son atribuibles al activo fluyan a la entidad;
  - (b) el costo o valor del activo puede medirse de manera fiable; y
  - (do) El activo no es el resultado de un gasto incurrido internamente en un elemento intangible.<sup>4</sup>
- 18.5 Una entidad evaluará la probabilidad de beneficios económicos futuros esperados utilizando supuestos razonables y sustentables que representen la mejor estimación de la administración de las condiciones económicas que existirán durante la vida útil de El activo.

---

<sup>4</sup> En esta sección se utiliza el término "activo" de una forma que difiere en algunos aspectos de la definición del párrafo 2.44 y del Glosario. A los efectos de esta sección, un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del cual se espera que fluyan beneficios económicos futuros a la entidad.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

18.6 Una entidad utiliza el juicio para evaluar el grado de certeza asociado al flujo de beneficios económicos futuros que son atribuibles al uso del activo en el base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, dando mayor peso a la evidencia externa.

18.7 El criterio de reconocimiento de probabilidad del párrafo 18.4(a) siempre se considera satisfecho para los activos intangibles que se adquieren por separado.

### Adquisición como parte de una combinación de negocios

18.8 Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se reconocerá a menos que su valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin un coste o esfuerzo indebido en la fecha de adquisición.

## Medición inicial

---

18.9 Una entidad medirá un activo intangible inicialmente al costo.

### Adquisición separada

18.10 El coste de un activo intangible adquirido por separado comprende:

- (a) su precio de compra, incluidos los derechos de importación y los impuestos de compra no reembolsables, después de deducir los descuentos y rebajas comerciales; y
- (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto usar.

### Adquisición como parte de una combinación de negocios

18.11 Si se adquiere un activo intangible en una combinación de negocios, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha de adquisición.

### Adquisición mediante subvención gubernamental

18.12 Si se adquiere un activo intangible mediante una subvención gubernamental, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha en que se recibe o se puede recibir la subvención de conformidad con la Sección 24 Subvenciones gubernamentales.

### Intercambios de activos

18.13 Un activo intangible puede adquirirse a cambio de un activo o activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad medirá el costo de dicho activo intangible a valor razonable a menos que (a) la transacción de intercambio carezca de sustancia comercial o (b) el valor razonable ni del activo recibido ni del activo entregado sea medible de manera fiable. En ese caso, el costo del activo se mide al importe en libros del activo entregado.

arriba.

## FEBRERO 2025

### Activos intangibles generados internamente

- 18.14 Una entidad reconocerá los gastos incurridos internamente en un elemento intangible, incluidos todos los gastos por actividades de investigación y desarrollo, como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que formen parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma.
- 18.15 Como ejemplos de aplicación del párrafo anterior, una entidad reconocerá el gasto en los siguientes elementos como un gasto y no reconocerá dicho gasto como activo intangible:
- (a) marcas, logotipos, títulos de publicaciones, listas de clientes y artículos similares en esencia generados internamente;
  - (b) actividades de puesta en marcha (es decir, costos de puesta en marcha), que incluyen costos de establecimiento tales como costos legales y de secretaría incurridos al establecer una entidad legal, gastos para abrir una nueva instalación o negocio (es decir, costos previos a la apertura) y gastos para iniciar nuevas operaciones o lanzar nuevos productos o procesos (es decir, costos previos a la operación);
  - (c) actividades de formación;
  - (d) actividades publicitarias y promocionales;
  - (e) reubicar o reorganizar parte o la totalidad de una entidad; y
  - (f) fondo de comercio generado internamente
- 18.16 El párrafo 18.15 no impide reconocer un pago anticipado como un activo cuando el pago de bienes o servicios se ha efectuado antes de la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

### Gastos pasados que no deben reconocerse como activo

---

- 18.17 El gasto en un elemento intangible que se reconoció inicialmente como gasto no se reconocerá en una fecha posterior como parte del costo de un activo.

### Medición después del reconocimiento

---

- 18.18 Una entidad medirá los activos intangibles al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. Los requisitos para la amortización se establecen en esta sección. Los requisitos para el reconocimiento del deterioro se establecen en la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.

### Vida útil

---

- 18.19 A los efectos de esta Norma, se considerará que todos los activos intangibles tienen una vida útil finita. La vida útil de un activo intangible que surge de derechos contractuales u otros derechos legales no debe exceder el período de vigencia de dichos derechos, pero puede ser más corta dependiendo del período durante el cual la entidad espera utilizar el activo. Si los derechos contractuales u otros derechos legales se transmiten por un período limitado que puede renovarse, la vida útil del activo intangible incluirá el período o períodos de renovación solo si existe evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 18.20 Si la vida útil de un activo intangible no puede establecerse de manera confiable, la vida se determinará con base en la mejor estimación de la administración, pero no deberá exceder de diez años.

### Periodo de amortización y método de amortización

- 18.21 La entidad distribuirá el importe depreciable de un activo intangible de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, como inventarios o propiedades, planta y equipo.
- 18.22 La amortización comienza cuando el activo intangible está disponible para su uso, es decir, cuando se encuentra en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda utilizarse de la forma prevista por la administración. La amortización cesa cuando el activo se da de baja.  
La entidad elegirá un método de amortización que refleje el patrón según el cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Si la entidad no puede determinar ese patrón de manera fiable, utilizará el método lineal.
- 18.22A Existe la presunción de que un método de amortización basado en los ingresos generados por una actividad que incluye el uso de un activo intangible es inadecuado. Sin embargo, una entidad puede refutar esta presunción y utilizar un método de amortización basado en los ingresos generados por una actividad que incluye el uso de un activo intangible solo en las circunstancias limitadas:
- (a) en el que el activo intangible se expresa como una medida de ingresos (es decir, cuando los derechos sobre el uso de un activo intangible se especifican como una cantidad total fija de ingresos a generar); o
  - (b) cuando pueda demostrarse que los ingresos y el consumo de los beneficios económicos futuros del activo intangible están altamente correlacionados.

### Valor residual

- 18.23 Una entidad asumirá que el valor residual de un activo intangible es cero a menos que:
- (a) existe un compromiso por parte de un tercero de comprar el activo al final de su vida útil; o
  - (b) existe un mercado activo para el activo y:
    - (i) El valor residual puede determinarse con referencia a ese mercado; y
    - (ii) Es probable que dicho mercado exista al final de la vida útil del activo.

### Revisión del período de amortización y del método de amortización

- 18.24 Factores como un cambio en la forma en que se utiliza un activo intangible, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado pueden indicar que el valor residual o la vida útil de un activo intangible ha cambiado desde la fecha de presentación de informes anuales más reciente. Si tales indicadores están presentes, una entidad revisará

## FEBRERO 2025

sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales difieren, modificar el residual valor, método de amortización o vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, método de amortización o vida útil como un cambio en Estimación contable de acuerdo con la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y errores.

### Recuperabilidad del importe en libros: pérdidas por deterioro

---

- 18.25 Para determinar si un activo intangible está deteriorado, una entidad aplicará Sección 27. Esa sección explica cuándo y cómo una entidad revisa el estado de situación financiera. importe de sus activos, cómo determina el importe recuperable de un activo y cuando reconoce o revierte una pérdida por deterioro.

### Retiros y enajenaciones

---

- 18.26 Una entidad dará de baja un activo intangible y reconocerá una ganancia o pérdida en ganancias o pérdidas:
- (a) en su disposición; o
  - b) cuando no se esperen beneficios económicos futuros de su utilización o desecho.

### Divulgaciones

---

- 18.27 Una entidad deberá revelar lo siguiente para cada clase de activos intangibles:
- (a) las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;
  - (b) los métodos de amortización utilizados;
  - (do) el importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada (agregado con pérdidas por deterioro acumuladas) al inicio y final del período del informe;
  - (d) las partidas en el estado de resultados integrales (y en el estado de resultados, si se presenta) en el que se incluye cualquier amortización de Se incluyen los activos intangibles; y
  - (mi) una conciliación del importe en libros al principio y al final del período del informe que muestra por separado:
    - (i) adiciones;
    - (ii) enajenaciones;
    - (iii) adquisiciones mediante combinaciones de negocios;
    - (iv) amortización;
    - (v) pérdidas por deterioro reconocidas o revertidas en resultados en de conformidad con la Sección 27; y
    - (vi) Otros cambios.
- No es necesario presentar esta conciliación para períodos anteriores.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 18.28 Una entidad también deberá revelar:
- (a) una descripción, el importe en libros y el período de amortización restante de cualquier activo intangible individual que sea significativo para la entidad estados financieros;
  - (b) para activos intangibles adquiridos mediante una subvención gubernamental y reconocidos inicialmente a valor razonable (véase párrafo 18.12):
    - (i) el valor razonable inicialmente reconocido para estos activos; y
    - (ii) sus importes en libros.
  - (do) la existencia y los importes en libros de los activos intangibles a los que se refiere el entidad tiene título restringido o que están pignorados como garantía de pasivos; y
  - (d) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.
- 18.29 Una entidad deberá revelar el importe total de las actividades de investigación y desarrollo gasto reconocido como gasto durante el período (es decir, el importe de Gastos realizados internamente en investigación y desarrollo que no hayan sido se ha capitalizado como parte del costo de otro activo que cumple con el reconocimiento criterios de esta Norma).

FEBRERO 2025

## Artículo 19 Combinaciones de negocios y fondo de comercio

### Alcance de esta sección

---

- 19.1 Esta sección se aplica a una transacción u otro evento que cumple con la definición de una combinación de negocios. Establece los requisitos sobre cómo un adquirente reconoce y mide en sus estados financieros:
- (a) los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier interés no controlador en la adquirida; y
  - (b) la plusvalía adquirida o una ganancia derivada de una compra en condiciones económicas.
- 19.2 Esta sección no se aplica a:
- (a) combinaciones de entidades o negocios bajo control común.  
El control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están en última instancia controlados por la misma parte o partes tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.
  - (b) formaciones de un acuerdo conjunto en los estados financieros del propio acuerdo conjunto.
  - (de) una adquisición de un activo o de un grupo de activos que no constituye un negocio.

### Identificación de una combinación de negocios

---

- 19.3 Una entidad deberá determinar si una transacción u otro evento cumple con la definición de una combinación de negocios. Una combinación de negocios es una transacción u otro evento en el que una entidad (la adquirente) obtiene el control de uno o más negocios (la adquirida). Los párrafos 19A.1 a 19A.10 proporcionan orientación sobre cómo determinar si la transacción u otro evento es un negocio.
- Combinación. Si los activos adquiridos y los pasivos asumidos no constituyen un negocio, la entidad informante contabilizará la transacción u otro evento como una adquisición de activos.
- 19.4 Un adquirente puede obtener el control de una adquirida de varias maneras, por ejemplo:
- (a) transferir efectivo, equivalentes de efectivo u otros activos (incluidos los activos netos que constituyen un negocio);
  - (b) incurriendo en pasivos;
  - (de) emisión de instrumentos de capital; o
  - (d) proporcionando más de un tipo de contraprestación.
- 19.5 Una combinación de negocios puede estructurarse de diversas maneras por razones legales, impositivas o de otro tipo. Algunos ejemplos de estas estructuras incluyen transacciones u otros eventos en los que:

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (a) una o más empresas se convierten en subsidiarias de un adquirente, o los activos netos de una o más empresas se fusionan legalmente con el adquirente;
- (b) una entidad que se combina transfiere sus activos netos, o sus propietarios transfieren sus instrumentos de patrimonio, a otra entidad que se combina o a sus propietarios;
- (do) todas las entidades que se combinan transfieren sus activos netos, o los propietarios de esas entidades transfieren sus participaciones de capital, a una entidad recién formada; o
- (d) un grupo de antiguos propietarios de una de las entidades combinadas obtiene el control de la entidad combinada.

### Contabilización de combinaciones de negocios y fondo de comercio

---

- 19.6 Una entidad deberá contabilizar cada combinación de negocios aplicando el método de adquisición.
- 19.7 Para aplicar el método de adquisición, una entidad deberá:
- (a) identificar al adquirente;
  - (b) identificar la fecha de adquisición;
  - (do) reconocer y medir los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida; y
  - (d) reconocer y medir el fondo de comercio o una ganancia proveniente de una compra en condiciones económicas.

#### Identificación del adquirente

- 19.8 Para cada combinación de negocios, una de las entidades que se combinan se identificará como el adquirente.
- 19.9 Sección 9 Los estados financieros consolidados y separados se utilizarán para identificar al adquirente, es decir, para identificar a la entidad que obtiene el control de otra entidad (la adquirida).
- 19.10 Si una entidad que aplica la Sección 9 no puede identificar claramente cuál de las entidades que se combinan es la adquirente, la entidad deberá considerar los factores de los párrafos 19A.11 a 19A.15 para hacer esa determinación.

#### Identificación de la fecha de adquisición

- 19.11 El adquirente deberá identificar la fecha de adquisición, es decir, la fecha en la que el adquirente obtiene el control de la adquirida.

FEBRERO 2025

## Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida

### Principio de reconocimiento

19.12 En la fecha de adquisición, la adquirente reconocerá, por separado del fondo de comercio, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida, excepto por lo especificado en los párrafos 19.16 a 19.21. Una adquirente reconocerá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos solo si:

- (a) cumplir con las definiciones de activos y pasivos en la Sección 2 Conceptos y Principios generalizados en la fecha de adquisición; y
- (b) son parte de lo que el adquirente y la adquirida (o los antiguos propietarios de la adquirida) intercambiaron en la transacción de combinación de negocios en lugar de ser el resultado de transacciones separadas (véase el párrafo 19.32).  
La adquirente y la adquirida pueden celebrar transacciones separadas antes o durante las negociaciones de la combinación de negocios que no formen parte de lo que se intercambia en la combinación de negocios. Estas transacciones separadas se contabilizarán de acuerdo con las secciones aplicables de esta Norma.

### Principio de medición

19.13 El adquirente medirá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición, excepto lo especificado en los párrafos 19.16 a 19.21.

19.14 Para cada combinación de negocios, el adquirente medirá en la fecha de adquisición cualquier participación no controladora en la adquirida por la parte proporcional de la participación no controladora de los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida.

### Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

19.15 Los párrafos 19.16 a 19.21 establecen excepciones a los principios de reconocimiento y medición establecidos en los párrafos 19.12 a 19.14 y especifican tanto los elementos para los cuales se establecen excepciones como la naturaleza de esas excepciones.

19.16 Un adquirente deberá reconocer un activo intangible adquirido en una combinación de negocios si el activo cumple con los principios de reconocimiento establecidos en la Sección 18 Activos intangibles distintos del fondo de comercio y el valor razonable del activo puede medirse de manera confiable sin costo o esfuerzo indebido en la fecha de adquisición.

19.17 Si un adquirente asume un pasivo o un pasivo contingente en una combinación de negocios y ese pasivo o pasivo contingente habría estado dentro del alcance de la Sección 21 Provisiones y Contingencias si el adquirente lo hubiera incurrido por separado, el adquirente aplicará el párrafo 21.6 para determinar si existe una obligación presente en la fecha de adquisición como resultado de eventos pasados.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 19.18 Si un adquirente determina, de conformidad con el párrafo 19.17, que existe una obligación presente, el adquirente reconocerá un pasivo contingente en la fecha de adquisición si:
- (a) la obligación presente cumple la definición de pasivo contingente de conformidad con el párrafo 21.12; y
  - (b) El valor razonable del pasivo contingente puede medirse de forma fiable.
- 19.19 Por lo tanto, el adquirente reconoce un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios en la fecha de adquisición incluso si no es probable que el adquirente deba transferir beneficios económicos para liquidar la obligación presente.  
El adquirente no aplica los requisitos de reconocimiento de los párrafos 21.4(b) y 21.12 a un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios.
- 19.20 Un adquirente deberá reconocer y medir de conformidad con la Sección 29 Impuesto sobre la Renta un activo por impuesto diferido o un pasivo por impuesto diferido que surja de los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios.
- 19.21 Un adquirente deberá reconocer y medir, de acuerdo con la Sección 28 Beneficios a los empleados, un pasivo (o activo, si lo hubiera) relacionado con los acuerdos de beneficios a los empleados del adquirido .

### Reconocer y medir el fondo de comercio o una ganancia proveniente de una compra en condiciones ventajosas

- 19.22 El adquirente reconocerá el fondo de comercio a la fecha de adquisición medido como el exceso de (a) sobre (b):
- (a) la suma de:
    - (i) la contraprestación transferida, medida de conformidad con el párrafo 19.25;
    - (ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida, medida de acuerdo con el párrafo 19.14; y
    - (iii) el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación patrimonial previamente mantenida por el adquirente en la adquirida en el caso de una combinación de negocios realizada por etapas (véanse los párrafos 19.29 a 19.30).
  - (b) el neto de los importes a la fecha de adquisición de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, medidos de acuerdo con los párrafos 19.13 a 19.21.

### Compras de ganga

- 19.23 En ocasiones, un adquirente realizará una compra a precio de ganga, es decir, una combinación de negocios en la que el importe del párrafo 19.22(b) excede la suma de los importes especificados en el párrafo 19.22(a). Si persiste un exceso después de que un adquirente aplique el párrafo 19.24, el adquirente reconocerá la ganancia resultante en resultados en la fecha de adquisición. La ganancia se atribuirá al adquirente.

## FEBRERO 2025

19.24 Antes de reconocer una ganancia por una compra a precio de ganga, el adquirente deberá reevaluar si ha identificado correctamente todos los activos adquiridos y todos los pasivos asumidos y deberá reconocer cualquier activo o pasivo adicional identificado en esa reevaluación. El adquirente revisará entonces los procedimientos utilizados para medir los importes que se requieren reconocer en la fecha de adquisición para:

- (a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos;
- (b) la participación accionaria previamente mantenida por el adquirente en la adquirida, en el caso de una combinación de negocios realizada por etapas; y
- (de) la contraprestación transferida.

### Contraprestación transferida

19.25 El adquirente medirá la contraprestación transferida en una combinación de negocios a valor razonable. El adquirente calculará la contraprestación transferida como la suma de los valores razonables a la fecha de adquisición de los activos transferidos por el adquirente, los pasivos incurridos por el adquirente con los antiguos propietarios de la adquirida y los instrumentos de patrimonio emitidos por el adquirente. Entre los ejemplos de contraprestación se incluyen efectivo, otros activos, un negocio o una subsidiaria del adquirente, contraprestación contingente, instrumentos de patrimonio ordinarios o preferentes, opciones y warrants.

### Consideración contingente

19.26 La contraprestación que un adquirente transfiere a cambio de una adquirida incluye cualquier activo o pasivo resultante de un acuerdo de contraprestación contingente (véase el párrafo 19.25). El adquirente reconocerá el valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación contingente como parte de la contraprestación transferida a cambio de la adquirida si el valor razonable de la contraprestación contingente puede medirse de forma fiable sin un coste o esfuerzo excesivo.

19.27 Si el adquirente no puede medir de forma fiable el valor razonable de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición sin un esfuerzo o coste excesivo, medirá la contraprestación contingente en la fecha de adquisición utilizando el importe más probable de la contraprestación. Posteriormente, el adquirente no volverá a evaluar si la medición del valor razonable de la contraprestación contingente implica un esfuerzo o coste excesivo (véase el párrafo 19.37(b)).

19.28 El adquirente aplicará la Sección 22 Pasivos y Patrimonio Neto para clasificar una obligación de pagar una contraprestación contingente que sea un instrumento financiero como un pasivo financiero o como patrimonio neto. El adquirente clasificará como activo el derecho a la devolución de una contraprestación previamente transferida. Los párrafos 19.36 y 19.37 establecen los requisitos para la contabilización de la contraprestación contingente.

### Una combinación de negocios realizada en etapas

19.29 En ocasiones, un adquirente obtiene el control de una empresa adquirida en la que poseía una participación patrimonial inmediatamente antes de la fecha de adquisición. En tales casos, el adquirente deberá volver a medir su participación patrimonial anterior en la empresa adquirida a su valor razonable en la fecha de adquisición y reconocer la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en resultados.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 19.30 Si una de las partes de un acuerdo conjunto obtiene el control de un negocio que es una operación controlada conjuntamente o un activo controlado conjuntamente inmediatamente antes de la fecha de adquisición, la transacción es una combinación de negocios realizada en etapas (una adquisición por etapas). El adquirente aplicará los requisitos para una combinación de negocios realizada en etapas de acuerdo con el párrafo 19.29, incluida la revaluación de la totalidad de su participación anterior en la operación controlada conjuntamente o en el activo controlado conjuntamente.

## Periodo de medición

- 19.31 Si la contabilización inicial de una combinación de negocios por parte de un adquirente está incompleta al final del período de presentación de informes en el que se produce la combinación, el adquirente reconocerá en sus estados financieros importes provisionales para las partidas para las que su contabilización está incompleta. Dentro de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición, el adquirente ajustará retrospectivamente los importes provisionales que reconoció como activos y pasivos, y reconocerá cualquier activo y pasivo adicional, para reflejar la nueva información que obtuvo sobre los hechos y circunstancias relevantes que existían en la fecha de adquisición. Cualquier ajuste afecta al fondo de comercio adquirido o cualquier ganancia derivada de una compra en condiciones ventajosas. Una vez transcurridos más de doce meses desde la fecha de adquisición, el adquirente reconocerá ajustes a la contabilización inicial de una combinación de negocios solo si corrige un error de conformidad con la Sección 10 Políticas contables, estimaciones y errores.

## Costos relacionados con la adquisición

- 19.32 Los costes relacionados con la adquisición son aquellos en los que incurre el adquirente para llevar a cabo una combinación de negocios. El adquirente contabilizará los costes relacionados con la adquisición por separado de la combinación de negocios, como gastos en los períodos en los que se incurren en los costes y se reciben los servicios, con dos excepciones: el adquirente reconocerá el coste de emisión de deuda de conformidad con la Sección 11 Otras emisiones de instrumentos financieros y el coste de emisión de valores de capital de conformidad con la Sección 22.

## Medición y contabilización posteriores

- 19.33 Después del reconocimiento inicial, el adquirente aplicará las secciones correspondientes de esta Norma a los activos adquiridos, los pasivos asumidos o incurridos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios. Después del reconocimiento inicial, los párrafos 19.34 a 19.37 se aplican a:

- (a) buena voluntad;
- (b) pasivos contingentes reconocidos a la fecha de adquisición; y
- (do) contraprestación contingente

## Buena voluntad

- 19.34 Después de que un adquirente reconozca inicialmente el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios, el adquirente lo medirá al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. El adquirente aplicará:

## FEBRERO 2025

- (a) Párrafos 18.19 a 18.24 para la amortización del fondo de comercio. Si el adquirente no puede determinar de forma fiable la vida útil del fondo de comercio, utilizará su mejor estimación de la vida útil, pero dicha estimación no podrá superar los diez años.
- (b) Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos para reconocer y medir cualquier deterioro del fondo de comercio.

### Pasivos contingentes

19.35 Después de que un adquirente reconoce inicialmente un pasivo contingente en una combinación de negocios y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, deberá medir el pasivo al mayor de los siguientes valores:

- (a) el importe que el adquirente habría reconocido de conformidad con la Sección 21; o
- (b) el importe que el adquirente reconoció inicialmente menos, en su caso, el importe acumulado de ingresos reconocidos de conformidad con los principios de la Sección 23 Ingresos de Contratos con Clientes.

### Consideración contingente

19.36 Los cambios resultantes de eventos posteriores a la fecha de adquisición (como el cumplimiento de un objetivo de ganancias, la consecución de un precio de acción específico o la consecución de un hito en un proyecto de investigación y desarrollo ) no son ajustes del período de medición, excepto los cambios en el importe de la contraprestación contingente que son ajustes del período de medición de acuerdo con el párrafo 19.31. Un adquirente contabilizará los cambios en el importe de la contraprestación contingente que no sean ajustes del período de medición de acuerdo con el párrafo 19.37.

19.37 Si la contraprestación contingente es:

- (a) clasificada como patrimonio, el adquirente no deberá volver a medir dicha contraprestación contingente y contabilizará su liquidación posterior dentro del patrimonio.
- (b) otra contraprestación contingente:
  - (i) cuyo valor razonable pueda medirse de forma fiable sin costes o esfuerzos excesivos en la fecha de adquisición, el adquirente medirá esa contraprestación contingente al valor razonable en cada fecha de presentación de informes y reconocerá en resultados cualquier cambio en el valor razonable.
  - (ii) cuyo valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin un esfuerzo o un coste excesivos en la fecha de adquisición (véase el párrafo 19.27): la adquirente revisará esa contraprestación contingente en cada fecha de presentación de informes y la ajustará para reflejar la estimación actual del importe más probable de la contraprestación contingente en esa fecha de presentación de informes. La adquirente reconocerá en resultados cualquier ajuste a los importes que haya reconocido previamente.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Divulgaciones

## Para combinaciones de negocios durante el período del informe

19.38

Para cada combinación de negocios que ocurra durante el período sobre el que se informa, El adquirente deberá revelar:

- (a) el nombre y una descripción de la adquirida;
- (b) la fecha de adquisición;
- (do) el porcentaje de instrumentos de capital con derecho a voto adquiridos;
- (d) el valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación total transferida y una descripción de los componentes de esa contraprestación (como efectivo, instrumentos de capital e instrumentos de deuda);
- (mi) para acuerdos de contraprestación contingente:
  - (i) el importe reconocido a la fecha de adquisición;
  - (ii) una descripción del acuerdo y la base para determinar el importe del pago; y
  - (iii) en su caso, el hecho de que el adquirente no pueda medir de forma fiable el valor razonable de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición sin costes ni esfuerzos indebidos (véase el párrafo 19.27) y la razones por las que ello implicaría un esfuerzo o un coste excesivo;
- (F) los importes reconocidos en la fecha de adquisición para cada clase de activos y pasivos de la adquirida;
- (grano) para una compra en condiciones ventajosas, el importe de cualquier ganancia reconocida en utilidad o pérdida de acuerdo con el párrafo 19.23 y la partida en el estado de resultados integral (y en el estado de resultados, si presentado) en el que se reconoce la ganancia;
- (o) una descripción cualitativa de los factores que componen el fondo de comercio reconocidas—por ejemplo, sinergias esperadas de la combinación operaciones de la adquirida y del adquirente, o activos intangibles no reconocidos de conformidad con el párrafo 19.16; y
- (i) la información requerida en el párrafo 21.15 para cada contingente pasivo que el adquirente no reconoce de conformidad con párrafo 19.18 (porque su valor razonable no puede medirse confiablemente).

## Para todas las combinaciones de negocios

19.39

El adquirente deberá revelar las vidas útiles utilizadas para amortizar el fondo de comercio y Conciliación del importe en libros del fondo de comercio al inicio y al final del ejercicio. el período sobre el que se informa. El adquirente deberá revelar por separado:

- (a) fondo de comercio adicional que reconoció durante el período sobre el que se informa que surge de nuevas combinaciones de negocios;

FEBRERO 2025

- (b) pérdidas por deterioro que reconoció durante el período sobre el que se informa en de conformidad con la Sección 27;
  - (do) fondo de comercio relacionado con empresas previamente adquiridas por el adquirente desreconocidos durante el período sobre el que se informa; y
  - (d) Otros cambios.
- 19.40 La conciliación establecida en el párrafo 19.39 no necesita presentarse con anterioridad. períodos.
- Para los períodos de presentación de informes posteriores a la fecha de adquisición
- 19.41 Para cada período de presentación de informes desde la fecha de adquisición hasta que la entidad cobre, vende o de otro modo pierde el derecho a un activo de contraprestación contingente, o hasta la entidad liquida un pasivo por contraprestación contingente o el pasivo es cancelado o expirado, la entidad deberá revelar para cada negocio material combinación y en conjunto para combinaciones de negocios que son individualmente inmaterial pero colectivamente material:
- (a) cualquier cambio en los importes reconocidos de la contraprestación contingente, incluidas las diferencias que surjan en el momento de la liquidación; y
  - (b) Las técnicas de valoración y los datos clave del modelo que utilizó el adquirente medir la contraprestación contingente.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Apéndice a la Sección 19 Guía de aplicación

Este apéndice es parte integral de la Sección 19.

### Definición de empresa (aplicación del apartado 19.3)

---

- 19A.1 Una empresa es un conjunto integrado de actividades y activos que se puede llevar a cabo y gestionar con el fin de proporcionar bienes o servicios a los clientes, generar ingresos por inversiones (como dividendos o intereses) o generar otros ingresos a partir de actividades ordinarias. Una empresa consta de insumos y procesos aplicados a esos insumos que tienen la capacidad de contribuir a la creación de productos. Estos son los tres elementos de una empresa y sus definiciones:
- (a) Un insumo es cualquier recurso económico que crea productos o tiene la capacidad de contribuir a la creación de productos cuando se le aplican uno o más procesos. Entre los ejemplos de insumos se incluyen los empleados, los activos no corrientes, la propiedad intelectual y la capacidad de obtener acceso a los materiales o derechos necesarios.
  - (b) Un proceso es cualquier sistema, norma, protocolo, convención o regla que, cuando se aplica a una o varias entradas, crea resultados o tiene la capacidad de contribuir a la creación de resultados. Entre los ejemplos de procesos se incluyen los procesos de gestión estratégica, los procesos operativos y los procesos de gestión de recursos.
  - (do) Un producto es el resultado de insumos y procesos aplicados a esos insumos que proporcionan bienes o servicios a los clientes, generan ingresos de inversión o generan otros ingresos provenientes de actividades ordinarias.

### Prueba opcional para identificar concentración de valor razonable

- 19A.2 El párrafo 19A.3 establece una prueba de concentración opcional para una evaluación simplificada de si un conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio. Se permite a una entidad elegir si aplica la prueba para cada transacción u otro evento. Si la prueba de concentración es:
- (a) cumplido, se determina que el conjunto de actividades y activos no es un negocio y no es necesaria ninguna evaluación adicional; o
  - (b) no se cumple (o si la entidad decide no aplicar la prueba), la entidad realiza entonces la evaluación establecida en los párrafos 19A.4 a 19A.10.
- 19A.3 Se cumple la prueba de concentración, es decir, se determina que un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio, si la totalidad sustancial del valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un único activo identificable o en un grupo de activos identificables similares. A los efectos de la prueba de concentración:
- (a) los activos brutos adquiridos excluyen el efectivo y equivalentes de efectivo, los activos por impuestos diferidos y el fondo de comercio resultante de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos;

## FEBRERO 2025

- (b) el valor razonable de los activos brutos adquiridos incluye cualquier contraprestación transferida (más la parte proporcional de la participación no controladora en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida y el valor razonable de cualquier participación previamente mantenida) en exceso del valor razonable de los activos netos identificables adquiridos;
- (do) un activo identificable único incluye cualquier activo o grupo de activos que se reconocerían y medirían como un único activo identificable en una combinación de negocios;
- (d) si un activo tangible está unido a otro activo tangible y no puede retirarse físicamente ni usarse por separado de él sin incurrir en un costo significativo o una disminución significativa de la utilidad o del valor razonable de cualquiera de los activos (por ejemplo, terrenos y edificios), esos activos se considerarán un único activo identificable; y
- (mi) Se consideran la naturaleza de cada activo individual identificable y las características de riesgo (los riesgos asociados con la gestión y creación de resultados a partir de los activos) para evaluar si los activos son similares.

### Elementos de un negocio

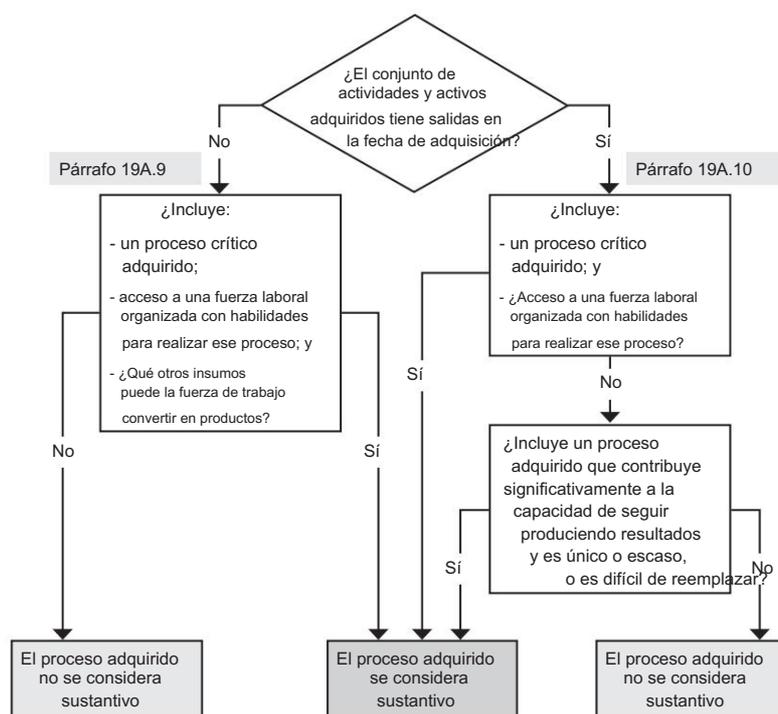
- 19A.4 Aunque las empresas suelen tener resultados, un conjunto integrado de actividades y activos puede no tener resultados y aun así calificar como una empresa. Si un conjunto integrado de actividades y activos tiene dos elementos esenciales (insumos y procesos aplicados a esos insumos), puede llevarse a cabo y gestionarse para los fines identificados en la definición de una empresa. Una empresa no necesita incluir todos los insumos o procesos que el vendedor utilizó para operar esa empresa. Sin embargo, para ser considerada una empresa, un conjunto integrado de actividades y activos incluye, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo que juntos contribuyen significativamente a la capacidad de crear resultados. Los párrafos 19A.7 a 19A.10 especifican cómo evaluar si un proceso es sustantivo.
- 19A.5 Si un conjunto de actividades y activos adquiridos tiene resultados, una continuación de ingresos no demuestra, por sí sola, que el adquirente ha adquirido tanto un insumo como un proceso sustantivo.
- 19A.6 El adquirente determina si un conjunto particular de actividades y activos constituye un negocio basándose en si el conjunto integrado puede ser conducido y administrado como un negocio por un participante del mercado. No es relevante si el vendedor operó el conjunto como un negocio o si el adquirente tiene la intención de operar el conjunto como un negocio.

### Evaluación de si un proceso adquirido es sustancial

- 19A.7 Los párrafos 19A.8 a 19A.10 explican cómo evaluar si un proceso adquirido es sustantivo dependiendo de si el conjunto adquirido de actividades y activos no tiene resultados (párrafo 19A.9) o tiene resultados (párrafo 19A.10). La figura 19.1 resume cómo una entidad evalúa si un proceso adquirido es sustancial.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Figura 19.1—Cómo una entidad evalúa si un proceso adquirido es sustantivo



19A.8 Un ejemplo de un conjunto adquirido de actividades y activos que no tiene salidas en la fecha de adquisición es una entidad en etapa inicial que no ha comenzado a generar ingresos. Si un conjunto adquirido de actividades y activos genera ingresos en la fecha de adquisición, se considera que tiene salidas en esa fecha. El conjunto adquirido tiene salidas incluso si posteriormente ya no las generará. ingresos de clientes externos, por ejemplo, porque se integrará por un adquirente.

19A.9 Si un conjunto de actividades y activos no tiene salidas en la fecha de adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considera sustantivo sólo si:

- (a) Es fundamental para la capacidad de desarrollar o convertir una entrada adquirida o entradas en salidas; y
- (b) Los insumos adquiridos incluyen tanto el acceso a una fuerza laboral organizada que tiene las habilidades, conocimientos o experiencia necesarios para realizar esa tarea proceso (o grupo de procesos) y otros insumos que el sistema organizado. La fuerza laboral podría desarrollarse o convertirse en productos. Esos otros insumos podrían incluir:
  - (i) propiedad intelectual que podría utilizarse para desarrollar un bien o servicio;
  - (ii) otros recursos económicos, por ejemplo, tecnología o bienes raíces patrimonio—que podría desarrollarse para crear productos; o

FEBRERO 2025

- (iii) derechos a obtener acceso a los materiales necesarios o derechos que permitan la creación de resultados futuros.
- 19A.10 Si un conjunto de actividades y activos tiene salidas en la fecha de adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considera sustantivo si, cuando se aplica a una entrada o entradas adquiridas,:
- (a) es fundamental para la capacidad de seguir produciendo resultados, y los insumos adquiridos incluyen el acceso a una fuerza laboral organizada con las habilidades, el conocimiento o la experiencia necesarios para realizar ese proceso (o grupo de procesos); o
  - (b) Contribuye significativamente a la capacidad de seguir produciendo resultados y:
    - (i) se considera único o escaso; o
    - (ii) no se puede reemplazar sin un costo significativo, esfuerzo o demora en la capacidad de continuar produciendo resultados.

Identificación del adquirente (aplicación de los párrafos 19.8 a 19.10)

---

- 19A.11 En una combinación de negocios efectuada principalmente mediante la transferencia de efectivo u otros activos o incurriendo en pasivos, el adquirente suele ser la entidad que transfiere el efectivo u otros activos o incurre en pasivos.
- 19A.12 En una combinación de negocios realizada principalmente mediante el intercambio de instrumentos de patrimonio, el adquirente suele ser la entidad que emite sus instrumentos de patrimonio. Una entidad considera otros hechos y circunstancias pertinentes para identificar al adquirente en una combinación de negocios realizada mediante el intercambio de instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, el adquirente suele ser la entidad que se combina:
- (a) cuyos propietarios, como grupo, retienen o reciben después de la combinación de negocios la mayor parte de los derechos de voto en la entidad combinada;
  - (b) cuyo propietario único o grupo organizado de propietarios posea la mayor participación minoritaria con derecho a voto en la entidad combinada, si ningún otro propietario o grupo organizado de propietarios tiene una participación significativa con derecho a voto;
  - (de) cuyos propietarios tengan la capacidad de elegir, designar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad combinada;
  - (d) cuya (anterior) dirección domina la alta dirección de la empresa entidad combinada; o
  - (mi) que paga una prima sobre el valor razonable previo a la combinación de los instrumentos de patrimonio de la otra entidad o entidades que se combinan.
- 19A.13 El adquirente suele ser la entidad que se combina cuyo tamaño (medido, por ejemplo, en activos, ingresos o beneficios) es significativamente mayor que el de la otra entidad o entidades que se combinan.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 19A.14 En una combinación de negocios que involucra a más de dos entidades, una entidad identifica al adquirente considerando, entre otras cosas, cuál de las entidades que se combinan inició la combinación y el tamaño relativo de las entidades que se combinan.
- 19A.15 Una nueva entidad formada para efectuar una combinación de negocios no es necesariamente la adquirente. Si se forma una nueva entidad para emitir instrumentos de patrimonio para efectuar una combinación de negocios, una de las entidades que se combinan que existían antes de la combinación de negocios es la adquirente, de acuerdo con el párrafo 19.10 y la guía de los párrafos 19A.11 a 19A.14. Por el contrario, una nueva entidad que transfiere efectivo u otros activos o incurre en pasivos como contraprestación podría ser la adquirente.

FEBRERO 2025

Sección 20

Arrendamientos

Alcance de esta sección

---

- 20.1 Esta sección cubre la contabilidad de todos los arrendamientos excepto:
- (a) arrendamientos para explorar o utilizar minerales, petróleo, gas natural y recursos no regenerativos similares (véase la Sección 34 Actividades especializadas);
  - (b) acuerdos de licencia para artículos tales como películas cinematográficas, grabaciones de vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor (véase la Sección 18) Activos intangibles distintos del fondo de comercio);
  - (de) medición de la propiedad en poder de los arrendatarios que se contabiliza como propiedad de inversión y medición de la propiedad de inversión proporcionada por los arrendadores bajo arrendamientos operativos (ver Sección 16 Inversión Propiedad);
  - (d) medición de activos biológicos mantenidos por arrendatarios bajo arrendamientos financieros y activos biológicos proporcionados por arrendadores bajo arrendamientos operativos (ver Artículo 34);
  - (mi) arrendamientos que podrían dar lugar a una pérdida para el arrendador o el arrendatario como resultado de términos contractuales que no estén relacionados con cambios en el precio del activo arrendado, cambios en los tipos de cambio, cambios en los pagos de arrendamiento basados en tasas de interés de mercado variables o un incumplimiento por parte de una de las contrapartes (véase el párrafo 11.49(f)); y
  - (F) arrendamientos operativos que sean onerosos.
- 20.2 Esta sección se aplica a los contratos que transfieren el derecho a utilizar activos aun cuando se requieran servicios sustanciales por parte del arrendador en relación con la operación o el mantenimiento de dichos activos. Esta sección no se aplica a los contratos que son contratos de servicios que no transfieren el derecho a utilizar activos de una parte contratante a la otra.
- 20.3 Algunos acuerdos, como algunos acuerdos de subcontratación, contratos de telecomunicaciones que otorgan derechos sobre capacidad y contratos de compra en firme, no adoptan la forma jurídica de un contrato de arrendamiento, sino que transmiten derechos de uso de activos a cambio de pagos. Dichos acuerdos son, en esencia, arrendamientos de activos y se contabilizarán de conformidad con esta sección.

Clasificación de los contratos de arrendamiento

---

- 20.4 Un contrato de arrendamiento se clasifica como arrendamiento financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. Un contrato de arrendamiento se clasifica como arrendamiento operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 20.5 El carácter financiero o operativo de un contrato de arrendamiento depende de la esencia de la operación y no de la forma del contrato. Algunos ejemplos de situaciones que, de forma individual o en combinación, normalmente darían lugar a que un contrato de arrendamiento se clasificara como arrendamiento financiero son:
- (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al final del plazo del arrendamiento;
  - (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera que sea suficientemente inferior al valor razonable en la fecha en que la opción se vuelve ejercible para que sea razonablemente seguro, al inicio del arrendamiento, que la opción se ejercerá;
  - (do) el plazo del arrendamiento se extiende durante la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiere el título;
  - (d) al inicio del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento asciende al menos a sustancialmente todo el valor razonable del activo arrendado; y
  - (mi) Los activos arrendados son de naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario puede utilizarlos sin modificaciones importantes.
- 20.6 Los indicadores de situaciones que individualmente o en conjunto también podrían dar lugar a que un arrendamiento se clasifique como arrendamiento financiero son:
- (a) si el arrendatario puede rescindir el contrato de arrendamiento, las pérdidas del arrendador asociadas con la cancelación correrán a cargo del arrendatario;
  - (b) las ganancias o pérdidas derivadas de la fluctuación del valor residual del activo arrendado le corresponden al arrendatario (por ejemplo, en forma de un reembolso del alquiler equivalente a la mayor parte de los ingresos por ventas al final del arrendamiento); y
  - (do) El arrendatario tiene la capacidad de continuar el arrendamiento por un período secundario a un alquiler sustancialmente inferior al alquiler de mercado.
- 20.7 Los ejemplos e indicadores de los párrafos 20.5 y 20.6 no siempre son concluyentes. Si de otras características se desprende claramente que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, el arrendamiento se clasifica como un arrendamiento operativo. Por ejemplo, este puede ser el caso si la propiedad del activo se transfiere al arrendatario al final del arrendamiento por un monto variable.
- pago igual al valor justo del activo en ese momento, o si hay rentas contingentes, como resultado de lo cual el arrendatario no tiene sustancialmente todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad.
- 20.8 La clasificación del arrendamiento se realiza al inicio del arrendamiento y no se modifica durante el plazo del arrendamiento a menos que el arrendatario y el arrendador acuerden cambiar las disposiciones del arrendamiento (salvo simplemente renovando el arrendamiento), en cuyo caso se deberá reevaluar la clasificación del arrendamiento.

FEBRERO 2025

## Estados financieros de los arrendatarios: arrendamientos financieros

## Reconocimiento inicial

- 20.9 Al comienzo del plazo del arrendamiento, el arrendatario reconocerá sus derechos de uso y obligaciones bajo arrendamientos financieros como activos y pasivos en su estado de situación financiera por importes iguales al valor razonable de la propiedad arrendada o, si es menor, el valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento, determinados al inicio del arrendamiento. Todos los costos directos iniciales del arrendatario (costos incrementales que son directamente atribuibles a la negociación y concertación de un arrendamiento) se agregan al importe reconocido como activo.
- 20.10 El valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento se calculará utilizando el tipo de interés implícito en el arrendamiento. Si éste no puede determinarse, se utilizará el tipo de interés incremental del arrendatario .

## Medición posterior

- 20.11 El arrendatario deberá distribuir los pagos mínimos del arrendamiento entre el cargo financiero y la reducción del pasivo pendiente utilizando el método de interés efectivo (véanse los párrafos 11.15 a 11.20). El arrendatario deberá asignar el cargo financiero a cada período durante el plazo del arrendamiento de manera de producir una tasa periódica constante de interés sobre el saldo restante del pasivo. El arrendatario deberá cargar los alquileres contingentes como gastos en los períodos en que se incurran.
- 20.12 El arrendatario deberá depreciar un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero de acuerdo con la sección correspondiente de esta Norma para ese tipo de activo, por ejemplo, la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo o la Sección 18. Si no existe una certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al final del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará completamente durante el menor de los dos períodos siguientes: el plazo del arrendamiento y su vida útil. El arrendatario también evaluará en cada fecha de presentación de informes si un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero ha sufrido un deterioro (véase la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos).

## Divulgaciones

- 20.13 El arrendatario deberá realizar la siguiente información en el caso de arrendamientos financieros:
- (a) para cada clase de activo, el importe neto en libros al final del período sobre el que se informa;
  - (b) el total de los pagos mínimos de arrendamiento futuros al final del período sobre el que se informa, para cada uno de los siguientes períodos:
    - (i) a más tardar un año;
    - (ii) más tarde de un año y no más tarde de cinco años; y
    - (iii) más tarde de cinco años.
  - (de) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario, incluyendo, por ejemplo, información sobre alquiler contingente, opciones de renovación o compra y cláusulas de aumento, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 20.14 Además, los requisitos de divulgación sobre activos de conformidad con las secciones 17, 18, 27 y 34 se aplican a los arrendatarios de activos arrendados bajo arrendamientos financieros.

## Estados financieros de los arrendatarios: arrendamientos operativos

## Reconocimiento y medición

- 20.15 El arrendatario deberá reconocer los pagos de arrendamiento en virtud de arrendamientos operativos (excluidos los costos de servicios tales como seguros y mantenimiento) como un gasto durante el plazo del arrendamiento de forma lineal a menos que:

- (a) otra base sistemática es representativa del patrón temporal del beneficio del usuario, incluso si los pagos no se realizan sobre esa base; o
- (b) Los pagos al arrendador están estructurados para aumentar de acuerdo con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los aumentos de costos inflacionarios esperados del arrendador.

Si los pagos al arrendador varían debido a factores distintos a la inflación general, entonces no se cumple la condición (b).

Ejemplo de aplicación del apartado 20.15(b):

X opera en una jurisdicción en la que el pronóstico consensuado de los bancos locales es que el índice general de nivel de precios, publicado por el gobierno, aumentará un promedio de 10 por ciento anual durante los próximos cinco años.

X arrienda a Y un espacio de oficina durante cinco años en virtud de un contrato de arrendamiento operativo.

Los pagos de arrendamiento están estructurados para reflejar la inflación general anual esperada del 10 por ciento durante el plazo de cinco años del arrendamiento de la siguiente manera

|       |            |
|-------|------------|
| Año 1 | 100.000 um |
| Año 2 | 110.000 um |
| Año 3 | 121.000 um |
| Año 4 | 133.000 um |
| Año 5 | 146.000 um |

X reconoce un gasto de alquiler anual igual a los importes adeudados al arrendador.

Si los pagos crecientes no están claramente estructurados para compensar al arrendador por los aumentos de costos inflacionarios esperados con base en índices o estadísticas publicadas, entonces X reconoce el gasto de alquiler anual en forma lineal: CU122.000 cada año (suma de los montos a pagar bajo el contrato de arrendamiento dividida por cinco años).

FEBRERO 2025

### Divulgaciones

- 20.16 El arrendatario deberá realizar la siguiente revelación para los arrendamientos operativos:
- (a) el total de los pagos mínimos de arrendamiento futuros correspondientes a contratos de arrendamiento operativo no cancelables para cada uno de los siguientes períodos:
    - (i) a más tardar un año;
    - (ii) más tarde de un año y no más tarde de cinco años; y
    - (iii) más tarde de cinco años.
  - (b) pagos de arrendamiento reconocidos como gasto; y
  - (do) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario, incluyendo, por ejemplo, información sobre alquiler contingente, opciones de renovación o compra y cláusulas de aumento, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

### Estados financieros de los arrendadores: arrendamientos financieros

---

#### Reconocimiento inicial y medición

- 20.17 El arrendador deberá reconocer los activos mantenidos bajo un contrato de arrendamiento financiero en su estado de situación financiera y presentarlos como una cuenta por cobrar por un importe igual a la inversión neta en el arrendamiento. La inversión neta en un contrato de arrendamiento es la inversión bruta del arrendador en el arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento. La inversión bruta en arrendamiento es la suma de:
- (a) los pagos mínimos de arrendamiento que debe recibir el arrendador en virtud de un contrato de arrendamiento financiero; y
  - (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

- 20.18 En el caso de arrendamientos financieros distintos de aquellos que involucran arrendadores fabricantes o distribuidores, los costos directos iniciales (costos que son incrementales y directamente atribuibles a la negociación y concertación de un arrendamiento) se incluyen en la medición inicial de la cuenta por cobrar por arrendamiento financiero y reducen el monto de ingresos reconocidos durante el plazo del arrendamiento.

#### Medición posterior

- 20.19 El reconocimiento de los ingresos financieros se basará en un patrón que refleje una tasa periódica constante de rendimiento sobre la inversión neta del arrendador en el arrendamiento financiero. Los pagos de arrendamiento relacionados con el período, excluidos los costos de los servicios, se aplican a la inversión bruta en el arrendamiento para reducir tanto el principal como los ingresos financieros no devengados. Si hay una indicación de que el valor residual no garantizado estimado utilizado para calcular la inversión bruta del arrendador en el arrendamiento ha cambiado significativamente, la asignación de ingresos durante el plazo del arrendamiento se revisa y cualquier reducción con respecto a los montos acumulados se reconoce inmediatamente en ganancias o pérdidas.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Arrendadores fabricantes o distribuidores

20.20 Los fabricantes o distribuidores suelen ofrecer a los clientes la opción de comprar o arrendar un activo. Un arrendamiento financiero de un activo por parte de un fabricante o distribuidor arrendador da lugar a dos tipos de ingresos:

- (a) ganancia o pérdida equivalente a la ganancia o pérdida resultante de una venta directa del activo arrendado, a precios de venta normales, reflejando cualquier descuento comercial o de volumen aplicable; y
- (b) ingresos financieros durante el plazo del arrendamiento.

20.21 Los ingresos por ventas reconocidos al comienzo del plazo del arrendamiento por un arrendador fabricante o distribuidor son el valor razonable del activo o, si es menor, el valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento que corresponden al arrendador, calculados a una tasa de interés de mercado. El costo de venta reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo, o el valor en libros si es diferente, del activo arrendado menos el valor actual del valor residual no garantizado.

La diferencia entre los ingresos por ventas y el costo de venta es la ganancia por venta, que se reconoce de acuerdo con la política de la entidad para ventas directas.

20.22 Si se aplican tipos de interés artificialmente bajos, el beneficio de la venta se limitará al que se aplicaría si se aplicara un tipo de interés de mercado. Los costes en que incurran los arrendadores fabricantes o distribuidores en relación con la negociación y la concertación de un contrato de arrendamiento se reconocerán como gasto cuando se reconozca el beneficio de la venta.

### Divulgaciones

20.23 El arrendador deberá realizar la siguiente información en el caso de arrendamientos financieros:

- (a) una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento al final del período sobre el que se informa y el valor actual de los pagos mínimos por arrendamiento a recibir al final del período sobre el que se informa. Además, un arrendador deberá revelar la inversión bruta en el arrendamiento y el valor actual de los pagos mínimos por arrendamiento a recibir al final del período sobre el que se informa, para cada uno de los siguientes períodos:
  - (i) a más tardar un año;
  - (ii) más tarde de un año y no más tarde de cinco años; y
  - (iii) más tarde de cinco años.
- (b) Ingresos financieros no ganados.
- (do) los valores residuales no garantizados que se acumulan en beneficio del arrendador.
- (d) la provisión acumulada para pagos mínimos de arrendamiento incobrables por cobrar.
- (mi) rentas contingentes reconocidas como ingresos en el período.

FEBRERO 2025

- (F) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador, incluyendo, por ejemplo, información sobre alquiler contingente, opciones de renovación o compra y cláusulas de aumento, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendadores: arrendamientos operativos

---

Reconocimiento y medición

- 20.24 Un arrendador deberá presentar los activos sujetos a arrendamientos operativos en su estado de situación financiera de acuerdo con la naturaleza del activo.
- 20.25 El arrendador deberá reconocer los ingresos por arrendamientos operativos (excluidos los importes por servicios tales como seguros y mantenimiento) en resultados de forma lineal durante el plazo del arrendamiento, a menos que:
- (a) otra base sistemática es representativa del patrón temporal del beneficio que el arrendatario obtiene del activo arrendado, incluso si la recepción de los pagos no se realiza sobre esa base; o
  - (b) Los pagos al arrendador están estructurados para aumentar de acuerdo con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los aumentos de costos inflacionarios esperados del arrendador.
- Si los pagos al arrendador varían según factores distintos de la inflación, entonces no se cumple la condición (b).
- 20.26 El arrendador reconocerá como gasto los costos, incluida la depreciación, incurridos para obtener los ingresos por arrendamiento. La política de depreciación para los activos arrendados depreciables deberá ser coherente con la política de depreciación normal del arrendador para activos similares.
- 20.27 El arrendador deberá añadir al importe en libros del activo arrendado los costes directos iniciales en que incurra al negociar y concertar un arrendamiento operativo y deberá reconocer dichos costes como un gasto durante el plazo del arrendamiento sobre la misma base que el ingreso por arrendamiento.
- 20.28 Para determinar si un activo arrendado ha sufrido deterioro, el arrendador aplicará la Sección 27.
- 20.29 Un arrendador fabricante o distribuidor no reconoce ningún beneficio de venta al celebrar un contrato de arrendamiento operativo porque no es el equivalente a una venta.

Divulgaciones

- 20.30 El arrendador deberá revelar lo siguiente en el caso de arrendamientos operativos:
- (a) los pagos mínimos futuros por arrendamientos operativos no cancelables para cada uno de los siguientes períodos:
    - (i) a más tardar un año;
    - (ii) más tarde de un año y no más tarde de cinco años; y
    - (iii) más tarde de cinco años.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (b) el total de rentas contingentes reconocidas como ingresos; y
- (do) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador, incluyendo, por ejemplo, información sobre alquiler contingente, opciones de renovación o compra y cláusulas de aumento y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

20.31 Además, los requisitos de divulgación de información sobre activos de conformidad con las secciones 17, 18, 27 y 34 se aplican a los arrendadores de activos proporcionados bajo arrendamientos operativos.

Transacciones de venta y arrendamiento posterior

---

20.32 Una operación de venta con arrendamiento posterior implica la venta de un activo y el arrendamiento posterior del mismo. El pago del arrendamiento y el precio de venta suelen ser interdependientes porque se negocian como un paquete. El tratamiento contable de una operación de venta con arrendamiento posterior depende del tipo de arrendamiento.

La transacción de venta y arrendamiento posterior da como resultado un arrendamiento financiero

20.33 Si una operación de venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento financiero, el vendedor-arrendatario no reconocerá inmediatamente como ingreso el excedente de los ingresos por ventas sobre el importe en libros, sino que diferirá dicho excedente y lo amortizará durante el plazo del arrendamiento.

La transacción de venta y arrendamiento posterior da como resultado un arrendamiento operativo

20.34 Si una operación de venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento operativo y resulta claro que la operación se ha establecido a valor razonable, el vendedor-arrendatario reconocerá inmediatamente cualquier ganancia o pérdida. Si el precio de venta es inferior al valor razonable, el vendedor-arrendatario reconocerá inmediatamente cualquier ganancia o pérdida, a menos que la pérdida se compense con pagos futuros de arrendamiento por debajo del precio de mercado. En ese caso, el vendedor-arrendatario diferirá y amortizará dicha pérdida en proporción a los pagos de arrendamiento durante el período en el que se espera que se utilice el activo. Si el precio de venta es superior al valor razonable, el vendedor-arrendatario diferirá el exceso sobre el valor razonable y lo amortizará durante el período en el que se espera que se utilice el activo.

Divulgaciones

20.35 Los requisitos de divulgación para arrendatarios y arrendadores se aplican por igual a las transacciones de venta y arrendamiento posterior. La descripción requerida de los acuerdos de arrendamiento significativos incluye la descripción de las disposiciones únicas o inusuales del acuerdo o de los términos de las transacciones de venta y arrendamiento posterior.

FEBRERO 2025

## Artículo 21

### Provisiones y contingencias

#### Alcance de esta sección

---

- 21.1 Esta sección se aplica a todas las provisiones (pasivos de cuantía o plazo inciertos), pasivos contingentes y activos contingentes excepto aquellas provisiones cubiertas por otras secciones de esta Norma, que incluyen provisiones relacionadas con:<sup>5</sup>
- (a) Arrendamientos (Sección 20 Arrendamientos). Sin embargo, esta sección se ocupa de los arrendamientos operativos que se han vuelto onerosos.
  - (b) Ingresos procedentes de contratos con clientes (Sección 23 Ingresos procedentes de contratos con clientes). Sin embargo, esta sección se ocupa de los contratos con clientes que se han vuelto onerosos.
  - (do) obligaciones en materia de beneficios a los empleados (Sección 28 Beneficios a los empleados).
  - (d) Impuesto sobre la renta (Sección 29 Impuesto sobre la Renta).
  - (mi) contraprestación contingente de un adquirente en una combinación de negocios (Sección 19 Combinaciones de negocios y fondo de comercio).
- 21.1A Esta sección se aplica a los contratos de garantía financiera emitidos sin contraprestación cuando el deudor especificado es otra entidad dentro del grupo.  
Los demás contratos de garantía financiera emitidos están dentro del ámbito de aplicación de la Parte II de la Sección 11 Instrumentos Financieros.
- 21.2 Los requisitos de esta sección no se aplican a los contratos pendientes de ejecución, a menos que sean contratos onerosos. Los contratos pendientes de ejecución son aquellos contratos en virtud de los cuales ninguna de las partes ha cumplido ninguna de sus obligaciones o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.
- 21.3 La palabra "provisión" se utiliza a veces en el contexto de partidas como la depreciación, el deterioro del valor de los activos y las cuentas por cobrar incobrables. Se trata de ajustes de los importes en libros de los activos, en lugar de reconocimiento de pasivos, y por lo tanto no están contemplados en esta sección.

#### Reconocimiento inicial

---

- 21.4 Una entidad reconocerá una provisión sólo cuando:
- (a) La entidad tiene una obligación en la fecha de presentación como resultado de un hecho pasado. evento;
  - (b) es probable (es decir, más probable que no) que la entidad esté obligada a transferir beneficios económicos en la liquidación; y
  - (do) El importe de la obligación puede estimarse con fiabilidad.

---

<sup>5</sup> En esta sección se utiliza el término "pasivo" de una manera que difiere en algunos aspectos de la definición del párrafo 2.49 y del Glosario. A los efectos de esta sección, un pasivo es una obligación presente de la entidad que surge de hechos pasados, cuya liquidación se espera que dé lugar a una salida de recursos de la entidad que incorporen beneficios económicos.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 21.5 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 Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tal como inventarios o propiedad, planta y equipo.
- 21.6 La condición del párrafo 21.4(a) (obligación en la fecha de presentación como resultado de un evento pasado) significa que la entidad no tiene una alternativa realista para liquidar la obligación. Esto puede suceder cuando la entidad tiene una obligación legal que puede ser exigida por ley o cuando la entidad tiene una obligación implícita porque el evento pasado (que puede ser una acción de la entidad) ha creado expectativas válidas en otras partes de que la entidad cumplirá con la obligación.
- Las obligaciones que surgirán de las acciones futuras de la entidad (es decir, la conducta futura de su negocio) no satisfacen la condición del párrafo 21.4(a), sin importar cuán probable sea que ocurran e incluso si son contractuales. Para ilustrar, debido a presiones comerciales o requisitos legales, una entidad puede tener la intención o la necesidad de realizar gastos para operar de una manera particular en el futuro (por ejemplo, instalando filtros de humo en un tipo particular de fábrica).
- Dado que la entidad puede evitar el gasto futuro mediante sus acciones futuras, por ejemplo cambiando su método de operación o vendiendo la fábrica, no tiene ninguna obligación presente por ese gasto futuro y no se reconoce ninguna provisión.
- 21.6A Una reestructuración es un programa planificado y controlado por la administración y que cambia materialmente el alcance de un negocio emprendido por una entidad o la manera en que se lleva a cabo dicho negocio.
- Ejemplos de eventos que pueden caer dentro de la definición de reestructuración:
- (a) venta o terminación de una línea de negocio;
  - (b) el cierre de establecimientos comerciales en un país o región o la reubicación de actividades comerciales de un país o región a otro;
  - (do) cambios en la estructura de gestión (por ejemplo, eliminar un nivel de gestión); y
  - (d) reorganizaciones fundamentales que tengan un efecto material sobre la naturaleza y el enfoque de las operaciones de la entidad.
- 21.6B Una obligación constructiva de reestructurar surge únicamente cuando una entidad:
- (a) tiene un plan formal detallado para la reestructuración que identifique al menos:
    - (i) el negocio o parte del negocio en cuestión;
    - (ii) las principales localidades afectadas;
    - (iii) la ubicación, función y número aproximado de empleados que serán indemnizados por la terminación de sus servicios;
    - (iv) los gastos que se realizarán; y
    - (v) cuándo se implementará el plan.
  - (b) ha suscitado en los afectados una expectativa válida de que llevará a cabo la reestructuración empezando a aplicar dicho plan o anunciando sus principales características a los afectados por el mismo.

FEBRERO 2025

## Medición inicial

---

- 21.7 Una entidad medirá una provisión por la mejor estimación del importe necesario para liquidar 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 período de presentación o para transferirla a un tercero en ese momento:
- a) Cuando la prestación se refiere a una gran cantidad de elementos, la estimación del importe refleja la ponderación de todos los resultados posibles por sus probabilidades asociadas. Cuando existe un rango continuo de resultados posibles y cada punto de ese rango es tan probable como cualquier otro, se utiliza el punto medio del rango.
- (b) cuando la provisión surge de una única obligación, el resultado individual más probable puede ser la mejor estimación del importe necesario para liquidar la obligación. Sin embargo, incluso en ese caso, la entidad considera otros resultados posibles. Cuando otros resultados posibles sean en su mayoría superiores o en su mayoría inferiores al resultado más probable, la mejor estimación será un importe superior o inferior al más probable.
- resultado.
- Cuando el efecto del valor temporal del dinero sea significativo, el importe de la provisión será el valor actual del importe que se espera que sea necesario para liquidar la obligación. La tasa (o tasas) de descuento serán una tasa (o tasas) antes de impuestos que reflejen las evaluaciones actuales del mercado del valor temporal del dinero.
- Los riesgos específicos del pasivo se reflejarán en la tasa de descuento o en la estimación de los importes necesarios para liquidar la obligación, pero no en ambos.
- 21.8 Una entidad deberá excluir las ganancias derivadas de la disposición esperada de activos de la medición de una provisión.
- 21.9 Cuando una parte o la totalidad del importe requerido para liquidar una provisión pueda ser reembolsada por otra parte (por ejemplo, a través de una reclamación de seguro), la entidad reconocerá el reembolso como un activo separado sólo cuando sea virtualmente seguro que la entidad recibirá el reembolso al liquidar la obligación. El importe reconocido por el reembolso no excederá el importe de la provisión. La cuenta por cobrar por el reembolso se presentará en el estado de situación financiera como un activo y no se compensará con la provisión. En el estado de resultados integrales, la entidad puede compensar cualquier reembolso de otra parte con el gasto relacionado con la provisión.

## Medición posterior

---

- 21.10 Una entidad cargará contra una provisión únicamente aquellos gastos para los cuales la provisión fue originalmente reconocida.
- 21.11 Una entidad revisará las provisiones en cada fecha de presentación de informes y las ajustará para reflejar la mejor estimación actual del importe que sería necesario para liquidar la obligación en esa fecha de presentación de informes. Cualquier ajuste a los importes previamente reconocidos se reconocerá en resultados a menos que la provisión

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

se reconoció originalmente como parte del costo de un activo (véase el párrafo 21.5).

Cuando una provisión se mide al valor actual del importe que se espera requerir para liquidar la obligación, la reversión del descuento se reconocerá como un costo financiero en resultados en el período en que surja.

### Pasivos contingentes

---

- 21.12 Un pasivo contingente es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no se reconoce porque no cumple una o ambas de las condiciones (b) y (c) del párrafo 21.4. Una entidad no reconocerá un pasivo contingente como un pasivo, excepto por los pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios que aplique el párrafo 19.19. La revelación de un pasivo contingente es requerida por el párrafo 21.15 a menos que la posibilidad de una salida de recursos sea remota. Cuando una entidad es solidariamente responsable de una obligación, la parte de la obligación que se espera que sea satisfecha por otras partes se trata como un pasivo contingente.

### Activos contingentes

---

- 21.13 Una entidad no reconocerá un activo contingente como un activo. El párrafo 21.16 exige la revelación de un activo contingente cuando es probable que se produzca una entrada de beneficios económicos. Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros a la entidad es prácticamente seguro, entonces el activo relacionado no es un activo contingente y su reconocimiento es adecuado.

### Divulgaciones

---

#### Divulgaciones sobre disposiciones

- 21.14 Para cada clase de disposición, una entidad deberá revelar todo lo siguiente:
- (a) Una reconciliación que muestra:
    - (i) el importe en libros al principio y al final del período;
    - (ii) adiciones durante el período, incluidos los ajustes que resulten de cambios en la medición del importe descontado;
    - (iii) los importes cargados a la provisión durante el período; y
    - (iv) importes no utilizados revertidos durante el período.
  - (b) una breve descripción de la naturaleza de la obligación y el monto esperado y el calendario de los pagos resultantes;
  - (do) una indicación de las incertidumbres sobre el monto o el momento de dichas salidas; y
  - (d) el importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de cualquier activo que haya sido reconocido para ese reembolso esperado.

No se requiere información comparativa de períodos anteriores.

FEBRERO 2025

### Revelaciones sobre pasivos contingentes

21.15 A menos que la posibilidad de cualquier salida de recursos en la liquidación sea remota, una entidad deberá revelar, para cada clase de pasivo contingente en la fecha de presentación, una breve descripción de la naturaleza del pasivo contingente y, cuando sea posible:

- (a) una estimación de su efecto financiero, medido de acuerdo con los párrafos 21.7 a 21.11;
- (b) una indicación de las incertidumbres relativas al monto o al momento de cualquier salida; y
- (do) la posibilidad de cualquier reembolso.

Si no fuere posible realizar una o más de estas divulgaciones, se deberá indicar tal hecho.

### Revelaciones sobre activos contingentes

21.16 Si es probable (más probable que improbable) pero no prácticamente cierta la entrada de beneficios económicos, la entidad revelará una descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del periodo sobre el que se informa y, a menos que ello suponga un esfuerzo o un coste excesivos, una estimación de su efecto financiero, medido utilizando los principios establecidos en los párrafos 21.7 a 21.11. Si dicha estimación supusiera un esfuerzo o un coste excesivos, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que la estimación del efecto financiero supondría un esfuerzo o un coste excesivos.

### Divulgaciones perjudiciales

21.17 En casos extremadamente raros, se puede esperar que la revelación de parte o toda la información requerida por los párrafos 21.14 a 21.16 perjudique seriamente la posición de la entidad en una disputa con otras partes sobre el objeto de la provisión, pasivo contingente o activo contingente. En tales casos, una entidad no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza general de la disputa, junto con el hecho de que la información no ha sido revelada y la razón por la cual no ha sido revelada.

### Información sobre los contratos de garantía financiera

21.18 Una entidad deberá revelar, respecto de los contratos de garantía financiera emitidos dentro del alcance de esta sección (véase el párrafo 21.1A):

- (a) la naturaleza y el objeto comercial de dichos contratos;
- (b) una indicación de las incertidumbres relativas a la cantidad o el momento de cualquier salida de recursos; y
- (do) el importe máximo que la entidad podría estar obligada a pagar si se ejecutan las garantías.

21.19 Una entidad también deberá realizar las revelaciones requeridas por la Sección 33 Revelaciones sobre Partes Relacionadas y, si corresponde, las revelaciones requeridas por los párrafos 21.14 y 21.15.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Apéndice a la Sección 21

### Ejemplos ilustrativos

Este apéndice acompaña, pero no es parte de, la Sección 21. Los ejemplos ilustran cómo aplicar los requisitos de la Sección 21 al reconocer y medir las provisiones.

Todas las entidades incluidas en los ejemplos de este apéndice tienen como fecha de presentación de informes el 31 de diciembre. En todos los casos, se supone que se puede realizar una estimación fiable de las salidas de efectivo previstas. En algunos ejemplos, las circunstancias descritas pueden haber dado lugar a un deterioro del valor de los activos; este aspecto no se aborda en los ejemplos. Las referencias a la "mejor estimación" se refieren al importe del valor actual, cuando el efecto del valor temporal del dinero es significativo.

#### Ejemplo 1 Pérdidas operativas futuras

21A.1 Una entidad determina que es probable que un segmento de sus operaciones incurra en pérdidas operativas futuras durante varios años.

Obligación presente como resultado de un evento pasado que obliga: no existe ningún evento pasado que obligue a la entidad a desembolsar recursos.

Conclusión: la entidad no reconoce una provisión para pérdidas operativas futuras. Las pérdidas futuras esperadas no cumplen la definición de pasivo. La expectativa de pérdidas operativas futuras puede ser un indicador de que uno o más activos están deteriorados (véase la Sección 27 Deterioro del valor de los activos).

#### Ejemplo 2 Contratos onerosos

21A.2 Un contrato oneroso es aquel en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones bajo el contrato exceden los beneficios económicos que se espera recibir de él. Los costos inevitables bajo un contrato reflejan el menor costo neto de salir del contrato, que es el menor entre el costo de cumplirlo y cualquier compensación o penalización que surja de su incumplimiento. Por ejemplo, una entidad puede estar obligada contractualmente bajo un arrendamiento operativo a realizar pagos para arrendar un activo para el cual ya no tiene ningún uso.

Obligación presente como resultado de un evento pasado que genera obligación: la entidad está obligada contractualmente a pagar recursos por los cuales no recibirá beneficios proporcionales.

Conclusión: si una entidad tiene un contrato que es oneroso, la entidad reconoce y mide la obligación presente bajo el contrato como una provisión.

#### Ejemplo 3 Reestructuraciones

21A.3 [Eliminado]

#### Ejemplo 4 Garantías

21A.4 El fabricante ofrece garantías en el momento de la venta a los compradores de su producto. En virtud de los términos del contrato de venta, el fabricante se compromete a subsanar, mediante reparación o sustitución, los defectos de fabricación que se manifiesten en un plazo de tres años a partir de la fecha de venta.

## FEBRERO 2025

experiencia, es probable (es decir, más probable que no) que habrá alguna reclamaciones bajo las garantías.

Obligación presente como resultado de un evento obligante pasado: el evento obligante es la venta del producto con garantía, lo que da lugar a un derecho de reclamación. obligación.

Una salida de recursos que incorpora beneficios económicos en el asentamiento. probable para las garantías en su conjunto.

Conclusión—la entidad reconoce una provisión por la mejor estimación del Costos de reparación de los productos en garantía vendidos antes del informe fecha.

Ilustración de los cálculos:

En 20X0, se venden bienes por 1.000.000 u.m. La experiencia indica que el 90 por ciento de los productos vendidos no requieren reparaciones en garantía; el 6 por ciento de los productos vendidos requieren reparaciones menores que cuestan el 30 por ciento del precio de venta; y el 4 por ciento de los productos vendidos requieren reparaciones importantes o reemplazos que cuestan el 70 por ciento del precio. En consecuencia, los costos estimados de garantía son:

|                             |               |
|-----------------------------|---------------|
| 1.000.000 UM × 90 % × 0     | = CU0         |
| 1.000.000 u.m. × 6 % × 30 % | = 18.000 u.m. |
| 1.000.000 u.m. × 4 % × 70 % | = 28.000 u.m. |
| Total                       | = 46.000 u.m. |

Los gastos de reparaciones y reemplazos en garantía de productos vendidos en 20X0 se realice un 60 por ciento en 20X1, un 30 por ciento en 20X2 y un 10 por ciento en 20X3, en cada caso al final del período. Debido a que el estimado de los flujos de efectivo ya reflejan las probabilidades de las salidas de efectivo, y suponiendo que no existen otros riesgos o incertidumbres que deban reflejarse para determinar el valor actual de esos flujos de efectivo la entidad utiliza una tasa de descuento "libre de riesgo" basada en bonos del gobierno con el mismo plazo que las salidas de efectivo esperadas (6 por ciento para bonos a un año y 7 por ciento para bonos a dos y tres años). Cálculo del valor actual, al final de 20X0, de los valores estimados de los flujos de efectivo relacionados con las garantías de los productos vendidos en 20X0 son los siguientes:

| Año   |                   | Esperado<br>dinero<br>pagos<br>(CU) | Descuento<br>tasa | Factor de descuento           | Presente<br>valor<br>(CU) |
|-------|-------------------|-------------------------------------|-------------------|-------------------------------|---------------------------|
| 1     | 60% × 46.000 u.m. | 27.600                              | 6%                | 0,9434 (al 6% durante 1 año)  | 26.038                    |
| 2     | 30% × 46.000 u.m. | 13.800                              | 7%                | 0,8734 (al 7% durante 2 años) | 12.053                    |
| 3     | 10% × 46.000 u.m. | 4.600                               | 7%                | 0,8163 (al 7% durante 3 años) | 3.755                     |
| Total |                   |                                     |                   |                               | 41.846                    |

La entidad reconocerá una obligación de garantía de 41.846 u.m. al final de 20X0 para productos vendidos en 20X0.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Ejemplo 5 Política de reembolsos

21A.5 [Eliminado]

Ejemplo 6 Cierre de una división: no se implementa antes del final del período del informe

21A.6 El 12 de diciembre de 20X0, el directorio de una entidad decidió cerrar una división. Antes del final del período del informe (31 de diciembre de 20X0) la decisión no fue comunicada a ninguno de los afectados y no se tomaron otras medidas para implementarla.

Obligación presente como resultado de un evento obligatorio pasado: no ha habido ningún evento obligatorio y, por lo tanto, no hay obligación.

Conclusión: la entidad no reconoce una provisión.

Ejemplo 7 Cierre de una división: comunicación e implementación antes del final del período de presentación de informes

21A.7 El 12 de diciembre de 20X0, el directorio de una entidad decidió cerrar una división que fabricaba un producto en particular. El 20 de diciembre de 20X0, el directorio acordó un plan detallado para el cierre de la división, se enviaron cartas a los clientes para advertirles que buscaran una fuente alternativa de suministro y se enviaron avisos de despido al personal de la división.

Obligación presente como resultado de un evento obligante pasado: el evento obligante es la comunicación de la decisión a los clientes y empleados, lo que da lugar a una obligación constructiva a partir de esa fecha, porque crea una expectativa válida de que la división se cerrará.

Es probable que se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos en el asentamiento.

Conclusión: la entidad reconoce una provisión al 31 de diciembre de 20X0 por la mejor estimación de los costos que se incurrirían para cerrar la división.

Ejemplo 8 Reentrenamiento del personal como resultado de cambios en el sistema de impuesto sobre la renta

21A.8 El gobierno introduce cambios en el sistema de impuestos sobre la renta. Como resultado de esos cambios, una entidad del sector de servicios financieros tendrá que volver a capacitar a una gran parte de su personal administrativo y de ventas para garantizar el cumplimiento continuo de las normas tributarias. Al final del período del informe, no se ha realizado ninguna capacitación del personal.

Obligación presente como resultado de un evento pasado que genera obligación: el cambio en la ley tributaria no impone a la entidad la obligación de realizar una capacitación. No se ha producido un evento que genere obligación para reconocer una provisión (la capacitación en sí misma).

Conclusión: la entidad no reconoce una provisión.

FEBRERO 2025

### Ejemplo 9 Un caso judicial

21A.9

Un cliente ha demandado a la Entidad X, solicitando daños y perjuicios por los perjuicios que supuestamente sufrió el cliente por utilizar un producto vendido por la Entidad X. La Entidad X cuestiona la responsabilidad sobre la base de que el cliente no siguió las instrucciones al utilizar el producto. Hasta la fecha en que el consejo autorizó la publicación de los estados financieros del año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, los abogados de la entidad advierten que es probable que la entidad no sea declarada responsable. Sin embargo, cuando la entidad prepara los estados financieros del año finalizado el 31 de diciembre de 20X2, sus abogados advierten que, debido a los acontecimientos en el caso, ahora es probable que la entidad sea declarada responsable:

(a) al 31 de diciembre de 20X1

Obligación presente como resultado de un evento pasado que genera obligación—con base en la evidencia disponible cuando se aprobaron los estados financieros, no existe obligación como resultado de eventos pasados.

Conclusión: no se reconoce ninguna provisión. El asunto se revela como un pasivo contingente a menos que se considere que la probabilidad de cualquier salida de efectivo es remoto.

(b) al 31 de diciembre de 20X2

Obligación presente como resultado de un evento pasado que genera obligación: con base en la evidencia disponible, existe una obligación presente. El evento que genera obligación es la venta del producto al cliente.

Es probable que se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos en el asentamiento.

Conclusión: se reconoce una provisión por la mejor estimación del importe para liquidar la obligación y el gasto se reconoce en resultados. No se trata de una corrección de un error en 20X1 porque, sobre la base

de la evidencia disponible cuando se presentaron los estados financieros de 20X1 aprobado, no se debió reconocer provisión alguna en ese momento.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Artículo 22

### Pasivos y patrimonio

#### Alcance de esta sección

---

- 22.1 Esta sección establece los principios para clasificar los instrumentos financieros como pasivos o patrimonio y aborda la contabilización de los instrumentos de patrimonio emitidos a personas físicas u otras partes que actúen en su calidad de inversores en instrumentos de patrimonio (es decir, en su calidad de propietarios). La Sección 26 Pagos basados en acciones aborda la contabilización de una transacción en la que la entidad recibe bienes o servicios (incluidos los servicios de los empleados) como contraprestación por sus instrumentos de patrimonio (incluidas las acciones u opciones sobre acciones) de empleados y otros proveedores que actúan en su calidad de proveedores de bienes y servicios.
- 22.2 La presente sección se aplicará al clasificar todo tipo de instrumentos financieros excepto:
- (a) aquellas participaciones en subsidiarias, asociadas y acuerdos conjuntos que se contabilizan de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados, la Sección 14 Inversiones en Asociadas o la Sección 15 Acuerdos Conjuntos.
  - (b) derechos y obligaciones de los empleadores en virtud de los planes de beneficios para empleados , a los que se aplica la Sección 28 Beneficios para empleados .
  - (do) [eliminado]
  - (d) instrumentos financieros, contratos y obligaciones bajo transacciones de pago basadas en acciones a las que se aplica la Sección 26, excepto que los párrafos 22.3 a 22.6 se aplicarán a las acciones de tesorería compradas, vendidas, emitidas o canceladas en relación con planes de opciones sobre acciones para empleados, planes de compra de acciones para empleados y todos los demás acuerdos de pago basados en acciones.

#### Clasificación de un instrumento financiero como pasivo o patrimonio

---

- 22.3 El patrimonio neto es la participación residual en los activos de una entidad después de deducir todos sus pasivos. A los efectos de esta sección, un pasivo es una obligación presente de la entidad que surge de eventos pasados, cuya liquidación se espera que resulte en una salida de recursos de la entidad que incorporan beneficios económicos. El patrimonio neto incluye las inversiones de los propietarios de la entidad, más las adiciones a dichas inversiones obtenidas a través de operaciones rentables y retenidas para su uso en las operaciones de la entidad, menos las reducciones a las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y las distribuciones a los propietarios.
- 22.3A Una entidad clasificará un instrumento financiero como un pasivo financiero o como patrimonio de acuerdo con la esencia del acuerdo contractual, no simplemente con su forma legal, y de acuerdo con las definiciones de pasivo financiero e instrumento de patrimonio. A menos que una entidad tenga un derecho incondicional a evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple con la definición de pasivo financiero y es

## FEBRERO 2025

clasificados como tales, excepto aquellos instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de conformidad con el párrafo 22.4.

- 22.4 Algunos instrumentos financieros que cumplen la definición de pasivo se clasifican como patrimonio porque representan el interés residual en los activos netos de la entidad:
- (a) Un instrumento con opción de venta es un instrumento financiero que otorga al tenedor el derecho a revenderlo al emisor a cambio de efectivo u otro activo financiero, o que el emisor lo reembolsa o recompra automáticamente en caso de que se produzca un acontecimiento futuro incierto o en caso de fallecimiento o jubilación del tenedor del instrumento. Un instrumento con opción de venta que tiene todas las características siguientes se clasifica como un instrumento de capital:
- (i) Da derecho al tenedor a una parte proporcional de los activos netos de la entidad en caso de liquidación de la misma. Los activos netos de la entidad son los activos que quedan después de deducir todos los demás derechos sobre sus activos.
  - (ii) El instrumento pertenece a la clase de instrumentos que es subordinado a todas las demás clases de instrumentos.
  - (iii) Todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos tienen características idénticas.
  - (iv) Aparte de la obligación contractual del emisor de recomprar o rescatar el instrumento por efectivo u otro activo financiero, el instrumento no incluye ninguna obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad, o de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad, y no es un contrato que se liquidará o podrá liquidarse con los instrumentos de patrimonio propio de la entidad.
  - (v) los flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento durante la vida del instrumento se basan sustancialmente en la ganancia o pérdida, el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad durante la vida del instrumento (excluyendo cualquier efecto del instrumento).
- (b) Los instrumentos, o componentes de instrumentos, que están subordinados a todas las demás clases de instrumentos se clasifican como patrimonio si imponen a la entidad una obligación de entregar a otra parte una parte prorrateada de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación.
- 22.5 Los siguientes son ejemplos de instrumentos que se clasifican como pasivos en lugar de patrimonio:
- (a) Un instrumento se clasifica como pasivo si la distribución de los activos netos en el momento de la liquidación está sujeta a un importe máximo (un techo). Por ejemplo, si en el momento de la liquidación los tenedores del instrumento reciben una parte prorrateada de los activos netos, pero este importe está limitado a un techo y

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Los activos netos excedentes se distribuyen a una organización benéfica o al gobierno, el instrumento no se clasifica como capital.

- (b) Un instrumento con opción de venta se clasifica como patrimonio si, cuando se ejerce la opción de venta, el tenedor recibe una parte proporcional de los activos netos de la entidad medidos de acuerdo con esta Norma. Sin embargo, si el tenedor tiene derecho a un importe medido sobre alguna otra base (como los PCGA locales), el instrumento se clasifica como un pasivo.
- (do) Un instrumento se clasifica como pasivo si obliga a la entidad a realizar pagos al tenedor antes de la liquidación, como un dividendo obligatorio.
- (d) Un instrumento con opción de venta que se clasifica como patrimonio en los estados financieros de una subsidiaria se clasifica como un pasivo en los estados financieros consolidados de su entidad matriz.
- (mi) una acción preferente que prevé un reembolso obligatorio por parte del emisor por un importe fijo o determinable a un precio fijo o determinable  
fecha futura, o da al tenedor el derecho de exigir al emisor que redima el instrumento en una fecha particular o después de ella por un monto fijo o determinable, es un pasivo financiero.

22.6 Las participaciones de los socios en entidades cooperativas e instrumentos similares son patrimonio si:

- (a) la entidad tiene un derecho incondicional a rechazar el reembolso de las acciones de los miembros; o
- (b) El canje está prohibido incondicionalmente por la ley local, la reglamentación o el estatuto rector de la entidad.

## Emisión original de acciones u otros instrumentos de capital

---

22.7 Una entidad reconocerá la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita dichos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad a cambio de los instrumentos:

- (a) si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u otros recursos, la entidad presentará el importe a cobrar como una compensación al patrimonio en su estado de situación financiera, a menos que las leyes o regulaciones locales prohíban dicha presentación (en cuyo caso la entidad deberá cumplir con los requerimientos de presentación de las leyes o regulaciones locales);
- (b) si la entidad recibe el efectivo u otros recursos antes de que se emitan los instrumentos de patrimonio, y no se le puede exigir que reembolse el efectivo u otros recursos recibidos, la entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio hasta el monto de la contraprestación recibida; y
- (do) en la medida en que los instrumentos de patrimonio hayan sido suscritos pero no emitidos, y la entidad aún no haya recibido el efectivo u otros recursos, la entidad no reconocerá un incremento en el patrimonio.

## FEBRERO 2025

- 22.8 Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio, distintos de los emitidos como parte de una combinación de negocios o los contabilizados de acuerdo con párrafos 22.13 a 22.15B, al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de los costos de transacción. Si el pago se difiere y el valor temporal del dinero es significativo, la medición inicial se realizará sobre la base del valor presente .
- 22.9 Una entidad contabilizará los costos de transacción de una transacción de capital como una deducción del patrimonio. El impuesto a las ganancias relacionado con los costos de transacción se contabilizará de acuerdo con la Sección 29 Impuesto a las Ganancias.
- 22.10 La forma en que se presenta en el estado de situación financiera el aumento del patrimonio neto que surge de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital está determinada por las leyes aplicables. Por ejemplo, puede requerirse que se presenten por separado el valor nominal (u otro valor nominal) de las acciones y el monto pagado en exceso del valor nominal.

### Venta de opciones, derechos y warrants

---

- 22.11 Una entidad aplicará los principios de los párrafos 22.7 a 22.10 al patrimonio emitido mediante ventas de opciones, derechos, warrants e instrumentos de patrimonio similares.

### Capitalización o emisión gratuita de acciones y desdoblamiento de acciones

---

- 22.12 Una emisión de acciones de capitalización o bonificación (a veces denominada dividendo en acciones) es la emisión de nuevas acciones a los accionistas en proporción a sus tenencias existentes. Por ejemplo, una entidad puede dar a sus accionistas un dividendo o una acción de bonificación por cada cinco acciones que posean. Una división de acciones (a veces denominada división de acciones) es la división de las acciones existentes de una entidad en múltiples acciones. Por ejemplo, en una división de acciones, cada accionista puede recibir una acción adicional por cada acción que posea. En algunos casos, las acciones que estaban en circulación se cancelan y se reemplazan por acciones nuevas. La capitalización y las emisiones de bonos y la división de acciones no modifican el patrimonio total. Una entidad debe reclasificar los importes dentro del patrimonio según lo exijan las leyes aplicables.

### Deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares

---

- 22.13 Al emitir deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares que contengan tanto un componente de pasivo como un componente de patrimonio, la entidad deberá distribuir los ingresos entre el componente de pasivo y el componente de patrimonio. Para realizar la distribución, la entidad deberá determinar en primer lugar el importe del componente de pasivo como el valor razonable de un pasivo similar que no tenga una característica de conversión o un componente de patrimonio asociado similar. La entidad distribuirá el importe residual como componente de patrimonio. Los costos de transacción se distribuirán entre el componente de deuda y el componente de patrimonio sobre la base de sus valores razonables relativos.
- 22.14 La entidad no revisará la asignación en un período posterior.
- 22.15 En los períodos posteriores a la emisión de los instrumentos, la entidad contabilizará el componente de pasivo de la siguiente manera:

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (a) de conformidad con la Parte I de la Sección 11 Instrumentos Financieros si el  
El componente de pasivo cumple las condiciones del párrafo 11.9 o del párrafo 11.9ZA. En estos casos, la entidad reconocerá sistemáticamente cualquier diferencia entre el componente de pasivo y el importe principal a pagar al vencimiento como gasto por intereses adicional utilizando el método del tipo de interés efectivo (véanse los párrafos 11.15 a 11.20).
- (b) de conformidad con la Parte II del Artículo 11 si el componente de responsabilidad no cumple las condiciones del párrafo 11.9 o del párrafo 11.9ZA.

## Extinción de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio

- 22.15A Una entidad puede renegociar los términos de un pasivo financiero con un acreedor de la entidad con el resultado de que la entidad cancele el pasivo total o parcialmente mediante la emisión de instrumentos de patrimonio al acreedor. La emisión de instrumentos de patrimonio constituye una contraprestación pagada de acuerdo con el párrafo 11.38. Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio emitidos a su valor razonable. Sin embargo, si el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos no puede medirse de forma fiable sin un coste o esfuerzo excesivo, los instrumentos de patrimonio se medirán al valor razonable del pasivo financiero cancelado. Una entidad dará de baja el pasivo financiero, o parte del mismo, de acuerdo con los párrafos 11.36 a 11.38.
- 22.15B Si parte de la contraprestación pagada se relaciona con una modificación de los términos de la parte restante del pasivo, la entidad distribuirá la contraprestación pagada entre la parte del pasivo extinguido y la parte que permanece pendiente. Esta distribución debe realizarse sobre una base razonable. Si el pasivo restante ha sido modificado sustancialmente, la entidad contabilizará la modificación como la extinción del pasivo original y el reconocimiento de un nuevo pasivo, tal como lo requiere el párrafo 11.37.
- 22.15C Una entidad no aplicará los párrafos 22.15A a 22.15B a transacciones en situaciones en las que:
- (a) el acreedor es también accionista directo o indirecto y actúa en su calidad de accionista existente, directo o indirecto;
  - (b) el acreedor y la entidad están controlados por la misma parte o partes antes y después de la transacción y la sustancia de la transacción incluye una distribución de capital por parte de la entidad o una contribución a la misma; o
  - (do) la extinción del pasivo financiero mediante la emisión de instrumentos de patrimonio se realiza de conformidad con los términos originales del pasivo financiero (véanse los párrafos 22.13 a 22.15).

## Acciones del Tesoro

- 22.16 Las acciones propias son instrumentos de patrimonio de una entidad que han sido emitidos y posteriormente readquiridos por la entidad. La entidad deducirá del patrimonio el valor razonable de la contraprestación entregada por las acciones propias. La entidad no reconocerá ninguna ganancia o pérdida en el resultado del ejercicio por la compra, venta, emisión o cancelación de acciones propias.

FEBRERO 2025

Distribuciones a los propietarios

---

- 22.17 La entidad reducirá el patrimonio neto por el importe de las distribuciones a sus propietarios (titulares de sus instrumentos de patrimonio). El impuesto sobre la renta relacionado con las distribuciones a los propietarios se contabilizará de conformidad con la Sección 29.
- 22.18 En ocasiones, una entidad distribuye activos distintos del efectivo a sus propietarios (distribuciones no monetarias). Cuando una entidad declara una distribución de este tipo y tiene la obligación de distribuir activos no monetarios a sus propietarios, reconocerá un pasivo. Medirá el pasivo al valor razonable de los activos a distribuir, a menos que cumpla las condiciones del párrafo 22.18A. Al final de cada período sobre el que se informa y 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, y cualquier cambio se reconocerá en el patrimonio neto como ajustes al importe de la distribución. Cuando una entidad liquide el dividendo a pagar, reconocerá en resultados cualquier diferencia entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo a pagar.
- 22.18A Si el valor razonable de los activos a distribuir no puede medirse de forma fiable sin un esfuerzo o coste excesivo, el pasivo se medirá al importe en libros de los activos a distribuir. Si antes de la liquidación el valor razonable de los activos a distribuir puede medirse de forma fiable sin un esfuerzo o coste excesivo, el pasivo se vuelve a medir a valor razonable con el ajuste correspondiente realizado al importe de la distribución y se contabiliza de acuerdo con el párrafo 22.18.
- 22.18B Los párrafos 22.18 a 22.18A no se aplican a la distribución de un activo no monetario que en última instancia esté controlado por la misma parte o partes antes y después de la distribución. Esta exclusión se aplica a los estados financieros separados, individuales y consolidados de una entidad que realiza la distribución.
- 22.19 [Eliminado]

Divulgaciones

---

- 22.20 Si el valor razonable de los activos a distribuir según lo descrito en los párrafos 22.18 a 22.18A no puede medirse de manera confiable sin un costo o esfuerzo excesivo, la entidad deberá revelar ese hecho y las razones por las cuales una medición confiable del valor razonable involucraría un costo o esfuerzo excesivo.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Apéndice a la Sección 22

## Ejemplo ilustrativo de la contabilización del emisor de valores convertibles de deuda

Este apéndice acompaña, pero no forma parte de, la Sección 22. Proporciona orientación para la aplicación de la requisitos de los párrafos 22.13 a 22.15.

El 1 de enero de 20X5, una entidad emite 500 bonos convertibles. Los bonos se emiten a la par, con un valor nominal de 100 CU por bono y tienen un plazo de cinco años, sin transacción costos. El producto total de la emisión es de 50.000 UM. Los intereses se pagan anualmente en mora a una tasa de interés anual del 4 por ciento. Cada bono es convertible, a criterio del tenedor, en 25 acciones ordinarias en cualquier momento hasta el vencimiento. En el momento de la emisión de los bonos emitidos, la tasa de interés de mercado para una deuda similar que no tiene la opción de conversión es del 6 por ciento.

Cuando se emite el instrumento, se debe valorar primero el componente de pasivo y luego el diferencia entre el producto total de la emisión (que es el valor razonable del instrumento) en su totalidad) y el valor razonable del componente de pasivo se asigna al patrimonio componente. El valor razonable del componente de pasivo se calcula determinando su valor actual utilizando la tasa de descuento del 6 por ciento. Estos cálculos y asientos contables se ilustran:

|  | UC     |
|--|--------|
| Producto de la emisión de bonos (A)  | 50.000 |
| Valor actual del capital al final de cinco años (ver cálculos)                         | 37.363 |
| Valor actual de los intereses pagaderos anualmente por períodos vencidos de cinco años | 8,425  |
| Valor actual del pasivo, que es el valor razonable del componente de pasivo (B)        | 45.788 |
| Residual, que es el valor razonable del componente de patrimonio (A) – (B)             | 4.212  |

El emisor de los bonos realiza el siguiente asiento contable en el momento de la emisión el 1 de enero de 20X5:

|   |           |                 |
|---|-----------|-----------------|
| Doctor Cash                             | 50.000 um |                 |
| Pasivo financiero Cr – Bono convertible |           | 45.788 céntimos |
| Patrimonio Cr                           |           | 4.212 céntimos  |

Los 4.212 CU representan un descuento en la emisión de los bonos, por lo que la entrada también podría ser

Se muestra 'bruto':

|   |                |                |
|---|----------------|----------------|
| Doctor Cash                             | 50.000 um      |                |
| Descuento del Dr. Bond                  | 4.212 céntimos |                |
| Pasivo financiero Cr – Bono convertible |                | 50.000 um      |
| Patrimonio Cr                           |                | 4.212 céntimos |

## FEBRERO 2025

Después de la emisión, el emisor amortizará el descuento del bono de acuerdo con la siguiente tabla:

|            | (a)<br>Interés<br>pago<br>(CU) | (b)<br>Interés total<br>gastos<br>(CU) = 6% × (e) | (d)<br>Amortización de<br>descuento de bonos<br>(CU) = (b) – (a) | (d)<br>Descuento de bonos<br>(CU) = (d) – (c) | (mi)<br>Pasivo neto<br>(CU) = 50.000 – (d) |
|------------|--------------------------------|---|--|---|--|
| 1/1/20X5   |                                |   |  | 4.212   | 45.788                                     |
| 31/12/20X5 | 2.000                          | 2.747   | 747  | 3.465   | 46.535                                     |
| 31/12/20X6 | 2.000                          | 2.792   | 792  | 2.673   | 47.327                                     |
| 31/12/20X7 | 2.000                          | 2.840   | 840  | 1.833   | 48.167                                     |
| 31/12/20X8 | 2.000                          | 2.890   | 890  | 943   | 49.057                                     |
| 31/12/20X9 | 2.000                          | 2.943   | 943  | 0   | 50.000                                     |
| Totales    | 10.000                         | 14.212  | 4.212  |   |  |

Al final del año 20X5, el emisor realizaría el siguiente asiento contable:

|                              |          |          |
|------------------------------|----------|----------|
| Gastos por intereses del Dr. | 2.747 um |          |
| Descuento de bonos CR        |          | CU747    |
| Cr efectivo                  |          | 2.000 um |

## Cálculos

Valor actual del capital de 50.000 u.m. al 6 por ciento

$$50.000 \text{ u.m.} / (1,06)^5 = 37.363 \text{ u.m.}$$

Valor actual de la anualidad de intereses de 2.000 u.m. (= 50.000 u.m. × 4 por ciento) pagadera al final de cada de cinco años

Los pagos de intereses anuales de 2000 CU son una anualidad, un flujo de efectivo con un límite número (n) de pagos periódicos (C), a cobrar en las fechas 1 a n. Para calcular el actual valor de esta anualidad, los pagos futuros se descuentan por la tasa de interés periódica (i) utilizando la siguiente fórmula:

$$PV = \frac{C}{i} \times \left[ 1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right]$$

Por lo tanto, el valor actual de los pagos de intereses de 2.000 u.m. es

$$(2000/0,06) \times [1 - [(1/1,06)^5]] = 8425 \text{ u.m.}$$

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Esto equivale a la suma de los valores actuales de los cinco 2.000 u.m. individuales.  
pagos, de la siguiente manera:

|   | UC    |
|---|-------|
| Valor actual del pago de intereses al 31 de diciembre de 20X5 = $2.000/1,06$  | 1.887 |
| Valor actual del pago de intereses al 31 de diciembre de 20X6 = $2000/1,06^2$ | 1.780 |
| Valor actual del pago de intereses al 31 de diciembre de 20X7 = $2000/1,06^3$ | 1.679 |
| Valor actual del pago de intereses al 31 de diciembre de 20X8 = $2000/1,06^4$ | 1.584 |
| Valor actual del pago de intereses al 31 de diciembre de 20X9 = $2000/1,06^5$ | 1,495 |
| Total   | 8,425 |

Otra forma de calcular esto es utilizar una tabla de valor actual de una anualidad ordinaria en mora, cinco períodos, tasa de interés del 6 por ciento por período. (Esas tablas se encuentran fácilmente en Internet.) El factor de valor actual es 4,2124. Multiplicando esto por la anualidad El pago de 2.000 CU determina el valor actual de 8.425 CU.

FEBRERO 2025

## Artículo 23

### Ingresos por contratos con clientes

#### Alcance de esta sección

---

- 23.1 Esta sección se aplica a todos los contratos con clientes, excepto:
- (a) contratos de arrendamiento en el ámbito de aplicación del artículo 20 Arrendamientos;
  - (b) contratos de seguro;
  - (de) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la Sección 9 de los Estados Financieros Consolidados y Separados, Estados financieros, Sección 11 Instrumentos financieros, Sección 14 Inversiones en Asociados o acuerdos conjuntos de la Sección 15; y
  - (d) intercambios no monetarios de productos entre entidades del mismo giro de negocio para facilitar la realización de ventas a los clientes.
- 23.2 Un contrato con un cliente puede estar parcialmente dentro del alcance de esta sección y parcialmente dentro del alcance de otras secciones enumeradas en el párrafo 23.1. Si una de las otras secciones especifica cómo medir inicialmente cualquier parte del contrato, entonces una entidad aplicará primero los requisitos de medición de esa sección. De lo contrario, la entidad aplicará esta sección para medir inicialmente esas partes del contrato.

#### Modelo de reconocimiento de ingresos

---

- 23.3 Esta sección describe el modelo de reconocimiento de ingresos que una entidad debe aplicar para contabilizar los ingresos provenientes de contratos con clientes. La aplicación del modelo requiere que una entidad reconozca un importe de ingresos que represente los bienes o servicios que la entidad ha transferido a los clientes y que refleje la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de esos bienes o servicios. Una entidad debe aplicar el modelo en cinco pasos:
- (a) Paso 1—Identificar el(los) contrato(s) con un cliente (ver párrafos 23.6–23.13);
  - (b) Paso 2—Identificar las promesas del contrato (ver párrafos 23.14–23.22);
  - (de) Paso 3—Determinar el precio de la transacción (véanse los párrafos 23.23–23.38);
  - (d) Paso 4—Asignar el precio de la transacción a las promesas del contrato (véanse los párrafos 23.39 a 23.48); y
  - (mi) Paso 5—Reconocer los ingresos cuando (o a medida que) la entidad cumple una promesa (véanse los párrafos 23.49 a 23.67).
- 23.4 Una entidad deberá aplicar esta sección de manera consistente a contratos con características similares y en circunstancias similares.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 23.5 Esta sección especifica cómo una entidad contabiliza un contrato individual con un cliente. Se permite que una entidad aplique esta sección a una cartera de contratos (o promesas) similares si la entidad espera razonablemente que el resultado de hacerlo no diferirá materialmente del resultado de aplicar la sección a cada contrato (o promesa) individual.

### Paso 1: Identificar el contrato o los contratos con un cliente

---

- 23.6 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los contratos pueden ser escritos, orales o implícitos según las prácticas comerciales habituales de una entidad.
- 23.7 Una entidad aplicará el modelo de reconocimiento de ingresos para contabilizar un contrato con un cliente que esté dentro del alcance de esta sección solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:
- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir sus respectivas obligaciones;
  - (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte en relación con los bienes o servicios a transferir;
  - (do) la entidad puede identificar las condiciones de pago de los bienes o servicios a transferir;
  - (d) el contrato tiene sustancia comercial; y
  - (mi) es probable que la entidad cobre la contraprestación a la que tiene derecho cuando ésta vence.
- 23.8 Si un contrato con un cliente cumple los criterios del párrafo 23.7 al inicio del contrato, una entidad deberá reevaluar si el contrato cumple los criterios solo si hay un cambio significativo en los hechos y circunstancias relevantes.
- 23.9 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 23.7, una entidad deberá reevaluar el contrato hasta que se cumplan los criterios.
- 23.10 Cuando un contrato con un cliente no cumple los criterios establecidos párrafo 23.7, una entidad reconocerá cualquier contraprestación recibida del cliente como un pasivo. Si la contraprestación no es reembolsable, la entidad dará de baja el pasivo y reconocerá la contraprestación como ingreso cuando:
- (a) el contrato está completo y la entidad ha recibido toda, o casi toda, la contraprestación prometida por el cliente; o
  - (b) El contrato se cancela.
- 23.11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija o pueden renovarse automáticamente de forma periódica. Una entidad aplicará esta sección a la duración del contrato en el que las partes del contrato tengan derechos y obligaciones exigibles actuales.

## FEBRERO 2025

- 23.12 Si se modifica un contrato, una entidad deberá contabilizar la modificación del contrato aplicando los párrafos 23A.2 a 23A.4.

### Combinación de contratos

- 23.13 Una entidad combinará dos o más contratos que haya celebrado al mismo tiempo o cerca del mismo tiempo con el mismo cliente (o partes relacionadas del cliente) y contabilizará los contratos como un solo contrato si se cumple uno o más de los siguientes criterios:

- (a) Los contratos se negocian como un paquete con un único objetivo comercial;
- (b) el importe de la contraprestación que el cliente pagará en uno de los contratos depende del precio o del cumplimiento del otro contrato;  
o
- (do) los bienes o servicios prometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios prometidos en cada uno de los contratos) son una única promesa de conformidad con el Paso 2.

### Paso 2: Identificar las promesas del contrato

---

- 23.14 Una promesa es una obligación de transferir un bien o servicio específico (o un conjunto específico de bienes o servicios). Un contrato con un cliente puede contener más de una promesa. Al inicio de un contrato, una entidad debe identificar los bienes y servicios prometidos en el contrato y determinar qué bienes o servicios son específicos.
- 23.15 Una entidad puede transferir a un cliente bienes o servicios distintos que son esencialmente los mismos, pero en momentos distintos a lo largo del tiempo (es decir, transferir una serie de bienes o servicios distintos). La entidad contabilizará esos bienes o servicios como una única promesa si:
- (a) cada bien o servicio distinto de la serie cumpliría los criterios para ser una promesa cumplida a lo largo del tiempo (véase el párrafo 23.54); y
  - (b) La entidad utilizaría el mismo método para medir su progreso en la transferencia del control de cada bien o servicio distinto en la serie al cliente (véanse los párrafos 23.62 a 23.67).
- 23.16 En un contrato con un cliente, por lo general se establecen explícitamente los bienes o servicios que una entidad promete transferir. Sin embargo, las promesas pueden estar implícitas en las prácticas comerciales habituales de una entidad, en políticas publicadas o en declaraciones específicas, si estas crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.
- 23.17 Una promesa no incluye actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, como actividades de configuración y tareas administrativas, a menos que esas actividades transfieran un bien o servicio a un cliente. Las tarifas no reembolsables cobradas a los clientes al inicio o cerca del inicio de un contrato a menudo se relacionan con actividades que no transfieren un bien o servicio al cliente y, por lo tanto, no dan lugar a una promesa. En tales casos, la tarifa inicial no reembolsable es

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

incluido en el precio de la transacción y asignado a las promesas del contrato de conformidad con los Pasos 3 y 4.

### Bienes o servicios distintos

- 23.18 Un bien o servicio es distinto si se cumplen ambos criterios:
- (a) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que tenga a su disposición. Un bien o servicio que una entidad vende regularmente por separado es un ejemplo de bien o servicio que cumple este criterio.
  - (b) La obligación de la entidad de transferir el bien o servicio es separada de otras obligaciones del contrato.
- 23.19 Si un bien o servicio prometido al cliente no es distinto, la entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios en el contrato hasta que identifique un conjunto de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, la entidad contabilizará todos los bienes o servicios en un contrato como una única promesa.
- 23.20 A los efectos de aplicar el criterio del párrafo 23.18(a), los recursos fácilmente disponibles para el cliente son:
- (a) bienes o servicios vendidos por separado, por la entidad u otra entidad; o
  - (b) bienes o servicios que el cliente ya ha obtenido de la entidad, incluidos los bienes o servicios transferidos al cliente en virtud del contrato o de otras transacciones o eventos.
- 23.21 A los efectos de aplicar el criterio del párrafo 23.18(b), los factores que sugieren que la obligación de la entidad de transferir un bien o servicio no está separada de otras obligaciones en el contrato incluyen:
- (a) la entidad que integra los bienes o servicios en el contrato de manera que los transforma en un producto (o productos) combinados para los cuales los bienes o servicios son insumos. Por ejemplo, un contrato de construcción en el que una entidad proporciona un servicio de gestión de contratos que integra varios bienes o servicios de manera que los transforma en el activo o activos que se construirán.
  - (b) El bien o servicio que se modifica o personaliza mediante otro bien o servicio en el contrato en la medida en que se transforma. Por ejemplo, un contrato en el que una entidad promete proporcionar software existente y personalizar ese software, si el servicio de personalización transforma el software existente.  
software.
  - (do) El bien o servicio que depende en gran medida de otro bien o servicio objeto del contrato, está muy relacionado con él o se ve muy afectado por él. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios se ven muy afectados entre sí porque una entidad no podría cumplir su promesa transfiriendo cada uno de los bienes o servicios por separado.

## FEBRERO 2025

- 23.22 Los bienes o servicios diferenciados pueden incluir:
- (a) garantías (véanse los párrafos 23A.5–23A.7);
  - (b) opciones para adquirir bienes o servicios adicionales (véanse los párrafos 23A.8–23A.13);
  - (de) organizar que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente si la entidad actúa como agente (véanse los párrafos 23A.14 a 23A.20); y
  - (d) licencias (véanse los párrafos 23A.28 a 23A.37).

### Paso 3: Determinar el precio de la transacción

---

- 23.23 El precio de transacción es el monto de la contraprestación que una entidad espera recibir a cambio de transferir bienes o servicios prometidos a un cliente, excluyendo los montos que la entidad recauda en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas).
- 23.24 La entidad determinará el precio de la transacción basándose en los términos del contrato y en sus prácticas comerciales habituales. Al determinar el precio de la transacción, la entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente de conformidad con el contrato. La entidad también asumirá que el contrato no se cancelará, renovará ni modificará.
- 23.25 Si la contraprestación prometida por el cliente es en una forma distinta a efectivo, una entidad medirá la contraprestación no monetaria aplicando los párrafos 23A.21 a 23A.23.

### Consideración variable

- 23.26 La contraprestación prometida a un cliente puede variar debido a factores como descuentos, rebajas, reembolsos, penalizaciones o bonificaciones por rendimiento.
- 23.27 Si la contraprestación incluye un importe variable, una entidad medirá el importe de la contraprestación variable a incluir en el precio de la transacción mediante:
- (a) estimar el importe de la contraprestación variable (véanse los párrafos 23.28 y 23.29); y
  - (b) limitando dicha estimación (véase el párrafo 23.30).
- 23.28 Una entidad deberá estimar el importe de la contraprestación variable utilizando uno de dos métodos:
- (a) el método del valor esperado: la suma de los importes ponderados por probabilidad en un rango de posibles importes de contraprestación. Este podría ser un método adecuado si una entidad tiene muchos contratos con características similares.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (b) el método del importe más probable: el importe más probable en un rango de posibles importes de contraprestación (es decir, el resultado más probable del contrato). Este podría ser un método adecuado si el contrato tiene solo dos resultados posibles (por ejemplo, una entidad obtiene una bonificación por desempeño o no la obtiene).

23.29 Una entidad deberá aplicar un método para estimar el importe de la contraprestación variable de manera consistente a lo largo del contrato.

23.30 Una entidad incluirá en el precio de la transacción un importe de contraprestación variable estimado de acuerdo con el párrafo 23.28 sólo en la medida en que sea altamente probable que una entidad tenga derecho a este importe cuando la incertidumbre asociada con la contraprestación variable se resuelva posteriormente.

23.31 Al final de cada período sobre el que se informa, la entidad actualizará el importe de la contraprestación variable incluida en el precio de la transacción para reflejar cualquier cambio relevante en las circunstancias. La entidad asignará cualquier cambio posterior en el precio de la transacción a las promesas del contrato sobre la misma base que utilizó al inicio del contrato. La entidad reconocerá los importes asignados a una promesa cumplida como ingresos (o como una reducción de los ingresos) en el período en el que cambie la estimación.

23.32 Una entidad aplicará el párrafo 23A.37 para contabilizar la contraprestación en forma de regalía basada en las ventas o el uso que se recibe a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

### Pasivos por reembolso

23.33 Si una entidad recibe una contraprestación de un cliente y espera reembolsarle parte o la totalidad de dicha contraprestación, la entidad reconocerá un pasivo por reembolso.

23.34 La entidad medirá un pasivo por reembolso aplicando primero los párrafos 23.27 a 23.30 para medir el importe de la contraprestación variable a incluir en el precio de la transacción. La entidad reconocerá entonces como un pasivo por reembolso el importe de la contraprestación recibida (o por recibir) por los bienes o servicios transferidos que no esté incluido en el precio de la transacción. Al final de cada período sobre el que se informa, una entidad actualizará la estimación del pasivo por reembolso para reflejar la contraprestación recibida (o por recibir), los bienes o servicios transferidos y los cambios en el precio de la transacción de acuerdo con el párrafo 23.31.

23.35 Como excepción al párrafo 23.34, una entidad aplicará los párrafos 23A.23 a 23A.27 para contabilizar la contraprestación variable y el pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución.

### Pago diferido

23.36 Si el pago se difiere y el acuerdo constituye una transacción de financiación (véase el párrafo 11.13B), una entidad descontará el importe prometido de la contraprestación a una tasa de interés de mercado para una deuda similar.

instrumento determinado al inicio del contrato. Una entidad reconocerá la diferencia entre la contraprestación prometida y la

## FEBRERO 2025

valor descontado de ese importe como ingreso por intereses de conformidad con el método de interés efectivo (véanse los párrafos 11.15 a 11.20).

- 23.37 Una entidad deberá presentar los ingresos por intereses por separado de los ingresos procedentes de contratos con clientes.
- 23.38 A una entidad se le permite no aplicar los párrafos 23.36 y 23.37 si, al inicio de un contrato, espera que un cliente pague por bienes o servicios dentro de un año desde que la entidad transfiera los bienes o servicios.

#### Paso 4: Asignar el precio de la transacción a las promesas del contrato

---

- 23.39 Una entidad asignará el precio de la transacción a cada promesa que haya identificado en un contrato de acuerdo con los párrafos 23.40 a 23.48.
- 23.40 El paso 4 no se aplica si una entidad cumple todas las promesas de un contrato:
- (a) en el mismo período de informe que el inicio del contrato; o
  - (b) en el mismo momento de conformidad con el párrafo 23.58.
- 23.41 El paso 4 no se aplica si un contrato contiene una única promesa. Sin embargo, una entidad aplicará el párrafo 23.48 si contabiliza una serie de bienes o servicios distintos como una única promesa de conformidad con el párrafo 23.15 y el precio de la transacción incluye un importe de contraprestación variable.

#### Asignación basada en precios de venta independientes

- 23.42 Al inicio de un contrato, una entidad determinará el precio de venta independiente del bien o servicio específico (o del conjunto específico de bienes o servicios) en cada compromiso del contrato. La entidad asignará el precio de la transacción en proporción a esos precios de venta independientes (es decir, sobre una base relativa de precio de venta independiente). La entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato.
- 23.43 El "precio de venta independiente" es el precio al que una entidad vendería por separado un bien o servicio. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad vende ese bien o servicio por separado en circunstancias similares y a clientes similares.
- 23.44 Si no se puede observar directamente un precio de venta independiente, la entidad debe estimarlo. La entidad debe tener en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible, incluidas las condiciones del mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o la clase de cliente. La entidad debe aplicar métodos de estimación de manera uniforme en circunstancias similares. Los métodos de estimación adecuados pueden incluir el uso de los precios de los competidores de la entidad para bienes o servicios similares, o los costos esperados del bien o servicio más un margen apropiado.
- 23.45 Como excepción al párrafo 23.42, una entidad podría asignar un descuento o una contraprestación variable utilizando un método alternativo (véanse los párrafos 23.46 a 23.48).

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Asignación de un descuento y una contraprestación variable

- 23.46 En un contrato:
- (a) un cliente recibe un descuento si la suma de los precios de venta independientes de los bienes o servicios prometidos en el contrato es mayor que la contraprestación prometida; o
  - (b) El precio de la transacción podría incluir un monto de contraprestación variable (véanse los párrafos 23.26 a 23.32).
- 23.47 Una entidad debe asignar un descuento o un importe variable a cada promesa del contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Sin embargo, si la asignación del descuento o del importe variable sobre esta base no representa el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de cumplir cada promesa del contrato, la entidad debe utilizar otro método para asignar el descuento o el importe variable. Por ejemplo, la entidad puede asignar el descuento o el importe variable a una o varias de las promesas del contrato.
- 23.48 Si una entidad contabiliza una serie de bienes o servicios distintos como una única promesa de conformidad con el párrafo 23.15, asignará un importe variable a cada bien o servicio distinto sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Sin embargo, si la asignación del importe variable sobre esta base no representa el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir cada bien o servicio distinto en la promesa, la entidad utilizará otro método para asignar el importe variable. Por ejemplo, la entidad podría asignar el importe variable a uno, o algunos, de los bienes o servicios distintos en la promesa.

### Paso 5: Reconocer los ingresos cuando (o a medida que) la entidad cumple una promesa

---

- 23.49 Una entidad reconocerá los ingresos cuando (o a medida que) cumpla una promesa. Una entidad cumple una promesa transfiriendo el control del bien o servicio específico prometido al cliente.
- 23.50 Los bienes y servicios son activos, aunque sólo sea momentáneamente, cuando se reciben y se utilizan. Una entidad transfiere el control de un activo cuando el cliente tiene la capacidad actual de dirigir el uso del activo y obtener los beneficios económicos que podrían derivarse de él.
- 23.51 Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, una entidad debe considerar cualquier acuerdo para recomprar el activo. El cliente no obtiene el control del activo si la entidad tiene un derecho y una obligación de recomprar el activo (un contrato a término) o un derecho a recomprar el activo (una opción de compra).
- 23.52 Al inicio de un contrato, una entidad deberá determinar si transfiere el control del bien o servicio distinto en una promesa a un cliente ya sea:
- (a) a lo largo del tiempo, en cuyo caso la entidad cumple la promesa (y reconoce los ingresos) a lo largo del tiempo de conformidad con los párrafos 23.54 a 23.56; o

FEBRERO 2025

- (b) en un punto en el tiempo, en cuyo caso la entidad cumple la promesa (y reconoce los ingresos) en un punto en el tiempo de acuerdo con los párrafos 23.57–23.61.

23.53 Si un contrato con un cliente incluye una licencia que es distinta de las demás bienes o servicios en el contrato, una entidad aplicará los párrafos 23A.28 a 23A.36 para determinar si la promesa de otorgar la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un punto en el tiempo.

### Promesas cumplidas con el tiempo

23.54 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio distinto a lo largo del tiempo y, por lo tanto, cumple una promesa a lo largo del tiempo, si se cumple alguno de estos criterios:

- (a) un cliente recibe y utiliza inmediatamente los beneficios del desempeño de la entidad a medida que esta realiza su trabajo (por ejemplo, un servicio de limpieza rutinario o recurrente);
- (b) un cliente controla el activo a medida que la entidad fabrica o mejora el activo (por ejemplo, un contrato de construcción en el que el cliente controla el trabajo en progreso); o
- (do) el activo creado por el desempeño de la entidad no puede ser fácilmente redirigido a otro cliente (véase el párrafo 23.55) y el cliente original está obligado a pagar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha (véase el párrafo 23.56) (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad proporciona una opinión profesional a un cliente que se basa en hechos y circunstancias específicas del cliente, y está obligada a pagar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha).

23.55 Un activo no se puede redirigir fácilmente a otro cliente si:

- (a) la entidad vendería el activo terminado a otro cliente a un precio significativamente menor que el pagado por el cliente original, o incurriría en costos significativos, en comparación con el costo del activo, para reelaborar el activo terminado para la venta (por ejemplo, si un activo fue altamente personalizado para un cliente en particular); o
- (b) Las restricciones contractuales sustantivas prohíben a la entidad vender el activo a otro cliente a medida que dicho activo se fabrica o mejora (por ejemplo, si la entidad está legalmente obligada a vender el trabajo en progreso al cliente).

23.56 Un cliente puede estar obligado a pagar a una entidad por el trabajo realizado hasta la fecha debido a términos específicos del contrato o a las leyes que se aplican a ese contrato. El cliente está obligado a pagar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha si la entidad:

- (a) un derecho presente incondicional al pago del trabajo realizado hasta la fecha; o
- (b) un derecho exigible a exigir o retener el pago por el trabajo realizado hasta la fecha si el contrato se cancela antes de completarse por cualquier motivo que no sea el incumplimiento de la entidad de cumplir con lo acordado.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Promesas cumplidas en un momento dado

- 23.57 Si una entidad no transfiere el control de un bien o servicio específico a lo largo del tiempo, la entidad transfiere el control del bien o servicio en un punto en el tiempo y, por lo tanto, cumple una promesa en un punto en el tiempo.
- 23.58 Por cada promesa que una entidad cumpla en un momento determinado, la entidad reconocerá los ingresos en el momento específico en que un cliente obtenga el control del bien o servicio en cuestión. Para identificar este momento, la entidad considerará los indicadores de la transferencia de control, que incluyen:
- (a) la entidad que tiene un derecho actual al pago del activo;
  - (b) el cliente que tiene título legal sobre el activo;
  - (do) el cliente teniendo posesión física del activo;
  - (d) el cliente asume los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo; y
- (mi) el cliente haya aceptado el activo (véanse los párrafos 23.60 a 23.61).
- 23.59 Los indicadores del párrafo 23.58 no siempre son concluyentes. En consecuencia, la ausencia de un indicador no impediría al cliente obtener el control de un activo. Si resulta claro a partir de otras características de la transacción que el cliente el cliente tiene la capacidad actual de dirigir el uso del activo y obtener los beneficios económicos que pudieran derivarse de él, el cliente ha obtenido el control del activo.

### Aceptación del cliente

- 23.60 Las cláusulas de aceptación del cliente permiten a un cliente cancelar un contrato o requerir que una entidad tome medidas correctivas si un bien o servicio no cumple con las especificaciones acordadas.
- 23.61 Si un contrato incluye una cláusula de aceptación del cliente y la entidad no puede identificar si un bien o servicio cumple con las especificaciones acordadas con base en la información disponible para la entidad, deberá esperar hasta recibir la aceptación del cliente antes de concluir que el cliente ha obtenido el control del bien o servicio.

### Medición del progreso hacia el cumplimiento de una promesa

- 23.62 Para cada promesa cumplida a lo largo del tiempo de conformidad con los párrafos 23.54 a 23.56, una entidad calculará cuánto ingreso deberá reconocer en cada período sobre el que se informa midiendo su progreso hacia el cumplimiento de esa promesa al final del período.
- 23.63 La entidad deberá elegir un método de medición del progreso que refleje el desempeño de la entidad en la transferencia del control de los bienes o servicios prometidos al cliente. La entidad deberá aplicar un método de medición del progreso para cada promesa cumplida a lo largo del tiempo y deberá aplicar ese método de manera consistente a promesas similares y en circunstancias similares.

FEBRERO 2025

- 23.64 Al final de cada período sobre el que se informa, la entidad deberá volver a medir su progreso hacia el cumplimiento de una promesa para reflejar cualquier cambio en las circunstancias. La entidad deberá contabilizar los cambios en la medición del progreso como un cambio en la estimación contable de acuerdo con la Sección 10 Políticas contables, estimaciones y errores.
- 23.65 Al elegir qué método utilizar para medir su progreso, una entidad deberá considerar la naturaleza del bien o servicio que transferirá a un cliente.  
Los métodos adecuados para medir el progreso incluyen métodos que reconocen los ingresos basados en:
- (a) el valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios restantes que se transferirán en virtud del contrato (métodos de salida); y
  - (b) los esfuerzos o insumos de la entidad para cumplir una promesa en relación con el total de insumos esperados para cumplir dicha promesa (métodos de insumos).
- 23.66 Los métodos comunes y las circunstancias en las que podrían ser apropiados incluyen:
- (a) un método de salida basado en encuestas de trabajo completado, si las encuestas dan una medida objetiva del desempeño de una entidad hasta la fecha;
  - (b) un método de salida basado en unidades entregadas, si cada artículo transfiere una cantidad igual de valor al cliente en el momento de la entrega;
  - (do) un método de salida basado en el tiempo transcurrido, si el control de los bienes o servicios se transfiere de manera uniforme a lo largo del tiempo;
  - (d) un método de entrada basado en el tiempo transcurrido, si los esfuerzos o entradas de una entidad se gastan de manera uniforme durante todo el período de desempeño;
  - (mi) un método de entrada basado en las horas de trabajo empleadas, si las horas de trabajo empleadas y la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente están relacionadas; y
  - (F) un método de entrada basado en los costos incurridos, excluyendo los costos que no contribuyen, o no son proporcionales, al progreso de la entidad hacia el cumplimiento de la promesa (por ejemplo, ineficiencias y materiales desperdiciados o no instalados).
- 23.67 Si una entidad tiene derecho a una contraprestación del cliente por un importe que se relaciona directamente con el valor para el cliente del trabajo de la entidad hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad puede reconocer ingresos por el importe que tiene derecho a facturar.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Costos del contrato

## Costos para obtener un contrato

- 23,68 Una entidad reconocerá los costos de obtener un contrato con un cliente como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que otra sección de esta Norma requiera que los costos se reconozcan como parte del costo de un activo.

## Costos para cumplir un contrato

- 23,69 Una entidad contabilizará los costos incurridos para cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con la sección relevante de esta Norma para aquellos costos (por ejemplo, Sección 13 Inventarios, Sección 17 Propiedad, Planta y Equipo o Sección 18 Activos Intangibles distintos del Fondo de Comercio).

- 23,70 Si los costos incurridos para cumplir un contrato no están dentro del alcance de otra sección de esta Norma, una entidad reconocerá esos costos como un activo si:

- (a) los costos se relacionan directamente con un contrato (incluidos los contratos futuros) que la entidad puede identificar específicamente (por ejemplo, costos relacionados con un contrato específico que aún no ha sido aprobado) (véase el párrafo 23.71);
- (b) los costos crean o mejoran los recursos de la entidad que ésta utilizará para cumplir (o seguir cumpliendo) promesas en el futuro; y
- (do) La entidad espera recuperar los costos.

- 23,71 Los costos que se relacionan directamente con un contrato incluyen mano de obra directa, materiales directos y asignaciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o las actividades del contrato.

- 23,72 Los costos generales y administrativos normalmente no satisfacen los criterios del párrafo 23.70 y, por lo tanto, se reconocen como gastos cuando se incurren.

- 23,73 Una entidad debe reconocer los costos relacionados con promesas que se cumplen (o se cumplen parcialmente) como gastos cuando se incurren, porque esos costos se relacionan con el desempeño pasado.

## Medición después del reconocimiento

- 23,74 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá los activos que surjan de los costos para cumplir un contrato de acuerdo con el párrafo 23.70 al costo menos la amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada:

- (a) Una entidad amortizará el activo basándose en el patrón de transferencia de los bienes o servicios a los que se relaciona el activo.
- (b) La entidad deberá seguir la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos para reconocer y medir el deterioro del valor del activo. Sin embargo, la entidad aplicará los párrafos 23.75 y 23.76 en lugar de los párrafos 27.11 a 27.20 para estimar el importe recuperable del activo.

## FEBRERO 2025

- 23,75 A los efectos de medir las pérdidas por deterioro, el importe recuperable de un activo que surge de los costes para cumplir un contrato es:
- (a) el importe restante de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios a los que se relaciona el activo (véase el párrafo 23.76); menos
  - (b) los costes restantes de proporcionar esos bienes o servicios aún no incurridos.
- 23,76 Al medir el importe restante de la contraprestación, el importe solo incluirá la contraprestación cuyo cobro sea probable.

### Saldos de contratos

---

- 23,77 Cuando una de las partes de un contrato ha cumplido, la entidad presentará el contrato en el estado de situación financiera como un activo contractual o como un pasivo contractual, considerando el contrato en su conjunto. La presentación del saldo del contrato depende de la relación entre:
- (a) el desempeño de la entidad en la transferencia de los bienes o servicios prometidos en el contrato al cliente; y
  - (b) el pago del cliente.
- 23,78 Si una entidad ha recibido una contraprestación (o tiene una cuenta por cobrar) antes de transferir bienes o servicios al cliente, la entidad reconocerá un pasivo contractual cuando se realice o venza el pago, lo que ocurra primero. Un pasivo contractual es la obligación de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente por los que ha recibido una contraprestación (o por los que se debe el importe) del cliente. Cuando (o a medida que) la entidad transfiera esos bienes o servicios al cliente, la entidad dará de baja el pasivo contractual (o parte de un pasivo contractual) y reconocerá los ingresos, de acuerdo con el Paso 5.
- 23,79 Si una entidad transfiere bienes o servicios a un cliente antes de que éste haya pagado (o antes de que venza el pago), la entidad tiene derecho a una contraprestación. La entidad presentará ese derecho como un activo contractual, excluyendo cualquier importe presentado como una cuenta por cobrar (véase el párrafo 23.80). Una entidad evaluará el deterioro de un activo contractual y reconocerá y medirá cualquier pérdida por deterioro de acuerdo con la Sección 11 Instrumentos financieros.
- 23,80 Una cuenta por cobrar es un derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a recibir una contraprestación es incondicional si solo es necesario que transcurra un tiempo antes de que venza el pago de esa contraprestación. Una entidad puede tener un derecho incondicional a recibir una contraprestación aunque se le pueda exigir que la reembolse en el futuro (por ejemplo, cuando exista un derecho de devolución). En esos casos, la entidad puede reconocer una cuenta por cobrar comercial y un pasivo por reembolso. Una entidad contabilizará una cuenta por cobrar comercial de acuerdo con la Sección 11. Una entidad presentará las cuentas por cobrar comerciales por separado de los activos y pasivos contractuales en el estado de situación financiera.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 23.81 A una entidad se le permite utilizar diferentes descripciones en el estado de situación financiera. situación financiera de los "activos contractuales" y los "pasivos contractuales". Si una entidad utiliza una descripción diferente para 'activos contractuales', la entidad deberá proporcionar suficiente información para que un usuario de los estados financieros pueda distinguir entre cuentas por cobrar comerciales y activos contractuales.

## Divulgaciones

- 23.82 Una entidad deberá desagregar los ingresos procedentes de contratos con clientes utilizando categorías basadas en las características de los ingresos, contratos o clientes que sean relevantes para comprender su desempeño financiero. Algunos ejemplos de categorías que podrían ser apropiadas incluyen:
- (a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, principales líneas de productos);
  - (b) región geográfica (por ejemplo, país o región);
  - (do) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, gobierno y clientes no gubernamentales);
  - (d) tipo de contrato (por ejemplo, de precio fijo y de tiempo y materiales contratos);
  - (mi) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y largo plazo);
  - (F) momento de la transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de bienes o servicios transferidos a los clientes en un momento determinado y ingresos procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo); y
  - (grano) naturaleza de la promesa (por ejemplo, ingresos por actuar como principal y ingresos por actuar como agente).
- 23.83 Si no se presenta o revela por separado de otra manera, una entidad deberá revelar:
- (a) los saldos de apertura y cierre de cuentas por cobrar comerciales y contratos activos por separado; y
  - (b) Pérdidas totales por deterioro reconocidas en cuentas por cobrar comerciales y contratos activos durante el período sobre el que se informa de conformidad con la Sección 11.
- 23.84 Una entidad deberá revelar:
- (a) los saldos de apertura y cierre de los pasivos contractuales, si no son de otra manera presentados o divulgados por separado; y
  - (b) ingresos reconocidos en el período sobre el que se informa que se incluyeron en el Saldo del pasivo contractual al inicio del período.
- 23.85 Una entidad deberá revelar información sobre sus promesas en los contratos con clientes, incluyendo una descripción de:
- (a) cuando la entidad normalmente cumple sus promesas (por ejemplo, al envío, en el momento de la entrega, a medida que se prestan los servicios o al finalizar de servicio);

FEBRERO 2025

- (b) las principales condiciones de pago (por ejemplo, cuándo vence habitualmente el pago, si el contrato constituye una transacción de financiación y si la contraprestación incluye un importe variable);
  - (de) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad ha prometido transferir a los clientes, destacando cualquier promesa de concertar con otra parte la transferencia de bienes o servicios si la entidad es un agente;
  - (d) obligaciones de devoluciones, reembolsos y otras obligaciones similares; y
  - (mi) tipos de garantías y obligaciones relacionadas.
- 23,86 Una entidad deberá revelar los métodos que utilizó para medir su progreso hacia el cumplimiento de las promesas realizadas a lo largo del tiempo (por ejemplo, una descripción de los métodos de entrada o salida que utilizó y cómo se aplicaron esos métodos).
- 23,87 Una entidad deberá revelar cualquier juicio que haya realizado y que haya tenido un efecto significativo en los importes que reconoció en sus estados financieros cuando:
- (a) determinar el precio de la transacción; y
  - (b) asignar el precio de la transacción a las promesas identificadas en el contrato.
- 23,88 Una entidad deberá revelar el saldo de cierre de los activos que surgen de los costos para cumplir un contrato (de acuerdo con el párrafo 23.70) por categoría principal de activo (por ejemplo, costos previos al contrato y costos de configuración).
- 23,89 Si una entidad decide utilizar la opción del párrafo 23.38 de no contabilizar los ingresos por intereses por separado de los ingresos procedentes de contratos con clientes, deberá revelar ese hecho.
- 23,90 Si una entidad no puede contabilizar una opción para adquirir bienes o servicios adicionales que cumplan los criterios del párrafo 23A.9(a) como una promesa separada sin un costo o esfuerzo indebido, la entidad deberá revelar ese hecho y las razones por las cuales contabilizar la opción como una promesa separada involucraría un costo o esfuerzo indebido.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Apéndice a la Sección 23

### Guía de aplicación

Este apéndice es parte integral de la Sección 23.

23A.1 Esta guía se centra en las características que se encuentran en algunos contratos con los clientes. La guía cubre:

- (a) modificaciones del contrato (véanse los párrafos 23A.2–23A.4);
- (b) garantías (véanse los párrafos 23A.5–23A.7);
- (do) Opciones del cliente para bienes o servicios adicionales (ver párrafos 23A.8–23A.13);
- (d) consideraciones entre el principal y el agente (véanse los párrafos 23A.14–23A.20);
- (mi) contraprestación no monetaria (véanse los párrafos 23A.21–23A.22);
- (F) ventas con derecho de devolución (véanse los párrafos 23A.23–23A.27); y
- (grano) concesión de licencias (véanse los párrafos 23A.28–23A.37).

### Modificaciones del contrato

23A.2 Una modificación de contrato es un cambio en el alcance o el precio (o ambos) de un contrato, que las partes del contrato aprueben. Una modificación del contrato ya sea cambia los derechos y obligaciones existentes en un contrato o crea otros nuevos.

23A.3 Una entidad contabilizará una modificación de contrato como un contrato separado si:

- (a) Se prometen bienes o servicios adicionales que son distintos de los en el contrato original; y
- (b) el precio del contrato original aumenta en una cantidad que refleja el precio de venta independiente de los bienes o servicios adicionales y cualquier cambio apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de la contrato modificado

23A.4 Para una modificación de contrato que no sea un contrato separado de conformidad con párrafo 23A.3, una entidad contabilizará la modificación del contrato en una de dos maneras. Si los bienes o servicios que una entidad transferirá después del contrato Las modificaciones son:

- (a) distintos de los bienes o servicios que la entidad ha transferido antes de la modificación del contrato, la entidad deberá contabilizar el contrato modificación como si el contrato original se hubiera cancelado y se hubiera firmado un nuevo contrato creado. El precio de transacción para el nuevo contrato es la suma de:
  - (i) la contraprestación incluida en la estimación de la transacción precio del contrato original que la entidad no reconoció como ingresos; y
  - (ii) cualquier aumento o disminución en la contraprestación prometida como parte de la modificación del contrato.

## FEBRERO 2025

- (b) no distintos de los bienes o servicios que la entidad ha transferido antes de la modificación del contrato, la entidad contabilizará la modificación del contrato como si siempre hubiera sido parte del contrato original. La entidad reconocerá el cambio en el precio de la transacción y la medida de la entidad del progreso hacia el cumplimiento de la promesa como un ajuste a los ingresos de actividades ordinarias en la fecha de la modificación del contrato (es decir, sobre una base de recuperación acumulada).

## Garantías

- 23A.5 Una entidad podría vender un bien o servicio con garantía.
- 23A.6 Si un cliente puede optar por comprar el bien o servicio con o sin garantía, la garantía es distinta. En estas circunstancias, la entidad contabilizará la garantía como una promesa separada y asignará una parte del precio de la transacción a esa promesa.
- 23A.7 Si el cliente no tiene la opción de comprar el bien o servicio sin garantía, la garantía no es distinta. En estas circunstancias, la entidad contabilizará la garantía de conformidad con la Sección 21 Provisiones y contingencias.

## Opciones del cliente para bienes o servicios adicionales

- 23A.8 Una entidad puede otorgar a los clientes la opción de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento. Dichas opciones incluyen incentivos de ventas, créditos (o puntos) para clientes, opciones de renovación de contratos u otros descuentos en bienes o servicios futuros.
- 23A.9 Una entidad contabilizará una opción para adquirir bienes o servicios adicionales como una promesa separada si:
- (a) La opción otorga al cliente un derecho material que:
- (i) sólo está disponible para un cliente que haya celebrado ese contrato; y
- (ii) permite a un cliente adquirir un bien o servicio adicional con un descuento sobre su precio de venta independiente; y
- (b) La opción puede contabilizarse como una promesa separada sin costo ni esfuerzo indebido.
- 23A.10 Para contabilizar la opción como una promesa separada, la entidad deberá:
- (a) asignar una parte del precio de la transacción a la promesa (véanse los párrafos 23A.11–23A.13); y
- (b) reconocer los ingresos cuando la entidad transfiera esos bienes o servicios futuros o cuando la opción expire.
- 23A.11 De acuerdo con el Paso 4, una entidad asignará el precio de transacción a cada promesa del contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad estimará el precio. La estimación del precio de venta independiente de una opción reflejará

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

el descuento que obtendría el cliente al ejercer la opción, ajustado por:

- (a) cualquier descuento que el cliente pudiera recibir sin ejercer la opción; y
- (b) la probabilidad de que el cliente ejerza la opción.

23A.12 Una entidad podría otorgar a un cliente una opción para renovar un contrato en términos similares. Si la entidad contabiliza la opción de renovación como una promesa separada, deberá asignar el precio de transacción a la opción con base en la contraprestación total esperada asignada a los bienes o servicios totales que espera transferir, en lugar de estimar el precio de venta independiente de la opción. La entidad deberá incluir el período o períodos de renovación esperados al estimar los bienes o servicios totales que espera transferir y la contraprestación total esperada correspondiente.

23A.13 El importe del precio de la transacción asignado a la opción de renovación es la diferencia entre:

- (a) el precio de la transacción correspondiente al contrato original; y
- (b) el importe de la contraprestación total esperada asignada a los bienes o servicios que se transferirán conforme al contrato original.

### Consideraciones sobre el principal y el agente

23A.14 Si otra parte participa en la provisión de bienes o servicios a un cliente, una entidad deberá determinar si su promesa es proporcionar ella misma los bienes o servicios especificados (es decir, la entidad es un principal) o hacer arreglos para que la otra parte proporcione esos bienes o servicios (es decir, la entidad es un agente).

23A.15 Para determinar si una entidad es principal o agente, la entidad deberá:

- (a) identificar los bienes o servicios específicos que se proporcionarán al cliente (véase el párrafo 23A.16); y
- (b) evaluar si controla cada bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera al cliente (véase el párrafo 23A.18).

23A.16 Un bien o servicio específico es un bien o servicio específico (o un conjunto específico de bienes o servicios) que se proporcionará al cliente. Un derecho a un servicio futuro que proporcionará otra parte podría ser un bien o servicio específico (por ejemplo, un billete que da al cliente el derecho a viajar en un vuelo específico).

23A.17 Una entidad es principal si controla el bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera al cliente.

23A.18 Una entidad tiene el control de un bien o servicio específico si tiene la capacidad actual de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener los beneficios económicos que podrían derivarse de él. Los indicadores de que la entidad controla el bien o servicio específico antes de que se transfiera a un cliente (y, por lo tanto, es un principal) incluyen:

## FEBRERO 2025

- (a) La entidad es la principal responsable de cumplir la promesa de transferir el bien o servicio especificado. Esta responsabilidad normalmente incluye la responsabilidad de la aceptabilidad del bien o servicio especificado.
- (b) la entidad que tiene riesgo de inventario antes o después de que el bien o servicio especificado se transfiera al cliente (por ejemplo, si la entidad se compromete a obtener el bien o servicio antes de que se venda o acepta la responsabilidad por bienes dañados o devueltos).
- (do) la entidad que tiene discreción para fijar el precio del bien o servicio especificado.

23A.19 Un principal reconocerá como ingreso el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de transferir el bien o servicio especificado cuando (o a medida que) transfiera el control de ese bien o servicio al principal cliente.

23A.20 Una entidad que es agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por otra parte antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente. Un agente reconocerá como ingreso el importe de los honorarios o comisiones a los que espera tener derecho a cambio de organizar que otra parte proporcione el bien o servicio especificado a medida que el agente cumple su promesa de organizar la transferencia de ese bien o servicio.

### Contraprestación no monetaria

23A.21 La contraprestación prometida por un cliente puede ser en una forma distinta a la del dinero en efectivo, como bienes o servicios. Un ejemplo es el intercambio de bienes en una transacción de trueque.

23A.22 La entidad medirá la contraprestación no monetaria a valor razonable, a menos que dicho valor no pueda estimarse razonablemente. Si la entidad no puede estimar razonablemente el valor razonable de la contraprestación no monetaria, medirá la contraprestación basándose en el precio de venta independiente de los bienes o servicios prometidos al cliente a cambio de la contraprestación.

### Ventas con derecho de devolución

23A.23 Una entidad podría vender un producto y darle al cliente el derecho a devolverlo a cambio de cualquier combinación de:

- (a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;
- (b) un crédito que puede aplicarse contra los montos adeudados o que se adeudarán a la entidad;  
o
- (do) Otro producto.

23A.24 Para contabilizar los productos vendidos con derecho a devolución, una entidad deberá reconocer:

- (a) ingresos por contraprestación recibida o por recibir por transferencias productos que la entidad espera no sean devueltos;

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (b) un pasivo de reembolso por la contraprestación recibida o por recibir por productos transferidos que la entidad espera que se le devuelvan; y
  - (do) un activo de retorno por productos transferidos que la entidad espera devolver (y el ajuste correspondiente al costo de ventas) clasificado como inventario y medido de acuerdo con los párrafos 23A.26–23A.27.
- 23A.25 Los productos que una entidad espera que se devuelvan excluirán:
- (a) productos que se espera devolver y cambiar por otros del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o tamaño de producto por otro); y
  - (b) Se espera que los productos defectuosos se devuelvan y se cambien por productos que funcionen.
- 23A.26 Una entidad medirá inicialmente el activo de retorno por el importe en libros anterior de los productos que la entidad espera recuperar menos:
- (a) cualquier costo esperado para recuperar dichos productos; y
  - (b) cualquier previsión de posibles disminuciones en el valor de dichos productos (por ejemplo, debido a daños, obsolescencia o caída de los precios de venta).
- 23A.27 Al final de cada período sobre el que se informa, la entidad ajustará el pasivo por reembolso y el activo por devoluciones en función de los cambios en sus expectativas sobre los productos que se devolverán. La entidad reconocerá ajustes a:
- (a) la obligación de reembolso en los ingresos; y
  - (b) el activo retorna como gasto.

## Licencias

- 23A.28 Una licencia otorga a un cliente derechos sobre la propiedad intelectual de una entidad (como software, tecnología, marcas comerciales, patentes, franquicias, música y películas cinematográficas).
- 23A.29 Si un contrato con un cliente incluye una licencia (o licencias) y otros bienes o servicios, una entidad aplicará el Paso 2 para identificar cada una de las promesas en el contrato. Si la licencia no es distinta de los otros bienes o servicios en el contrato, una entidad aplicará el Paso 5 para determinar si la promesa de otorgar la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un punto en el tiempo. Si la licencia es distinta de los otros bienes o servicios en el contrato, una entidad aplicará los párrafos 23A.30 a 23A.36 para determinar si la promesa de otorgar la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un punto en el tiempo.
- 23A.30 Para determinar si la promesa de otorgar una licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un punto determinado del tiempo, una entidad deberá considerar si la licencia otorga al cliente:
- (a) un derecho a acceder a la propiedad intelectual de la entidad tal como existe durante todo el período de la licencia, en cuyo caso la entidad cumple la promesa (y reconoce los ingresos) a lo largo del tiempo; o

FEBRERO 2025

- (b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad tal como existe en el momento en que se concede la licencia, en cuyo caso la entidad cumple la promesa (y reconoce los ingresos) en un momento determinado.
- 23A.31 Una licencia otorga a un cliente el derecho a acceder a la propiedad intelectual de una entidad si la entidad espera realizar actividades:
- (a) que afectará sustancialmente el beneficio que el cliente obtendrá de la propiedad intelectual al cambiar la sustancia de dicha propiedad intelectual (véase el párrafo 23A.33); o
  - (b) que podrían afectar sustancialmente el beneficio que el cliente obtiene de la propiedad intelectual al exponerlo directamente a cualquier efecto positivo o negativo de esas actividades (véase el párrafo 23A.34).
- 23A.32 Las actividades previstas de una entidad pueden estar incluidas en los términos de un contrato o pueden ser actividades que un cliente espera razonablemente que la entidad lleve a cabo. A los efectos de aplicar los criterios del párrafo 23A.31, la entidad excluirá las actividades que resulten en la transferencia de un bien o servicio al cliente.
- 23A.33 Las actividades realizadas por la entidad que cambian la sustancia de la propiedad intelectual incluyen actividades que cambian el diseño, el contenido o la capacidad de la propiedad intelectual para realizar una función o tarea (por ejemplo, actividades de desarrollo que cambian el contenido sobre el cual el cliente tiene derechos).
- 23A.34 Las actividades realizadas por la entidad que exponen directamente al cliente a efectos positivos o negativos incluyen actividades que apoyan o mantienen el valor de la propiedad intelectual (por ejemplo, actividades en curso que mantienen el valor de la marca sobre la cual el cliente tiene derechos).
- 23A.35 Si se cumple alguno de los criterios del párrafo 23A.31, la promesa de conceder una licencia se cumple a lo largo del tiempo. De lo contrario, la promesa se cumple en un momento determinado.
- 23A.36 Si una promesa de otorgar una licencia se cumple a lo largo del tiempo, una entidad aplicará los párrafos 23.62 a 23.67 para elegir un método apropiado para medir su progreso hacia el cumplimiento de esa promesa. Si una promesa de otorgar una licencia se cumple en un punto en el tiempo, una entidad aplicará los párrafos 23.57 a 23.61 para identificar el punto en el tiempo en el que la licencia se transfiere al cliente, que no puede ser antes de que el cliente pueda usar y beneficiarse de la licencia.

### Regalías basadas en ventas o en uso

- 23A.37 Una entidad puede conceder una licencia de propiedad intelectual a cambio de una regalía basada en las ventas o el uso. Si la licencia es el único o principal elemento al que se relaciona la regalía, la entidad reconocerá los ingresos por dicha regalía cuando (o a medida que) ocurra el último de dos eventos:
- (a) la promesa a la que se ha asignado parte o la totalidad de las regalías se ha cumplido (o se ha cumplido parcialmente); o
  - (b) Se produce la venta o utilización posterior.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Artículo 24

#### Subvenciones gubernamentales

##### Alcance de esta sección

---

- 24.1 Esta sección especifica la contabilización de todas las subvenciones gubernamentales. Una subvención gubernamental es una ayuda que el gobierno otorga en forma de transferencia de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de determinadas condiciones relacionadas con las actividades operativas de la entidad.
- 24.2 Las subvenciones gubernamentales excluyen aquellas formas de asistencia gubernamental a las que no se les puede asignar razonablemente un valor y las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las transacciones comerciales normales de la entidad.
- 24.3 Esta sección no cubre la asistencia gubernamental que se proporciona a una entidad en forma de beneficios que están disponibles para determinar la ganancia o pérdida fiscal, o que se determinan o limitan sobre la base de la obligación tributaria sobre la renta .  
Entre los ejemplos de estos beneficios se encuentran las exenciones impositivas sobre la renta, los créditos fiscales a la inversión, las deducciones por amortización acelerada y las tasas reducidas del impuesto sobre la renta. La Sección 29 del Impuesto sobre la Renta se ocupa de la contabilidad de los impuestos basados en la renta.

##### Reconocimiento y medición

---

- 24.4 Una entidad reconocerá las subvenciones gubernamentales de la siguiente manera:
- (a) una subvención que no impone condiciones específicas de desempeño futuro al receptor se reconoce en el ingreso cuando se pueden recibir los fondos de la subvención;
  - (b) una subvención que impone condiciones específicas de desempeño futuro al receptor se reconoce en ingresos solo cuando se cumplen las condiciones de desempeño; y
  - (do) Las subvenciones recibidas antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento de ingresos se reconocen como un pasivo.
- 24.5 Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.

##### Divulgaciones

---

- 24.6 Una entidad deberá revelar lo siguiente:
- (a) la naturaleza y los importes de las subvenciones gubernamentales reconocidas en los estados financieros;
  - (b) condiciones incumplidas y otras contingencias asociadas a subvenciones gubernamentales que no se hayan reconocido en los ingresos; y
  - (do) una indicación de otras formas de asistencia gubernamental de las que la entidad se ha beneficiado directamente.

FEBRERO 2025

- 24.7 La asistencia gubernamental es una acción del gobierno diseñada para proporcionar un beneficio económico específico a una entidad o a un grupo de entidades que reúnen los requisitos necesarios según criterios específicos. A los efectos de la divulgación exigida por el párrafo 24.6(c), los ejemplos incluyen asesoramiento técnico o de comercialización gratuito y la provisión de garantías.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Artículo 25

Costos de endeudamiento

Alcance de esta sección

---

- 25.1 Esta sección especifica la contabilización de los costos de endeudamiento. Los costos de endeudamiento son los intereses y otros costos en los que incurre una entidad en relación con el préstamo de fondos. Los costos de endeudamiento incluyen:
- (a) gasto por intereses calculado utilizando el método de interés efectivo como se describe en la Sección 11 Instrumentos Financieros;
  - (b) cargos financieros respecto de arrendamientos financieros reconocidos de conformidad con la Sección 20 Arrendamientos; y
  - (do) diferencias de cambio resultantes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren un ajuste a los costos de interés.

Reconocimiento

---

- 25.2 Una entidad deberá reconocer todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el período en que se incurran.

Divulgaciones

---

- 25.3 El párrafo 5.5(b) exige la divulgación de los costos financieros. El párrafo 11.48(b) exige la divulgación del gasto total por intereses (utilizando el método de interés efectivo) para los pasivos financieros que no se registran a valor razonable con cambios en resultados. Esta sección no exige ninguna divulgación adicional.

FEBRERO 2025

## Artículo 26

### Pago basado en acciones

#### Alcance de esta sección

---

- 26.1 Esta sección especifica la contabilidad de todas las transacciones de pagos basados en acciones, incluidas aquellas que se liquidan en capital o en efectivo o aquellas en las que los términos del acuerdo establecen la opción de que la entidad liquide la transacción en efectivo (u otros activos) o emitiendo instrumentos de capital .
- 26.1A Una transacción de pago basada en acciones puede ser liquidada por otra entidad del grupo (o por un accionista de cualquier entidad del grupo ) en nombre de la entidad que recibe los bienes o servicios. Esta sección también se aplica a una entidad que:
- (a) recibe bienes o servicios cuando otra entidad del mismo grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) tiene la obligación de liquidar la transacción de pago basada en acciones; o
  - (b) tiene la obligación de liquidar una transacción de pago basada en acciones cuando otra entidad del mismo grupo recibe los bienes o servicios
- a menos que la transacción sea claramente para un propósito distinto al pago de bienes o servicios suministrados a la entidad que los recibe.
- 26.1B En ausencia de bienes o servicios específicamente identificables, otras circunstancias pueden indicar que se han recibido (o se recibirán) bienes o servicios, en cuyo caso se aplica esta sección (véase el párrafo 26.17).
- 26.1C Esta sección no se aplica a las transacciones de pagos basados en acciones en las que una entidad adquiere bienes como parte de los activos netos adquiridos en:
- (a) una combinación de negocios según se define en la Sección 19 Combinaciones de negocios y buena voluntad;
  - (b) una combinación de entidades o negocios bajo control común como descrito en el párrafo 19.2; o
  - (do) la contribución de una empresa a la formación de una entidad controlada conjuntamente según se define en la Sección 15 Acuerdos Conjuntos.
- Por lo tanto, los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios a cambio del control de la entidad adquirida no están dentro del alcance de esta sección. Sin embargo, los instrumentos de patrimonio otorgados a empleados de la entidad adquirida en su calidad de empleados (por ejemplo, a cambio de la continuidad de sus servicios) sí están dentro del alcance de esta sección. De manera similar, la cancelación, reemplazo u otra modificación de los acuerdos de pago basados en acciones debido a una combinación de negocios u otra reestructuración de patrimonio se contabilizarán de acuerdo con esta sección.
- 26.1D Esta sección utiliza el término "valor razonable" de una manera que difiere en algunos aspectos de la definición contenida en el Glosario y en otras secciones de esta Norma. Al aplicar esta sección, una entidad aplicará la definición de valor razonable del párrafo 26.1E y medirá el valor razonable de acuerdo con esta sección, no con la Sección 12 Medición del valor razonable.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 26.1E Para los efectos de esta sección, el valor razonable es el monto por el cual se podría intercambiar un activo, liquidar un pasivo o intercambiar un instrumento de capital otorgado entre partes interesadas y bien informadas en una transacción en condiciones de plena competencia.
- 26.2 Las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo incluyen derechos de apreciación de acciones. Por ejemplo, una entidad podría otorgar derechos de apreciación de acciones a los empleados como parte de su paquete de remuneración, por lo que los empleados tendrán derecho a un pago futuro en efectivo (en lugar de un instrumento de patrimonio), basado en el aumento en el precio de las acciones de la entidad desde un nivel específico durante un período de tiempo específico. O una entidad podría otorgar a sus empleados un derecho a recibir un pago futuro en efectivo otorgándoles un derecho a acciones (incluidas las acciones que se emitirán tras el ejercicio de opciones sobre acciones) que sean rescatables, ya sea de manera obligatoria (por ejemplo, al cesar en el empleo) o a opción del empleado.

### Reconocimiento

---

- 26.3 Una entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones cuando obtenga los bienes o reciba los servicios. La entidad reconocerá un incremento correspondiente en el patrimonio si los bienes o servicios se recibieron en una transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio o un pasivo si los bienes o servicios se adquirieron en una transacción con pagos basados en acciones liquidada en efectivo.
- 26.4 Cuando los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones no califiquen para su reconocimiento como activos, la entidad los reconocerá como gastos.

### Reconocimiento cuando existen condiciones de adquisición de derechos

---

- 26.5 Si los pagos basados en acciones concedidos a un empleado o a otra parte (la contraparte) se adquieren inmediatamente, la contraparte no está obligada a completar un período de servicio específico antes de adquirir el derecho incondicional a esos pagos basados en acciones. En ausencia de evidencia en contrario, la entidad presumirá que los servicios prestados por la contraparte como contraprestación por los pagos basados en acciones se han recibido. En este caso, en la fecha de concesión la entidad reconocerá los servicios recibidos en su totalidad, con un aumento correspondiente en el patrimonio o en los pasivos.
- 26.6 Si los pagos basados en acciones no se consolidan hasta que la contraparte complete un período de servicio específico, la entidad presumirá que los servicios que prestará la contraparte como contraprestación por esos pagos basados en acciones se recibirán en el futuro, durante el período de consolidación. La entidad contabilizará esos servicios a medida que los preste la contraparte durante el período de consolidación, con un aumento correspondiente en el patrimonio o los pasivos.

FEBRERO 2025

---

Medición de transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio

---

**Principio de medición**

- 26.7 En el caso de transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio, la entidad medirá los bienes o servicios recibidos, y el correspondiente incremento en el patrimonio, por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, a menos que dicho valor razonable no pueda estimarse de manera fiable. Si la entidad no puede estimar de manera fiable el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, medirá su valor, y el correspondiente incremento en el patrimonio, por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos. Para aplicar este requerimiento a transacciones con empleados y otras personas que presten servicios similares, la entidad medirá el valor razonable de los servicios recibidos por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, porque normalmente no es posible estimar de manera fiable el valor razonable de los servicios recibidos.
- 26.8 En el caso de transacciones con empleados y otras personas que presten servicios similares,<sup>6</sup> el valor razonable de los instrumentos de patrimonio se medirá en la fecha de concesión. En el caso de transacciones con partes distintas de los empleados, la fecha de medición es la fecha en la que la entidad obtiene los bienes o la contraparte presta el servicio.
- 26.9 La concesión de instrumentos de patrimonio puede estar condicionada al cumplimiento de determinadas condiciones de adquisición de derechos relacionadas con el servicio o el rendimiento. Un ejemplo de una condición de servicio es cuando la concesión de acciones u opciones sobre acciones a un empleado está condicionada a que el empleado permanezca en la entidad durante un período de tiempo determinado. Ejemplos de condiciones de rendimiento son cuando la concesión de acciones u opciones sobre acciones está condicionada a un período de servicio determinado y a que la entidad alcance un crecimiento determinado de las ganancias (una condición de adquisición de derechos no basada en el mercado) o un aumento determinado en el precio de las acciones de la entidad (una condición de adquisición de derechos basada en el mercado). Las condiciones de adquisición de derechos y las condiciones que no son condiciones de adquisición de derechos (condiciones no basadas en el mercado) se contabilizan de la siguiente manera:
- (a) Las condiciones del servicio y las condiciones de adquisición no comerciales se tendrán en cuenta al estimar el número de instrumentos de capital que se espera adquirir y al ajustar posteriormente el número de instrumentos de capital incluidos en la medición del importe de la transacción.

La entidad reconocerá inicialmente un importe por los bienes o servicios recibidos durante el periodo de consolidación de la adquisición de los derechos de adquisición de los activos, en función del número de instrumentos de patrimonio que se espera consolidar. La entidad revisará esa estimación si nueva información indica que el número de instrumentos de patrimonio que se espera consolidar de los activos difiere de las estimaciones anteriores. En la fecha de consolidación de la adquisición de los derechos de adquisición de los activos, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de instrumentos de patrimonio que finalmente consolidaron la adquisición de los activos. Las condiciones de servicio y las condiciones de consolidación de los activos que no sean de mercado no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable de las acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio en la fecha de medición.

---

<sup>6</sup> En el resto de esta sección, todas las referencias a empleados también incluyen a otros que brindan servicios similares.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (b) Las condiciones de mercado para la adjudicación y las condiciones de no adjudicación se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable de las acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de capital en la fecha de medición, sin ningún ajuste posterior al valor razonable estimado, independientemente del resultado de las condiciones de mercado para la adjudicación y las condiciones de no adjudicación, siempre que se cumplan todas las demás condiciones de adjudicación.

### Acciones

26.10

Una entidad medirá el valor razonable de las acciones (y los bienes o servicios recibidos relacionados) utilizando la siguiente jerarquía de medición de tres niveles:

- (a) Si existe un precio de mercado observable para los instrumentos de capital concedidos, utilice ese precio.
- (b) Si no se dispone de un precio de mercado observable, medir el valor razonable de los instrumentos de patrimonio otorgados utilizando datos de mercado observables específicos de la entidad, tales como:
  - (i) una transacción reciente con las acciones de la entidad; o
  - (ii) una valoración justa independiente reciente de la entidad o de su director activos.
- (do) Si no se dispone de un precio de mercado observable y no es posible obtener una medición fiable del valor razonable según el apartado (b) , se medirá indirectamente el valor razonable de las acciones utilizando un método de valoración que utilice datos de mercado en la mayor medida posible para estimar cuál sería el precio de esos instrumentos de patrimonio en la fecha de concesión en una transacción en condiciones de igualdad entre partes interesadas y bien informadas. Los directores de la entidad deben utilizar su criterio para aplicar el método de valoración más adecuado para determinar el valor razonable. Cualquier método de valoración utilizado deberá ser coherente con las metodologías de valoración generalmente aceptadas para la valoración de instrumentos de patrimonio.

### Opciones sobre acciones y derechos de apreciación de acciones liquidados mediante capital

26.11

Una entidad medirá el valor razonable de las opciones sobre acciones y los derechos de apreciación de acciones liquidados mediante instrumentos de patrimonio (y los bienes o servicios recibidos relacionados) utilizando la siguiente jerarquía de medición de tres niveles:

- (a) Si existe un precio de mercado observable para los instrumentos de capital concedidos, utilice ese precio.
- (b) Si no se encuentra disponible un precio de mercado observable, mida el valor razonable de las opciones sobre acciones y los derechos de apreciación de acciones otorgados utilizando datos de mercado observables específicos de la entidad, tales como (a) una transacción reciente en las opciones sobre acciones.
- (do) Si no se dispone de un precio de mercado observable y no es posible obtener una medición fiable del valor razonable según (b), se medirá indirectamente el valor razonable de las opciones sobre acciones o de los derechos de apreciación de acciones utilizando un modelo de valoración de opciones. Los datos de entrada para el modelo (como la

## FEBRERO 2025

El precio medio ponderado de las acciones, el precio de ejercicio, la volatilidad esperada, la duración de las opciones, los dividendos esperados y la tasa de interés libre de riesgo) utilizarán datos de mercado en la mayor medida posible. El párrafo 26.10 proporciona orientación sobre la determinación del valor razonable de las acciones utilizadas para determinar el precio medio ponderado de las acciones. La entidad obtendrá una estimación de la volatilidad esperada que sea coherente con la metodología de valoración utilizada para determinar el valor razonable de las acciones.

### Modificaciones a los términos y condiciones en que se otorgaron los instrumentos de capital

26.12

Una entidad puede modificar los términos y condiciones en los que se otorgan los instrumentos de patrimonio de una manera que sea beneficiosa para el empleado, por ejemplo, reduciendo el precio de ejercicio de una opción o reduciendo el período de consolidación o modificando o eliminando una condición de desempeño. Alternativamente, una entidad puede modificar los términos y condiciones de una manera que no sea beneficiosa para el empleado, por ejemplo, aumentando el período de consolidación o agregando una condición de desempeño. La entidad tendrá en cuenta las condiciones de consolidación modificadas al contabilizar la transacción de pago basado en acciones, de la siguiente manera:

- (a) Si la modificación aumenta el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos (o aumenta el número de instrumentos de patrimonio concedidos) medidos inmediatamente antes y después de la modificación, la entidad incluirá el valor razonable incremental concedido en la medición del importe reconocido por los servicios recibidos como contraprestación por los instrumentos de patrimonio concedidos. El valor razonable incremental concedido es la diferencia entre el valor razonable del instrumento de patrimonio modificado y el del instrumento de patrimonio original, ambos estimados a la fecha de la modificación. Si la modificación se produce durante el período de consolidación de la concesión, el valor razonable incremental concedido se incluye en la medición del importe reconocido por los servicios recibidos durante el período desde la fecha de la modificación hasta la fecha en la que se consolidan los instrumentos de patrimonio modificados, además del importe basado en el valor razonable en la fecha de concesión de los instrumentos de patrimonio originales, que se reconoce durante el resto del período de consolidación de la concesión original.
- (b) Si la modificación reduce el valor razonable total del acuerdo de pago basado en acciones, o aparentemente no es beneficiosa de otra manera para el empleado, la entidad deberá, no obstante, continuar contabilizando los servicios recibidos como contraprestación por los instrumentos de patrimonio otorgados como si dicha modificación no hubiera ocurrido.

Los requisitos de este párrafo se expresan en el contexto de transacciones con pagos basados en acciones con empleados. Los requisitos también se aplican a transacciones con pagos basados en acciones con partes distintas de los empleados si estas transacciones se miden por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, pero la referencia a la fecha de concesión se refiere a la fecha en que la entidad obtiene los bienes o la contraparte presta el servicio.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Cancelaciones y liquidaciones

- 26.13 Una entidad contabilizará la cancelación o liquidación de un pago basado en acciones liquidado mediante instrumentos de patrimonio como una aceleración del proceso de adquisición de derechos y, por lo tanto, reconocerá inmediatamente el importe que de otro modo se habría reconocido por los servicios recibidos durante el resto del período de adquisición de derechos.

---

Transacciones de pago basadas en acciones liquidadas en efectivo

---

- 26.14 En el caso de transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo, la entidad medirá los bienes o servicios adquiridos y el pasivo incurrido al valor razonable del pasivo. Hasta que se liquide el pasivo, la entidad medirá nuevamente el valor razonable del pasivo en cada fecha de presentación de informes y en la fecha de liquidación, y cualquier cambio en el valor razonable se reconocerá en el resultado del período.
- 26.14A Una transacción de pago basada en acciones liquidada en efectivo podría estar condicionada al cumplimiento de condiciones de adquisición específicas relacionadas con el servicio o el desempeño. Las condiciones de adquisición y las condiciones que no son condiciones de adquisición (condiciones no de adquisición) se contabilizan de la siguiente manera:
- (a) Las condiciones de servicio y las condiciones de adjudicación no relacionadas con el mercado se tendrán en cuenta al estimar el número de premios que se espera que se adquieran y al ajustar posteriormente el número de premios incluidos en la medición del pasivo que surge de la transacción. La entidad reconocerá inicialmente un importe por los bienes o servicios recibidos durante el período de adjudicación basado en el número de premios que se espera que se adquieran. La entidad revisará esa estimación si nueva información indica que el número de premios que se espera que se adquieran difiere de las estimaciones anteriores. En la fecha de adjudicación, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de premios que finalmente se adquieran. Las condiciones de servicio y las condiciones de adjudicación no relacionadas con el mercado no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones liquidado en efectivo en la fecha de medición.
  - (b) Las condiciones de mercado de adjudicación y las condiciones de no adjudicación se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones liquidado en efectivo otorgado y al volver a medir el valor razonable del pasivo al final de cada período sobre el que se informa y en la fecha de liquidación.
- 26.14B Como resultado de la aplicación del párrafo 26.14A, el importe acumulado finalmente reconocido por los bienes o servicios recibidos como contraprestación del pago basado en acciones liquidado en efectivo es igual al efectivo pagado.

---

Transacciones de pago basadas en acciones con alternativas en efectivo

---

- 26.15 Algunas transacciones con pagos basados en acciones ofrecen a la entidad o a la contraparte la opción de liquidar la transacción en efectivo (u otros activos) o mediante la transferencia de instrumentos de patrimonio. En tal caso, la entidad contabilizará la transacción como una transacción con pagos basados en acciones liquidada en efectivo a menos que:
- (a) la entidad tiene una práctica histórica de liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio;

## FEBRERO 2025

- (b) la opción no tiene sustancia comercial porque el importe de liquidación en efectivo no guarda relación con el valor razonable del instrumento de capital y es probable que sea menor en valor que éste; o
- (de) la elección de la liquidación se refiere únicamente a una característica de liquidación neta (véase el párrafo 26.15A) y la transacción satisface las condiciones del párrafo 26.15B.

En las circunstancias (a) y (b), la entidad contabilizará la transacción como una transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio de conformidad con los párrafos 26.7 a 26.13. En la circunstancia (c), la entidad contabilizará la transacción de conformidad con los párrafos 26.15B a 26.15D.

### Transacciones de pago basadas en acciones con una función de liquidación neta para obligaciones de retención de impuestos

---

- 26.15A Las leyes o reglamentaciones fiscales pueden obligar a una entidad a retener un monto para la obligación tributaria de un empleado asociada con un pago basado en acciones y transferir ese monto, normalmente en efectivo, a la autoridad fiscal en nombre del empleado.
- Un acuerdo de pago basado en acciones tiene una característica de liquidación neta si los términos del acuerdo requieren o permiten que una entidad retenga la cantidad de instrumentos de capital igual al valor monetario de la obligación tributaria del empleado del número total de instrumentos de capital que de otro modo se habrían emitido al empleado al ejercer (o adquirir) el pago basado en acciones.
- 26.15B La transacción de pago basada en acciones descrita en el párrafo 26.15A se clasificará como una transacción de pago basada en acciones liquidada mediante capital si:
- (a) Se habría clasificado así en ausencia de la liquidación neta característica; y
  - (b) existe una obligación por parte de la entidad, en virtud de las leyes o reglamentaciones fiscales, de retener un monto para la obligación tributaria de un empleado asociada con ese pago basado en acciones.
- 26.15C Para una transacción que satisface las condiciones del párrafo 26.15B, una entidad deberá contabilizar el pago a la autoridad fiscal como una deducción del patrimonio por los instrumentos de patrimonio retenidos, excepto en la medida en que el pago exceda el valor razonable en la fecha de liquidación neta de los instrumentos de patrimonio retenidos.
- 26.15D El párrafo 26.15B no se aplica a ningún instrumento de patrimonio que la entidad retenga en exceso del valor monetario de la obligación tributaria del empleado asociada con el pago basado en acciones. Ese exceso de acciones retenidas se contabilizará como un pago basado en acciones liquidado en efectivo cuando este importe se pague en efectivo (u otros activos) al empleado.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Planes de grupo

---

- 26.16 Si una entidad concede una adjudicación de pago basado en acciones por bienes o servicios recibidos por una o más entidades del grupo, y el grupo presenta estados financieros consolidados utilizando la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES o las Normas de Contabilidad NIIF completas, las entidades del grupo tienen permitido, como alternativa al tratamiento establecido en los párrafos 26.3 a 26.15D, medir el gasto por pago basado en acciones sobre la base de una asignación razonable del gasto para el grupo.

Bienes o servicios no identificables

---

- 26.17 Si la contraprestación identificable recibida parece ser menor que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos o el pasivo incurrido, esta situación indica típicamente que se ha recibido (o se recibirá) otra contraprestación (es decir, bienes o servicios no identificables). Por ejemplo, algunas jurisdicciones tienen programas por los cuales los propietarios (como los empleados) pueden adquirir patrimonio sin proporcionar bienes o servicios que puedan identificarse específicamente (o proporcionando bienes o servicios que sean claramente menores que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos). Esto indica que se ha recibido o se recibirá otra contraprestación (como servicios pasados o futuros de los empleados). La entidad medirá los bienes o servicios no identificables recibidos (o por recibir) como la diferencia entre el valor razonable del pago basado en acciones y el valor razonable de cualquier bien o servicio identificable recibido (o por recibir) medido en la fecha de concesión. Para las transacciones liquidadas en efectivo, el pasivo se volverá a medir al final de cada período sobre el que se informa hasta que se liquide de acuerdo con el párrafo 26.14.

Divulgaciones

---

- 26.18 Una entidad deberá revelar la siguiente información sobre la naturaleza y el alcance de los acuerdos de pago basados en acciones que existieron durante el período:
- (a) una descripción de cada tipo de acuerdo de pago basado en acciones que existió en cualquier momento durante el período, incluidos los términos y condiciones generales de cada acuerdo, como los requisitos de adquisición de derechos, el plazo máximo de las opciones otorgadas y el método de liquidación (por ejemplo, si en efectivo o en capital). Una entidad con tipos de acuerdos de pago basados en acciones sustancialmente similares puede agregar esta información.
  - (b) el número y los precios de ejercicio promedio ponderados de las opciones sobre acciones para cada uno de los siguientes grupos de opciones:
    - (i) pendiente al inicio del período;
    - (ii) concedida durante el período;
    - (iii) perdido durante el período;
    - (iv) ejercido durante el período;
    - (v) expirado durante el período;

FEBRERO 2025

- (vi) pendientes al final del período; y
  - (vii) ejercitable al final del período.
- 26.19 En el caso de acuerdos de pago basados en acciones liquidados mediante instrumentos de patrimonio, la entidad deberá revelar información sobre la forma en que midió el valor razonable de los bienes o servicios recibidos o el valor de los instrumentos de patrimonio concedidos. Si se utilizó una metodología de valoración, la entidad deberá revelar el método y la razón por la que lo eligió.
- 26.20 En el caso de acuerdos de pagos basados en acciones liquidados en efectivo, una entidad deberá revelar información sobre cómo se midió el pasivo.
- 26.21 Para los acuerdos de pago basados en acciones que se modificaron durante el período, una entidad deberá revelar una explicación de esas modificaciones.
- 26.22 Si la entidad forma parte de un plan de pago basado en acciones de un grupo y mide su gasto por pago basado en acciones sobre la base de una asignación razonable del gasto reconocido para el grupo, deberá revelar ese hecho y la base para la asignación (véase el párrafo 26.16).
- 26.23 Una entidad deberá revelar la siguiente información sobre el efecto de las transacciones con pagos basados en acciones en el resultado del período y en la situación financiera de la entidad:
- (a) el gasto total reconocido en el resultado del período; y
  - (b) el importe en libros total al final del período correspondiente a los pasivos derivados de transacciones con pagos basados en acciones.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Artículo 27 Deterioro de activos

### Objetivo y alcance

---

- 27.1 Se produce una pérdida por deterioro cuando el importe en libros de un activo excede su importe recuperable. Esta sección se aplicará en la contabilización del deterioro de todos los activos, excepto los siguientes, para los que otras secciones de esta Norma establecen requisitos de deterioro:
- (a) activos por impuestos diferidos (ver Sección 29 Impuesto sobre la Renta);
  - (b) activos provenientes de beneficios a empleados (ver Sección 28 Beneficios a Empleados);
  - (do) activos financieros dentro del ámbito de aplicación de la Sección 11 Instrumentos Financieros;
  - (d) Propiedades de inversión medidas a valor razonable (ver Sección 16 Propiedades de inversión Propiedad);
  - (mi) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola medidos a valor razonable menos los costos estimados de venta (véase Sección 34 Actividades Especializadas); y
  - (F) activos contractuales y activos derivados de los costos de cumplimiento de un contrato con un cliente de conformidad con el párrafo 23.70.

### Deterioro de inventarios

---

#### Precio de venta menos los costos de completar y vender

- 27.2 La entidad evaluará en cada fecha de presentación de informes si existen inventarios deteriorados. La entidad realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada artículo del inventario (o grupo de artículos similares, véase el párrafo 27.3) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si un artículo del inventario (o grupo de artículos similares) presenta deterioro de 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 y se reconoce inmediatamente en resultados.
- 27.3 Si no es posible determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de los inventarios artículo por artículo, la entidad puede agrupar los artículos del inventario relacionados con la misma línea de productos que tienen propósitos o usos finales similares y se producen y comercializan en la misma área geográfica a los efectos de evaluar el deterioro.

#### Reversión del deterioro

- 27.4 Una entidad realizará una nueva evaluación del precio de venta menos los costos de terminación y venta en cada fecha de presentación de informes posterior. Cuando las circunstancias que previamente causaron el deterioro de los inventarios ya no existan o cuando exista evidencia clara de un aumento en el precio de venta menos los costos de terminación y venta debido a un cambio en las circunstancias económicas, la entidad revertirá el importe del deterioro (es decir, la reversión se limita al importe del deterioro).

## FEBRERO 2025

pérdida por deterioro original) de modo que el nuevo importe en libros sea el menor entre el coste y el precio de venta revisado menos los costes de finalización y venta.

### Deterioro de activos distintos de inventarios

---

#### Principios generales

- 27.5 Si, y sólo si, el importe recuperable de un activo es inferior a su importe en libros, la entidad reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable. Esa reducción constituye una pérdida por deterioro. Los párrafos 27.11 a 27.20 proporcionan orientación sobre la medición del importe recuperable.
- 27.6 Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro inmediatamente en resultados, a menos que el activo se contabilice a un importe revaluado de acuerdo con las las reglas de revaluación en la Sección 17 Propiedad, Planta y Equipo. Cualquier pérdida por deterioro de un activo revaluado se tratará como una disminución de revaluación de acuerdo con con el párrafo 17.15D.

#### Indicadores de deterioro

- 27.7 Una entidad evaluará en cada fecha de presentación de informes si existe algún indicio de que un activo pueda estar deteriorado. Si existe tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo. Si no hay indicios de deterioro, deterioro, no es necesario estimar el importe recuperable.
- 27.8 Si no es posible estimar el importe recuperable de un activo individual, la entidad debe estimar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo. Esto puede deberse a que la medición del importe recuperable requiere prever flujos de efectivo y, en ocasiones, los activos individuales no generan flujos de efectivo por sí mismos. La unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo de activos identificable más pequeño que incluye el activo y genera entradas de efectivo que son en gran medida independientes de las entradas de efectivo de otros activos o grupos de activos.
- 27.9 Al evaluar si existe algún indicio de que un activo pueda estar deteriorado, una entidad deberá considerar, como mínimo, los siguientes indicios:
- Fuentes externas de información
- (a) Durante el período, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más de lo que se esperaría como resultado del paso del tiempo o del uso normal.
  - (b) Se han producido durante el periodo, o se producirán en un futuro próximo, cambios significativos con un efecto adverso sobre la entidad en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opera la entidad o en el mercado al que está dedicado un activo.
  - (de) tasas de interés de mercado u otras tasas de rendimiento de las inversiones en el mercado han aumentado durante el período, y es probable que dichos aumentos afecten materialmente la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso de un activo y disminuyan el valor justo del activo menos los costos de venta.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (d) el importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que el valor razonable estimado de la entidad en su conjunto (dicha estimación puede haberse realizado, por ejemplo, en relación con la posible venta de parte o de la totalidad de la entidad).

### Fuentes internas de información

- (mi) Hay evidencia disponible de obsolescencia o daño físico de un activo.
- (F) Durante el período se han producido, o se espera que se produzcan en un futuro próximo, cambios significativos con un efecto adverso sobre la entidad en el grado o la forma en que se utiliza o se espera utilizar un activo. Estos cambios incluyen la inactividad del activo, planes para discontinuar o reestructurar la operación a la que pertenece un activo y planes para enajenar un activo antes de la fecha prevista anteriormente.

(grupos) Existe evidencia disponible a partir de informes internos que indica que el desempeño económico de un activo es, o será, peor de lo esperado.  
En este contexto, el desempeño económico incluye los resultados operativos y los flujos de caja.

- 27.10 Si existe un indicio de que un activo puede estar deteriorado, esto puede indicar que la entidad debe revisar la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual del activo y ajustarlo de acuerdo con la sección de esta Norma aplicable al activo (por ejemplo, Sección 17 y Sección 18 Activos Intangibles Distintos del Fondo de Comercio), incluso si no se reconoce ninguna pérdida por deterioro del activo.

### Medición del importe recuperable

- 27.11 El importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. Si no es posible estimar el importe recuperable de un activo individual, las referencias de los párrafos 27.12 a 27.20 a un activo deben interpretarse como referencias también a la unidad generadora de efectivo de un activo.
- 27.12 No siempre es necesario determinar tanto el valor razonable menos los costos de venta de un activo como su valor en uso. Si cualquiera de estos montos excede el valor en libros del activo, el activo no se deteriora y no es necesario estimar el otro valor.  
cantidad.
- 27.13 Si no hay motivos para creer que el valor en uso de un activo excede significativamente su valor razonable menos los costos de venta, el valor razonable del activo menos los costos de venta puede utilizarse como su importe recuperable. Este será a menudo el caso de un activo que se encuentre en uso.  
retenido para su eliminación.

### Valor razonable menos costos de venta

- 27.14 Al medir el valor razonable menos los costos de venta, una entidad aplicará la guía sobre medición del valor razonable de la Sección 12 Medición del valor razonable y deducirá los costos de disposición.

FEBRERO 2025

## Valor en uso

- 27.15 El valor en uso es el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se espera obtener derivado de un activo. Este cálculo del valor actual implica lo siguiente pasos:
- (a) estimar las futuras entradas y salidas de efectivo que se derivarán de el uso continuado del activo y desde su disposición final; y
  - (b) aplicando la tasa de descuento adecuada a esos flujos de efectivo futuros.
- 27.16 Los siguientes elementos se deberán reflejar en el cálculo del valor de un activo en uso:
- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener de el activo;
  - (b) expectativas sobre posibles variaciones en la cantidad o el momento de esos flujos de efectivo futuros;
  - (do) El valor temporal del dinero, representado por el mercado actual libre de riesgo tipo de interés;
  - (d) el precio por soportar la incertidumbre inherente al activo; y
  - (mi) otros factores, como la iliquidez, que los participantes del mercado podrían reflejar en la fijación de precios los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo.
- 27.17 Al medir el valor en uso, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:
- (a) proyecciones de entradas de efectivo provenientes del uso continuo del activo;
  - (b) proyecciones de salidas de efectivo que se incurren necesariamente para generar las entradas de efectivo derivadas del uso continuo del activo (incluido el efectivo) salidas para preparar el activo para su uso) y pueden atribuirse directamente, o asignados de manera razonable y consistente al activo; y
  - (do) flujos de efectivo netos, si los hubiera, que se espera recibir (o pagar) por la disposición del activo al final de su vida útil en una transacción en condiciones de plena competencia entre partes informadas y dispuestas.
- La entidad puede desear utilizar cualquier presupuesto o previsión financiera reciente para Estimar los flujos de efectivo, si están disponibles. Para estimar proyecciones de flujo de efectivo más allá el período cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes que una entidad puede desear extrapolar las proyecciones basadas en los presupuestos o pronósticos utilizando un método constante o una tasa de crecimiento decreciente para los años subsiguientes, a menos que se pueda determinar una tasa creciente justificado.
- 27.18 Las estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán:
- (a) entradas o salidas de efectivo procedentes de actividades de financiación; o
  - (b) recibos o pagos de impuesto sobre la renta .
- 27.19 Los flujos de efectivo futuros se estimarán para el activo en su condición actual. Las estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán las entradas de efectivo futuras estimadas o salidas que se espera que surjan de:

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (a) una reestructuración futura a la que una entidad aún no está comprometida; o
  - (b) mejorar o incrementar el rendimiento del activo.
- 27.20 La tasa (tasas) de descuento utilizada en el cálculo del valor actual será una tasa (tasas) antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado de:
- (a) el valor temporal del dinero; y
  - (b) los riesgos específicos del activo para los cuales no se han ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros.
- La tasa (tasas) de descuento utilizadas para medir el valor en uso de un activo no deberán reflejar los riesgos para los cuales se han ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros, para evitar la doble contabilización.
- ### Reconocimiento y medición de una pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo
- 27.21 Se reconocerá una pérdida por deterioro de valor para una unidad generadora de efectivo si, y solo si, el importe recuperable de la unidad es inferior a su importe en libros. La pérdida por deterioro de valor se asignará para reducir el importe en libros de los activos de la unidad en el siguiente orden:
- (a) En primer lugar, reducir el importe en libros de cualquier fondo de comercio asignado a la unidad generadora de efectivo; y
  - (b) luego, a los demás activos de la unidad a prorrata sobre la base del importe en libros de cada activo en la unidad generadora de efectivo.
- 27.22 Sin embargo, una entidad no reducirá el importe en libros de ningún activo en la unidad generadora de efectivo por debajo del mayor de los siguientes:
- (a) su valor razonable menos los costos de venta (si es determinable);
  - (b) su valor en uso (si es determinable); y
  - (do) cero.
- 27.23 Cualquier importe excedente de la pérdida por deterioro que no pueda asignarse a un activo debido a la restricción del párrafo 27.22 se asignará a los demás activos de la unidad a prorrata sobre la base del importe en libros de esos otros activos.
- activos.

### Requisitos adicionales por deterioro del fondo de comercio

---

- 27.24 El fondo de comercio, por sí mismo, no puede venderse. Tampoco genera flujos de efectivo para una entidad que sean independientes de los flujos de efectivo de otros activos. En consecuencia, el valor razonable del fondo de comercio no puede medirse directamente. En consecuencia, el valor razonable del fondo de comercio debe derivarse de la medición del valor razonable de la(s) unidad(es) generadora(s) de efectivo de la(s) que forma parte el fondo de comercio.

FEBRERO 2025

- 27.25 A los efectos de la prueba de deterioro, el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios se asignará, a partir de la fecha de adquisición, a cada una de las unidades generadoras de efectivo del adquirente que se espera que se beneficien de las sinergias de la combinación, independientemente de si otros activos o pasivos del adquirido se asignan a esas unidades.
- 27.26 Parte del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo es atribuible a la participación no controladora en el fondo de comercio. A los efectos de realizar pruebas de deterioro de una unidad generadora de efectivo que no es de propiedad absoluta y posee fondo de comercio, el importe en libros de esa unidad se ajusta nocionalmente, antes de compararlo con su importe recuperable, aumentando el importe en libros del fondo de comercio asignado a la unidad para incluir el fondo de comercio atribuible a la participación no controladora. Este importe en libros ajustado nocionalmente se compara luego con el importe recuperable de la unidad para determinar si la unidad generadora de efectivo está deteriorada.
- 27.27 Si el fondo de comercio no puede asignarse a unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo) de manera no arbitraria, entonces, a los efectos de probar el fondo de comercio, la entidad deberá probar el deterioro del fondo de comercio determinando el importe recuperable de:
- (a) la entidad adquirida en su totalidad, si el fondo de comercio se relaciona con una entidad adquirida que no ha sido integrada (integrada significa que el negocio adquirido ha sido reestructurado o disuelto en la entidad que informa u otras subsidiarias); o
  - (b) todo el grupo de entidades, excluidas aquellas que no hayan sido integradas, si el fondo de comercio se relaciona con una entidad que ha sido integrada.

Al aplicar este párrafo, la entidad deberá separar el fondo de comercio en el fondo de comercio relacionado con las entidades que se han integrado y el fondo de comercio relacionado con las entidades que no se han integrado. Además, la entidad deberá seguir los requisitos para las unidades generadoras de efectivo de esta sección al calcular el importe recuperable y asignar las pérdidas por deterioro y las reversiones a los activos pertenecientes a la entidad o grupo de entidades adquiridas.

### Reversión de una pérdida por deterioro

---

- 27.28 Una pérdida por deterioro reconocida por el fondo de comercio no se revertirá en un período posterior.
- 27.29 Para todos los activos distintos del fondo de comercio, una entidad evaluará en cada fecha de presentación de informes si existe algún indicio de que una pérdida por deterioro reconocida en períodos anteriores puede haber dejado de existir o puede haber disminuido. Los indicios de que una pérdida por deterioro puede haber disminuido o puede haber dejado de existir son generalmente los opuestos a los establecidos en el párrafo 27.9. Si existe algún indicio de ese tipo, la entidad determinará si debe revertirse la totalidad o parte de la pérdida por deterioro anterior. El procedimiento para realizar esa determinación dependerá de si la pérdida por deterioro anterior del activo se basó en:
- (a) el importe recuperable de ese activo individual (véase el párrafo 27.30);  
o

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (b) el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo (véase el párrafo 27.31).

### Reversión en la que se estimó el importe recuperable para un activo individual deteriorado

27.30

Cuando la pérdida por deterioro anterior se basó en el importe recuperable del activo individual deteriorado, se aplican los siguientes requisitos:

- (a) La entidad deberá estimar el importe recuperable del activo en la fecha de presentación actual.
- (b) Si el importe recuperable estimado del activo excede su importe en libros, la entidad incrementará el importe en libros hasta el importe recuperable, sujeto a la limitación descrita en (c). Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro. La entidad reconocerá la reversión inmediatamente en resultados, a menos que el activo se contabilice por un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación del párrafo 17.15B. Cualquier reversión de una pérdida por deterioro de un activo revaluado se tratará como un incremento de revaluación de acuerdo con párrafo 17.15C.
- (do) la reversión de una pérdida por deterioro no incrementará el importe en libros del activo por encima del importe en libros que se habría determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del activo en años anteriores.
- (d) después de reconocerse una reversión de una pérdida por deterioro, la entidad deberá ajustar el cargo por depreciación (amortización) del activo en períodos futuros para asignar el importe en libros revisado del activo, menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

### Reversión cuando se estimó el importe recuperable para una unidad generadora de efectivo

27.31

Cuando la pérdida por deterioro original se basó en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo, se aplican los siguientes requisitos:

- (a) La entidad deberá estimar el importe recuperable de esa unidad generadora de efectivo en la fecha de presentación actual.
- (b) Si el importe recuperable estimado de la unidad generadora de efectivo excede su importe en libros, ese exceso constituye una reversión de una pérdida por deterioro. La entidad asignará el importe de esa reversión a los activos de la unidad, excepto el fondo de comercio, a prorrata de los importes en libros de esos activos, con sujeción a la limitación descrita en (c). Esos aumentos en los importes en libros se tratarán como reversiones de pérdidas por deterioro de activos individuales y se reconocerán inmediatamente en resultados, a menos que el activo se contabilice por un importe revaluado de acuerdo con la modelo de revaluación en el párrafo 17.15B. Cualquier reversión de una pérdida por deterioro de un activo revaluado se tratará como un aumento de revaluación en de conformidad con el párrafo 17.15C.

FEBRERO 2025

- (do) al asignar una reversión de una pérdida por deterioro para una actividad generadora de efectivo unidad, la reversión no incrementará el importe en libros de ningún activo por encima del inferior de:
  - (i) su importe recuperable; y
  - (ii) el importe en libros que se habría determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiera producido ninguna pérdida por deterioro reconocidos para el activo en períodos anteriores.
- (d) cualquier importe en exceso de la reversión de la pérdida por deterioro que no pueda ser asignado a un activo debido a la restricción en (c) será asignados prorrateadamente a los demás activos de la unidad generadora de efectivo, excepto la buena voluntad.
- (mi) después de que se reconoce una reversión de una pérdida por deterioro, si corresponde, La entidad deberá ajustar el cargo por depreciación (amortización) de cada activo en la unidad generadora de efectivo en períodos futuros para asignar el activo importe en libros revisado, menos su valor residual (si lo hubiera), de forma sistemática base a lo largo de su vida útil restante.

## Divulgaciones

---

- 27.32 Una entidad deberá revelar lo siguiente para cada clase de activos indicados en párrafo 27.33:
  - (a) el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en resultados durante el período y la(s) partida(s) en el estado de resultados integral ingresos (y en el estado de resultados, si se presenta) en los que dichos Se incluyen las pérdidas por deterioro; y
  - (b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro reconocidas en resultados o pérdida durante el período y la(s) partida(s) en el estado de resultados resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta) en con lo cual se revierten dichas pérdidas por deterioro.
- 27.33 Una entidad deberá revelar la información requerida por el párrafo 27.32 para cada de las siguientes clases de activos:
  - (a) inventarios;
  - (b) Propiedad, planta y equipo (incluidas las propiedades de inversión) contabilizados por el modelo de costos);
  - (do) buena voluntad;
  - (d) activos intangibles distintos del fondo de comercio;
  - (mi) inversiones en asociadas; y
  - (F) inversiones en entidades controladas conjuntamente.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Artículo 28

## Beneficios para empleados

Alcance de esta sección

---

28.1 Los beneficios a los empleados son todas las formas de contraprestación que ofrece una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados, incluidos los directores y la gerencia. Esta sección se aplica a todos los beneficios a los empleados, excepto las transacciones de pago basadas en acciones, que están cubiertas por la Sección 26 Pago basado en acciones. Los beneficios a los empleados cubiertos por esta sección serán de uno de los siguientes cuatro tipos:

- (a) beneficios a corto plazo a los empleados, que son beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) que vencen en su totalidad dentro de los doce meses siguientes al final del período en el que los empleados prestan el servicio relacionado;
- (b) beneficios post-empleo, que son beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) que se pagan después de finalizar el empleo;
- (do) otros beneficios a largo plazo a los empleados, que son beneficios a los empleados (distintos de los beneficios posteriores al empleo y los beneficios por terminación) que no vencen en su totalidad dentro de los doce meses siguientes al final del período en el que los empleados prestan el servicio relacionado; y
- (d) beneficios por despido, que son beneficios a los empleados pagaderos como resultado de:
  - (i) la decisión de una entidad de terminar el empleo de un empleado antes de la fecha normal de jubilación; o
  - (ii) la decisión de un empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación del empleo.

28.2 Los beneficios a los empleados también incluyen transacciones de pago basadas en acciones mediante las cuales los empleados reciben instrumentos de patrimonio (como acciones u opciones sobre acciones) o efectivo u otros activos de la entidad en montos que se basan en el precio de las acciones de la entidad u otros instrumentos de patrimonio de la entidad. Una entidad aplicará la Sección 26 al contabilizar transacciones de pago basadas en acciones.

---

Principio de reconocimiento general para todos los beneficios a los empleados

---

28.3 Una entidad reconocerá el costo de todos los beneficios a los empleados a los que sus empleados hayan adquirido derecho como resultado del servicio prestado a la entidad durante el período sobre el que se informa:

- (a) como un pasivo, después de deducir los importes que se hayan pagado directamente a los empleados o como contribución a un fondo de beneficios para empleados. Si el importe pagado excede la obligación que surge del servicio antes de la fecha de presentación, una entidad reconocerá ese exceso como un activo en la medida en que el pago anticipado dé lugar a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso en efectivo.

## FEBRERO 2025

- (b) como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tal como inventarios o propiedad, planta y equipo.

### Beneficios a corto plazo para empleados

---

#### Ejemplos

- 28.4 Los beneficios a corto plazo para los empleados incluyen elementos como:
- (a) sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
  - (b) ausencias remuneradas de corto plazo (como vacaciones anuales pagadas y licencias por enfermedad pagadas) cuando se espera que las ausencias ocurran dentro de los doce meses siguientes al final del período en el que los empleados prestan el servicio relacionado;
  - (do) participación en las utilidades y bonificaciones pagaderas dentro de los doce meses siguientes al final del período en que los trabajadores presten el servicio relacionado; y
  - (d) beneficios no monetarios (como atención médica, vivienda, automóviles y bienes o servicios gratuitos o subsidiados) para los empleados actuales.

#### Medición de beneficios a corto plazo

- 28.5 Cuando un empleado haya prestado servicios a una entidad durante el período sobre el que se informa, la entidad medirá los importes reconocidos de acuerdo con el párrafo 28.3 por el importe no descontado de los beneficios a corto plazo a los empleados que se espera pagar a cambio de ese servicio.

#### Reconocimiento y medición: ausencias remuneradas de corta duración

- 28.6 Una entidad puede compensar a los empleados por ausencias por diversos motivos, incluidas las vacaciones anuales y las licencias por enfermedad. Algunas ausencias remuneradas de corto plazo se acumulan: pueden trasladarse y utilizarse en períodos futuros si el empleado no utiliza en su totalidad el derecho correspondiente al período actual. Los ejemplos incluyen las vacaciones anuales y las licencias por enfermedad. Una entidad reconocerá el costo esperado de acumular ausencias remuneradas cuando los empleados presten servicios que aumenten su derecho a futuras ausencias remuneradas. La entidad medirá el costo esperado de acumular ausencias remuneradas por el importe adicional no descontado que la entidad espera pagar como resultado del derecho no utilizado que se ha acumulado al final del período sobre el que se informa. La entidad presentará este importe como un pasivo corriente en la fecha sobre la que se informa.
- 28.7 La entidad reconocerá el coste de otras ausencias remuneradas (no acumulables) cuando se produzcan. La entidad medirá el coste de las ausencias remuneradas no acumulables por el importe no descontado de los sueldos y salarios pagados o por pagar durante el período de ausencia.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Reconocimiento: planes de participación en las ganancias y bonificaciones

- 28.8 Una entidad reconocerá el costo esperado de los pagos de participación en las ganancias y de bonificaciones solo cuando:
- (a) la entidad tiene una obligación legal o constructiva presente de realizar dichos pagos como resultado de eventos pasados (esto significa que la entidad no tiene otra alternativa realista que realizar los pagos); y
  - (b) Se puede hacer una estimación fiable de la obligación.

### Beneficios post-empleo: distinción entre planes de contribución definida y planes de beneficios definidos

---

28.9 Los beneficios posteriores al empleo incluyen, por ejemplo:

- (a) prestaciones de jubilación, como pensiones; y
- (b) otros beneficios posteriores al empleo, como seguro de vida posterior al empleo y atención médica posterior al empleo.

Los acuerdos mediante los cuales una entidad proporciona beneficios post-empleo son planes de beneficios post-empleo. Una entidad aplicará esta sección a todos esos acuerdos, independientemente de que impliquen o no el establecimiento de una entidad separada para recibir contribuciones y pagar beneficios. En algunos casos, estos acuerdos son impuestos por ley en lugar de por acción de la entidad. En algunos casos, estos acuerdos surgen de acciones de la entidad incluso en ausencia de un plan formal y documentado.

28.10 Los planes de beneficios posteriores al empleo se clasifican como planes de contribución definida o planes de beneficios definidos, dependiendo de sus términos y condiciones principales:

- (a) Los planes de contribución definida son planes de beneficios post-empleo en virtud de los cuales una entidad paga contribuciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal o implícita de pagar contribuciones adicionales o de realizar pagos directos de beneficios a los empleados si el fondo no posee activos suficientes para pagar todos los beneficios a los empleados relacionados con el servicio prestado por el empleado en el período actual y en los anteriores. Por lo tanto, el monto de los beneficios post-empleo recibidos por el empleado se determina por el monto de las contribuciones pagadas por una entidad (y quizás también por el empleado) a un plan de beneficios post-empleo o a una aseguradora, junto con los rendimientos de las inversiones que surgen de las contribuciones.
- (b) Los planes de beneficios definidos son planes de beneficios post-empleo distintos de los planes de contribución definida. En virtud de los planes de beneficios definidos, la obligación de la entidad es proporcionar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores, y el riesgo actuarial (que los beneficios cuesten más o menos de lo esperado) y el riesgo de inversión (que los rendimientos de los activos reservados para financiar los beneficios difieran de las expectativas) son asumidos, en esencia, por la entidad. Si la experiencia actuarial o de inversión es peor de lo esperado, la obligación de la entidad puede aumentar, y viceversa si la experiencia actuarial o de inversión es mejor de lo esperado.

## FEBRERO 2025

**Planes multipatronales y planes estatales**

- 28.11 Los planes multipatronales y los planes estatales se clasifican como planes de contribución definida o planes de beneficios definidos sobre la base de los términos del plan, incluida cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos formales. Sin embargo, si no se dispone de información suficiente para utilizar la contabilidad de beneficios definidos para un plan multipatronal o un plan estatal que sea un plan de beneficios definidos, una entidad contabilizará el plan de acuerdo con el párrafo 28.13 como si fuera un plan de contribución definida y realizará la información requerida por el párrafo 28.40.

**Beneficios asegurados**

- 28.12 Una entidad puede pagar primas de seguros para financiar un plan de beneficios post-empleo. La entidad tratará dicho plan como un plan de contribución definida a menos que la entidad tenga una obligación legal o implícita de:

- (a) pagar directamente los beneficios a los empleados cuando vencen; o
- (b) pagar cantidades adicionales si la aseguradora no paga todos los beneficios futuros a los empleados relacionados con el servicio prestado en el período actual y en los anteriores.

Una obligación implícita podría surgir indirectamente a través del plan, del mecanismo para fijar primas futuras o de una relación entre partes relacionadas y la aseguradora. Si la entidad mantiene esa obligación legal o implícita, tratará el plan como un plan de prestaciones definidas.

**Beneficios post-empleo: planes de contribución definida**

---

**Reconocimiento y medición**

- 28.13 Una entidad reconocerá la contribución a pagar durante un período:
- (a) como un pasivo, después de deducir cualquier importe ya pagado. Si los pagos de contribuciones exceden la contribución debida por el servicio antes de la fecha de presentación, una entidad reconocerá ese exceso como un activo.
  - (b) como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tal como inventarios o propiedad, planta y equipo.

**Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos**

---

**Reconocimiento**

- 28.14 Al aplicar el principio de reconocimiento general del párrafo 28.3 a los planes de beneficios definidos, una entidad deberá reconocer:
- (a) un pasivo por sus obligaciones bajo planes de beneficios definidos neto de los activos del plan—su “pasivo por beneficios definidos” (véanse los párrafos 28.15 a 28.23); y
  - (b) el cambio neto en dicho pasivo durante el período como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el período (véanse los párrafos 28.24 a 28.27).

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

**Medición del pasivo por beneficios definidos**

- 28.15 Una entidad medirá un pasivo por beneficios definidos por sus obligaciones bajo planes de beneficios definidos por el total neto de los siguientes importes:
- (a) el valor actual de sus obligaciones bajo planes de beneficios definidos (su obligación por beneficios definidos) en la fecha de presentación (los párrafos 28.16 a 28.22 proporcionan orientación para medir esta obligación); menos
  - (b) el valor razonable en la fecha de presentación de informes de los activos del plan (si los hubiera) con los que se liquidarán directamente las obligaciones. La Sección 12 Medición del valor razonable proporciona orientación para determinar los valores razonables de esos activos del plan.

**Inclusión de beneficios adquiridos y no adquiridos**

- 28.16 El valor actual de las obligaciones de una entidad en virtud de planes de beneficios definidos en la fecha de presentación de informes reflejará el importe estimado de los beneficios que los empleados han obtenido a cambio de su servicio en el período actual y en los anteriores, incluidos los beneficios que aún no se han consolidado (véase el párrafo 28.26) e incluyendo los efectos de las fórmulas de beneficios que otorgan a los empleados mayores beneficios para los años de servicio posteriores. Esto requiere que la entidad determine cuánto beneficio es atribuible al período actual y a los anteriores sobre la base de la fórmula de beneficios del plan y que realice estimaciones (suposiciones actuariales) sobre variables demográficas (como la rotación y mortalidad de los empleados) y variables financieras (como futuros aumentos de salarios y costos médicos) que influyen en el costo del beneficio. Las suposiciones actuariales deben ser imparciales (ni imprudentes ni excesivamente conservadoras), compatibles entre sí y seleccionadas para conducir a la mejor estimación de los flujos de efectivo futuros que surgirán bajo el plan.

**Descuento**

- 28.17 La entidad determinará la tasa utilizada para descontar los pagos futuros por referencia a los rendimientos de mercado en la fecha de presentación de informes de los bonos corporativos de alta calidad. Para las monedas para las que no existe un mercado profundo de dichos bonos corporativos de alta calidad, la entidad utilizará los rendimientos de mercado (en la fecha de presentación de informes) de los bonos gubernamentales denominados en esa moneda. La moneda y el plazo de los bonos corporativos o gubernamentales deberán ser coherentes con la moneda y el período estimado de los pagos futuros.

**Método de valoración actuarial**

- 28.18 Si una entidad puede, sin un esfuerzo o costo excesivo, utilizar el método de la unidad de crédito proyectada para medir su obligación por beneficios definidos y el gasto relacionado, deberá hacerlo. Si los beneficios definidos se basan en salarios futuros, el método de la unidad de crédito proyectada requiere que una entidad mida sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje los aumentos salariales futuros estimados.
- Además, el método de crédito unitario proyectado requiere que una entidad realice varias suposiciones actuariales al medir la obligación por beneficios definidos, incluidas las tasas de descuento, las tasas de rendimiento esperadas sobre los activos del plan,

## FEBRERO 2025

tasas de aumento salarial, rotación de personal, mortalidad y (para planes médicos de beneficios definidos) tasas de tendencia de costos médicos.

- 28.19 Si el uso del método de crédito unitario proyectado para medir la obligación de una entidad bajo planes de beneficios definidos implicaría un costo o esfuerzo indebido, la entidad puede medir la obligación con respecto a los empleados actuales mediante:
- (a) suponiendo que todos los empleados de la entidad terminan su empleo en la fecha del informe e ignorando:
    - (i) Estimación de futuros aumentos salariales.
    - (ii) servicio futuro
    - (iii) posible mortalidad en servicio de los empleados actuales entre la fecha de presentación de informes y la fecha en que se espera que los empleados comiencen a recibir los beneficios posteriores al empleo (es decir, se supone que todos los empleados actuales recibirán los beneficios posteriores al empleo). Se debe considerar la mortalidad después del servicio (es decir, la expectativa de vida).
  - (b) sin descontar esa obligación.

Una entidad que utilice la simplificación de medición anterior aún debe incluir tanto los beneficios adquiridos como los no adquiridos al medir su obligación bajo planes de beneficios definidos.

- 28.20 Esta Norma no exige que una entidad contrate a un actuario independiente para que realice la valuación actuarial integral necesaria para calcular su obligación por beneficios definidos. Tampoco exige que se realice una valuación actuarial integral anualmente. En los períodos entre valuaciones actuariales integrales, si las principales hipótesis actuariales no han cambiado significativamente, la obligación por beneficios definidos puede medirse ajustando la medición del período anterior para tener en cuenta los cambios en la demografía de los empleados, como el número de empleados y los niveles salariales.

### Introducción, cambios, recortes y liquidaciones de planes

- 28.21 Si se ha introducido o modificado un plan de prestaciones definidas en el período actual, la entidad deberá aumentar o disminuir su pasivo por prestaciones definidas para reflejar el cambio, y deberá reconocer el aumento (disminución) como un gasto (ingreso) al medir la utilidad o pérdida en el período actual. Por el contrario, si se ha reducido un plan (es decir, se han reducido las prestaciones o el grupo de empleados cubiertos) o se ha liquidado (la obligación del empleador se ha extinguido por completo) en el período actual, la obligación por prestaciones definidas deberá disminuirse o eliminarse y la entidad deberá reconocer la ganancia o pérdida resultante en la utilidad o pérdida del período actual.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Activo del plan de beneficios definidos

- 28.22 Si el valor actual de la obligación por beneficios definidos en la fecha de presentación de informes es menor que el valor razonable de los activos del plan en esa fecha, el plan tiene un superávit. Una entidad reconocerá un superávit del plan como un activo del plan de beneficios definidos solo en la medida en que pueda recuperar el superávit ya sea mediante contribuciones reducidas en el futuro o mediante reembolsos del plan.

### Costo de un plan de beneficios definidos

- 28.23 Una entidad reconocerá el cambio neto en su pasivo por beneficios definidos durante el período, distinto de un cambio atribuible a los beneficios pagados a los empleados durante el período o a las contribuciones del empleador, como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el período. Ese costo se reconoce ya sea en su totalidad en resultados como un gasto o en parte en resultados y en parte como una partida de otro resultado integral (véase el párrafo 28.24), a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tal como inventarios o propiedades, planta y equipo.

### Reconocimiento-elección de política contable

- 28.24 La entidad debe reconocer todas las ganancias y pérdidas actuariales en el período en el que se producen. La entidad deberá:

- (a) reconocer todas las ganancias y pérdidas actuariales en resultados; o
- (b) reconocer todas las ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral.

como una elección de política contable. La entidad aplicará su política contable elegida de manera uniforme a todos sus planes de beneficios definidos y a todas sus ganancias y pérdidas actuariales. Las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas en otro resultado integral se presentarán en el estado de resultados integral.

- 28.25 El cambio neto en el pasivo por beneficios definidos que se reconoce como costo de un plan de beneficios definidos incluye:

- (a) el cambio en el pasivo por beneficios definidos que surge del servicio prestado por el empleado durante el período sobre el que se informa;
- (b) intereses sobre la obligación por beneficios definidos durante el período sobre el que se informa;
- (do) los rendimientos de los activos del plan y el cambio neto en el valor razonable de los derechos de reembolso reconocidos (véase el párrafo 28.28) durante el período sobre el que se informa;
- (d) ganancias y pérdidas actuariales surgidas durante el período sobre el que se informa;
- (mi) aumentos o disminuciones en el pasivo por beneficios definidos resultantes de la introducción de un nuevo plan o del cambio de un plan existente en el período sobre el que se informa (véase el párrafo 28.21); y
- (F) disminuciones en el pasivo por beneficios definidos resultantes de la reducción o liquidación de un plan existente en el período sobre el que se informa (véase el párrafo 28.21).

## FEBRERO 2025

- 28.26 Los servicios prestados por los empleados dan lugar a una obligación en virtud de un plan de beneficios definidos, incluso si los beneficios están condicionados a un empleo futuro (en otras palabras, aún no se han adquirido). Al medir su obligación por beneficios definidos, una entidad considera la probabilidad de que algunos empleados no cumplan con los requisitos de adquisición de derechos. De manera similar, aunque algunos beneficios posteriores al empleo (como los beneficios médicos posteriores al empleo) se vuelven pagaderos solo si ocurre un evento específico cuando un empleado ya no está empleado (como una enfermedad), se crea una obligación cuando el empleado presta un servicio que le dará derecho al beneficio si ocurre el evento específico. La probabilidad de que ocurra el evento específico afecta la medición de la obligación, pero no determina si la obligación existe.
- 28.27 Si los beneficios definidos se reducen por los montos que se pagarán a los empleados bajo planes patrocinados por el gobierno, una entidad medirá sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje los beneficios a pagar bajo los planes gubernamentales, pero solo si:
- (a) esos planes se promulgaron antes de la fecha del informe; o
  - (b) La historia pasada u otra evidencia confiable indica que esos beneficios estatales cambiarán de alguna manera predecible, por ejemplo, en línea con cambios futuros en los niveles generales de precios o niveles salariales generales.

## Reembolsos

- 28.28 Si una entidad tiene la certeza virtual de que otra parte reembolsará parte o la totalidad de los gastos necesarios para liquidar una obligación por beneficios definidos, la entidad reconocerá su derecho a reembolso como un activo separado. La entidad medirá el activo a valor razonable. En el estado de resultados integrales (o en el estado de resultados, si se presenta), el gasto relacionado con un plan de beneficios definidos puede presentarse neto del importe reconocido por un reembolso.

## Otros beneficios a largo plazo para los empleados

---

- 28.29 Otros beneficios a largo plazo para los empleados incluyen, por ejemplo:
- (a) ausencias remuneradas de larga duración, como licencias por antigüedad o por año sabático;
  - (b) beneficios por largos periodos de servicio;
  - (de) prestaciones por incapacidad a largo plazo;
  - (d) participación en las utilidades y bonificaciones pagaderas doce meses o más después del final del período en el que los trabajadores presten el servicio relacionado; y
  - (mi) compensación diferida pagada doce meses o más después del final del período en el que se devengó.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 28.30 Una entidad reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo a los empleados medido por el total neto de los siguientes importes:
- (a) el valor actual de la obligación por beneficios en la fecha del informe; menos
  - (b) el valor razonable en la fecha de presentación de informes de los activos del plan (si los hubiera) con los que se liquidarán directamente las obligaciones.
- La entidad reconocerá el cambio neto en el pasivo durante el periodo, distinto de un cambio atribuible a los beneficios pagados a los empleados durante el periodo o a las contribuciones del empleador, como el costo de sus otros beneficios a largo plazo a los empleados durante el periodo. Ese costo se reconoce íntegramente en resultados como un gasto a menos que otra sección de esta Norma requiera que se reconozca como parte del costo de un activo, tal como inventarios o propiedades, planta y equipo.

## Beneficios por terminación

- 28.31 Los beneficios por terminación son el resultado de la decisión de una entidad de terminar la relación laboral o de la decisión de un empleado de aceptar la oferta de beneficios de una entidad a cambio de la terminación de la relación laboral. La forma del beneficio para el empleado no determina si se proporciona a cambio de un servicio o a cambio de la terminación de la relación laboral del empleado. Algunos beneficios por terminación se proporcionan de acuerdo con los términos de un plan de beneficios para empleados. Por ejemplo, los beneficios pueden estar especificados por estatuto, contrato de trabajo o acuerdo sindical, o pueden estar implícitos como resultado de la práctica anterior del empleador de proporcionar beneficios similares. Los beneficios para empleados proporcionados de acuerdo con los términos de un plan de beneficios para empleados son beneficios por terminación si ambos son el resultado de la decisión de una entidad de terminar la relación laboral y no están condicionados a la prestación de servicios futuros.

## Reconocimiento

- 28.32 Dado que los beneficios por terminación no proporcionan a la entidad beneficios económicos futuros, la entidad deberá reconocerlos como un gasto en resultados inmediatamente.
- 28.33 Cuando una entidad reconoce beneficios por terminación, es posible que también tenga que contabilizar una reducción en los beneficios de jubilación u otros beneficios a los empleados.
- 28.34 Una entidad reconocerá un pasivo y un gasto por beneficios por terminación en el primero de los siguientes casos:
- (a) la fecha en la que la entidad ya no puede retirar la oferta de esos beneficios; y
  - (b) la fecha en la que la entidad reconoce los costos de una reestructuración que está dentro del alcance de la Sección 21 Provisiones y Contingencias e involucra el pago de beneficios por terminación.

## FEBRERO 2025

28.34A Para los beneficios por terminación pagaderos como resultado de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación del empleo, el momento en que una entidad ya no puede retirar la oferta de beneficios por terminación es el primero de los siguientes:

- (a) la fecha en que el empleado acepta la oferta; y
- (b) la fecha en la que entra en vigor una restricción (por ejemplo, una restricción legal, regulatoria o contractual) a la capacidad de la entidad para retirar la oferta, que sería la fecha en que se realiza la oferta, si la restricción existía en el momento de la oferta.

28.34B En el caso de los beneficios por terminación pagaderos como resultado de la decisión de una entidad de terminar el empleo, la entidad ya no puede retirar la oferta después de haber comunicado a los empleados afectados un plan de terminación para el cual se aplican todos estos criterios:

- (a) las acciones necesarias para completar el plan indican que es poco probable que se realicen cambios significativos en el plan;
- (b) el plan identifica el número de empleados cuyo empleo será terminado, sus clasificaciones laborales o funciones y sus ubicaciones (pero el plan no necesita identificar a cada empleado individualmente) y la fecha de finalización esperada; y
- (do) El plan establece los beneficios de terminación que recibirán los empleados con suficiente detalle para que los empleados puedan determinar el tipo y la cantidad de beneficios que recibirán cuando se termine su empleo.

28.35 [Eliminado]

### Medición

28.36 Una entidad medirá los beneficios por terminación según la mejor estimación del gasto que sería necesario para liquidar la obligación en la fecha de presentación. En el caso de una oferta realizada para fomentar la baja voluntaria, la medición de los beneficios por terminación se basará en el número de

Se espera que los empleados acepten la oferta.

28.37 Cuando los beneficios por terminación se deban pagar más de doce meses después del final del período sobre el que se informa, se medirán a su valor actual.

### Planes de grupo

---

28.38 Si una entidad matriz proporciona beneficios a los empleados de una o más subsidiarias del grupo, y la matriz presenta estados financieros consolidados utilizando la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES o las Normas de Contabilidad NIIF completas, dichas subsidiarias pueden reconocer y medir el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una asignación razonable del gasto reconocido para el grupo.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Divulgaciones

## Divulgaciones sobre beneficios a empleados a corto plazo

28.39 Esta sección no requiere revelaciones específicas sobre los beneficios de los empleados a corto plazo.

## Divulgaciones sobre planes de contribución definida

28.40 La entidad deberá revelar el importe reconocido en resultados como gasto por los planes de aportaciones definidas. Si la entidad trata un plan de prestaciones definidas multipatronal o estatal como un plan de aportaciones definidas porque no dispone de información suficiente para la contabilización de prestaciones definidas (véase el párrafo 28.11), deberá revelar el hecho de que el plan es un plan de prestaciones definidas y la razón por la que se contabiliza como un plan de aportaciones definidas, junto con cualquier información disponible sobre el superávit o déficit del plan y las implicaciones, si las hubiera, para la entidad.

## Divulgaciones sobre planes de beneficios definidos

28.41 A excepción de cualquier plan multipatronal o estatal de beneficios definidos que se contabilice como un plan de contribución definida de conformidad con el párrafo 28.11 (y al que se aplique el párrafo 28.40), una entidad deberá revelar la siguiente información sobre los planes de beneficios definidos:

- (a) una descripción general del tipo de plan, incluida la política de financiación ;
- (b) la política contable de la entidad para reconocer las ganancias y pérdidas actuariales (ya sea en resultados o como un elemento de otro resultado integral) y el importe de las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas durante el período;
- (d) Si la entidad aplica el párrafo 28.19 al medir su obligación por beneficios definidos, deberá revelar:
  - (i) ese hecho;
  - (ii) las razones por las que el uso del método de crédito unitario proyectado para medir su obligación y costo bajo planes de beneficios definidos implicaría un esfuerzo o costo indebido; y
  - (iii) sus supuestos para medir su obligación;
- (d) la fecha de la valoración actuarial integral más reciente y, si no fuese a la fecha del informe, una descripción de los ajustes que se hicieron para medir la obligación por beneficios definidos a la fecha del informe;
- (mi) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de la obligación por beneficios definidos que muestre por separado, si corresponde:
  - (i) el cambio en el pasivo por beneficios definidos que surge del servicio prestado por el empleado durante el período sobre el que se informa;

FEBRERO 2025

- (ii) el interés sobre la obligación por beneficios definidos durante el período del informe;
  - (iii) ganancias y pérdidas actuariales surgidas durante el período sobre el que se informa;
  - (iv) los cambios resultantes de la introducción de un nuevo plan o del cambio un plan existente en el período del informe;
  - (v) los beneficios pagados; y
  - (vi) todos los demás cambios;
- (F) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de los activos del plan y de los saldos de apertura y cierre de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo, mostrando por separado, cuando corresponda:
- (i) contribuciones;
  - (ii) beneficios pagados;
  - (iia) el rendimiento de los activos del plan y el cambio neto en el valor razonable de derechos de reembolso reconocidos (véase el párrafo 28.28) durante el período del informe; y
  - (iii) otros cambios en los activos del plan;
- (grams) [eliminado]
- (o) para cada clase principal de activos del plan, que incluirá, pero no se limita a, limitado a, instrumentos de capital, instrumentos de deuda, propiedad y todos Otros activos, el porcentaje o monto que corresponde a cada clase principal del plan Los activos constituyen el valor razonable de los activos totales del plan en el fecha del informe;
- (i) los importes incluidos en el valor razonable de los activos del plan para:
- (i) cada clase de instrumentos financieros propios de la entidad ; y
  - (ii) cualquier propiedad ocupada por la entidad u otros activos utilizados por ella;
- (j) [eliminado]
- (k) las principales hipótesis actuariales utilizadas, incluyendo, cuando corresponda:
- (i) las tasas de descuento;
  - (ii) las tasas de rendimiento esperadas de los activos del plan para los períodos presentado en los estados financieros;
  - (iii) las tasas esperadas de aumentos salariales;
  - (iv) tendencias de las tasas de costos médicos; y
  - (v) cualquier otro supuesto actuarial material utilizado; y
- (l) las contribuciones esperadas al plan de beneficios definidos para el próximo período de informe anual.

28.41A No es necesario presentar las conciliaciones de 28.41(e) y 28.41(f).  
períodos anteriores.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 28.41B Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, se le permite realizar las revelaciones requeridas por el párrafo 28.41 en total, por separado para cada plan o en las agrupaciones que la entidad considere más útiles.
- 28.41C Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos que sea un plan grupal, deberá revelar:
- (a) el acuerdo contractual o la política establecida para cobrar el costo neto del beneficio definido, o el hecho de que no exista tal política;
  - (b) la política para determinar la contribución que deberá pagar la entidad; y
  - (do) si la entidad contabiliza una asignación del costo neto del beneficio definido como se señala en el párrafo 28.38, toda la información sobre el plan en su conjunto requerida por el párrafo 28.41.
- 28.41D La información requerida por el párrafo 28.41C(c) puede revelarse mediante referencia cruzada a las revelaciones requeridas por estos subpárrafos en los estados financieros de otra entidad del grupo si:
- (a) los estados financieros de esa entidad del grupo identifican y revelan por separado la información requerida sobre el plan; y
  - (b) los estados financieros de esa entidad del grupo están disponibles para los usuarios de los estados financieros en los mismos términos que los estados financieros de la entidad y al mismo tiempo que, o antes que, los estados financieros de la entidad.
- 28.41E Si lo exige la Sección 21, una entidad revela información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios post-empleo.

**Divulgaciones sobre otros beneficios a largo plazo para empleados**

- 28.42 Para cada categoría de otros beneficios a largo plazo para empleados que una entidad proporciona a sus empleados, la entidad deberá revelar la naturaleza del beneficio, el monto de su obligación y el alcance de la financiación en la fecha del informe.

**Divulgaciones sobre beneficios por despido**

- 28.43 Para cada categoría de beneficios por terminación que una entidad proporciona a sus empleados, la entidad deberá revelar la naturaleza del beneficio, el monto de su obligación y el alcance de la financiación en la fecha del informe.

- 28.44 [Eliminado]

## FEBRERO 2025

## Artículo 29

Impuesto sobre la renta

Alcance de esta sección

---

- 29.1 Para efectos de esta Norma, el impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que se basan en la utilidad imponible. El impuesto a las ganancias también incluye los impuestos, tales como las retenciones en la fuente, que son pagaderos por una subsidiaria, asociada o acuerdo conjunto sobre las distribuciones a la entidad que informa.
- 29.2 Esta sección cubre la contabilización del impuesto a las ganancias. Requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de las transacciones y otros eventos que se han reconocido en los estados financieros. Estos importes de impuestos reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido. El impuesto corriente es el impuesto a las ganancias por pagar (recuperar) con respecto a la ganancia (pérdida) fiscal para el período actual o períodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto a las ganancias por pagar o recuperar en períodos futuros, generalmente como resultado de la entidad que recupera o liquida sus activos y pasivos por su valor contable actual, y el efecto fiscal del arrastre de pérdidas y créditos fiscales actualmente no utilizados.
- 29.3 Esta sección no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones gubernamentales (véase la Sección 24 Subvenciones gubernamentales). Sin embargo, esta sección aborda la contabilización de las diferencias temporales que puedan surgir de dichas subvenciones.
- 29.3A Esta sección se aplica a los impuestos a las ganancias que surgen de la legislación fiscal promulgada o sustancialmente promulgada para implementar las reglas modelo del Pilar Dos publicadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), incluida la legislación fiscal que implementa los impuestos mínimos nacionales complementarios calificados descritos en esas reglas. Dicha legislación fiscal, y los impuestos a las ganancias que surgen de ella, se denominan en adelante "legislación del Pilar Dos" e "impuestos a las ganancias del Pilar Dos". Como excepción a los requisitos de esta sección, una entidad no reconocerá activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Pilar Dos ni revelará información que de otro modo sería requerida por los párrafos 29.39 a 29.40 sobre activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Pilar Dos.

Reconocimiento y medición del impuesto corriente

---

- 29.4 La entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar sobre las ganancias fiscales correspondientes al período actual y a los anteriores. Si el importe pagado por el período actual y los anteriores excede el importe a pagar por esos períodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes.
- 29.5 Una entidad deberá reconocer un activo fiscal corriente por el beneficio de una pérdida fiscal que pueda trasladarse para recuperar el impuesto pagado en un período anterior.
- 29.6 Una entidad medirá un pasivo (activo) fiscal corriente por el importe que espera pagar (recuperar) utilizando las tasas impositivas y las leyes que se han promulgado o están en proceso de promulgación a la fecha de presentación. Una entidad considerará que las tasas impositivas y las leyes impositivas están en proceso de promulgación cuando se hayan completado los pasos restantes en el proceso.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

El proceso de promulgación no ha afectado el resultado en el pasado y es poco probable que lo haga. Los párrafos 29.32 y 29.33 brindan orientación adicional para la medición.

---

**Reconocimiento de impuestos diferidos**

---

**Principio general de reconocimiento**

29.7 Es inherente al reconocimiento de un activo o un pasivo que la entidad que informa espera recuperar o liquidar el importe en libros de ese activo o pasivo. Si es probable que la recuperación o liquidación de ese importe en libros haga que los pagos de impuestos futuros sean mayores (menores) de lo que serían si dicha recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, esta sección requiere que una entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos (activo por impuestos diferidos) con ciertas excepciones limitadas. Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo o liquidar el importe en libros de un pasivo sin afectar la ganancia fiscal, no surge ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo.

29.8 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por los impuestos que se recuperarán o pagarán en períodos futuros como resultado de transacciones o eventos pasados. Dicho impuesto surge de las diferencias entre los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y los importes atribuidos a dichos activos y pasivos por las autoridades fiscales (dichas diferencias se denominan "diferencias temporarias"), y del arrastre de pérdidas y créditos fiscales actualmente no utilizados.

**Bases imponibles y diferencias temporarias**

29.9 La base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imponibles que obtendrá una entidad cuando recupere el importe en libros del activo. Si esos beneficios económicos no serán imponibles, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

29.10 La base fiscal de un pasivo es su importe en libros menos cualquier importe que será deducible a efectos fiscales con respecto a ese pasivo en períodos futuros. En el caso de ingresos que se reciben por adelantado, la base fiscal del pasivo resultante es su importe en libros menos cualquier importe de los ingresos que no serán gravables en períodos futuros.

29.11 Algunas partidas tienen una base fiscal pero no se reconocen como activos y pasivos en el estado de situación financiera. Por ejemplo, los costes de investigación y desarrollo se reconocen como gasto al determinar la utilidad contable en el período en el que se incurren, pero pueden no permitirse como deducción al determinar la utilidad fiscal (pérdida fiscal) hasta un período posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costes de investigación y desarrollo, que es el importe que las autoridades fiscales permitirán como deducción en períodos futuros, y el importe en libros de cero es una diferencia temporaria deducible que da lugar a un activo por impuestos diferidos.

## FEBRERO 2025

29.12 Las diferencias temporarias son diferencias entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinan comparando los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros consolidados con la base fiscal correspondiente. La base fiscal se determina por referencia a una declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones en las que se presenta dicha declaración. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determina por referencia a las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo.

29.13 Algunos ejemplos de situaciones en las que surgen diferencias temporales son:

- (a) Los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocen a sus valores razonables de acuerdo con la Sección 19 Combinaciones de negocios y fondo de comercio, pero no se realiza ningún ajuste equivalente para fines impositivos (por ejemplo, la base impositiva de un activo puede permanecer al costo para el propietario anterior). El activo o pasivo por impuestos diferidos resultante afecta el monto del fondo de comercio que una entidad reconoce.
- (b) Los activos se vuelven a medir, pero no se realiza ningún ajuste equivalente para fines impositivos. Por ejemplo, esta Norma permite o requiere que ciertos activos se vuelvan a medir a valor razonable o se revalúen (por ejemplo, la Sección 16 Propiedades de inversión y la Sección 17 Propiedades, planta y equipo).
- (do) El fondo de comercio surge en una combinación de negocios, por ejemplo, la base fiscal del fondo de comercio será nula si las autoridades fiscales no permiten la amortización o el deterioro del fondo de comercio como un gasto deducible cuando se determina la ganancia fiscal y no permiten que el costo del fondo de comercio se trate como un gasto deducible en la disposición de la subsidiaria.
- (d) la base fiscal de un activo o un pasivo en el momento del reconocimiento inicial difiere de su importe en libros inicial.
- (mi) el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas o las participaciones en acuerdos conjuntos se torna diferente de la base fiscal de la inversión o participación.

No todas estas diferencias temporarias darán lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos (véanse los párrafos 29.14 y 29.16).

### Diferencias temporarias imponibles

29.14 Se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, excepto en la medida en que el pasivo por impuesto diferido surja de:

- (a) el reconocimiento inicial del fondo de comercio; o
- (b) el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que:
  - (i) no es una combinación de negocios; y
  - (ii) en el momento de la transacción, no afecta ni al resultado contable ni al resultado fiscal (pérdida fiscal).

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Sin embargo, para las diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido de acuerdo con el párrafo 29.25.

29.15 Algunas diferencias temporarias surgen cuando los ingresos o gastos se incluyen en la utilidad contable en un período, pero se incluyen en la utilidad tributable en un período diferente. Estas diferencias temporarias suelen describirse como diferencias temporales. Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias de este tipo que son diferencias temporarias gravables y que, por tanto, dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

- (a) Los ingresos por intereses se incluyen en la utilidad contable en proporción al tiempo transcurrido, pero en algunas jurisdicciones pueden incluirse en la utilidad imponible cuando se cobra el efectivo. La base imponible de cualquier cuenta por cobrar con respecto a dichos ingresos es nula, porque los ingresos no afectan la utilidad imponible hasta que se cobra el efectivo.
- (b) La depreciación utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal puede ser diferente de la utilizada para determinar la ganancia contable. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que es el costo original del activo menos todas las deducciones con respecto a ese activo permitidas por las autoridades fiscales al determinar la ganancia fiscal del período actual y de los anteriores. Una diferencia temporaria fiscal surge, y da lugar a un pasivo por impuestos diferidos, cuando se acelera la depreciación fiscal. Si la depreciación fiscal es menos rápida que la depreciación contable, surge una diferencia temporaria deducible que da lugar a un activo por impuestos diferidos (véase el párrafo 29.16).

## Diferencias temporarias deducibles

29.16 Se reconocerá un activo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias deducibles en la medida en que sea probable que se disponga de ganancias tributables contra las cuales pueda utilizarse la diferencia temporaria deducible, a menos que el activo por impuesto diferido surja del reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que:

- (a) no es una combinación de negocios; y
- (b) en el momento de la transacción, no afecta ni al resultado contable ni al resultado fiscal (pérdida fiscal).

Sin embargo, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas y para participaciones en acuerdos conjuntos, se reconocerá un activo por impuesto diferido de acuerdo con el párrafo 29.26.

29.16A Al aplicar el párrafo 29.16, una entidad considera si la legislación fiscal restringe las fuentes de ganancias imponibles contra las cuales se puede utilizar la diferencia temporaria deducible.

FEBRERO 2025

29.17 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que resultan en activos por impuestos diferidos:

- (a) Los costos de beneficios de jubilación pueden deducirse al determinar la utilidad contable en el momento en que el empleado presta el servicio, pero se deducen al determinar la utilidad fiscal cuando la entidad paga contribuciones a un fondo o cuando paga beneficios de jubilación. Existe una diferencia temporal entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal; la base fiscal del pasivo es generalmente nula. Esa diferencia temporal deducible da lugar a un activo por impuestos diferidos porque los beneficios económicos fluirán a la entidad en forma de una deducción de las ganancias fiscales cuando se paguen las contribuciones o los beneficios de jubilación.
- (b) Ciertos activos pueden contabilizarse a valor razonable, sin que se realice un ajuste equivalente a efectos fiscales. Surge una diferencia temporal deducible si la base fiscal del activo excede su valor contable cantidad.

29.18 La reversión de las diferencias temporarias deducibles da lugar a deducciones cuando se determinan las ganancias imponibles de periodos futuros. Es probable que se disponga de ganancias imponibles contra las que se pueda utilizar una diferencia temporal deducible cuando existan suficientes diferencias temporarias imponibles relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad imponible que se espera que contrarrestar:

- (a) en el mismo período que la reversión esperada de la diferencia temporal deducible; o
- (b) en períodos en los que una pérdida fiscal derivada del activo por impuesto diferido puede trasladarse hacia atrás o hacia adelante.

En tales circunstancias, el activo por impuesto diferido se reconoce en el período en el que surgen las diferencias temporarias deducibles.

29.19 Cuando no existan suficientes diferencias temporarias imponibles relativas a la misma autoridad fiscal y al mismo sujeto pasivo, se reconocerá el activo por impuesto diferido en la medida en que:

- (a) es probable que la entidad tenga suficiente ganancia fiscal relacionada con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal en el mismo período en que se revierte la diferencia temporal deducible (o en los períodos en los que una pérdida fiscal que surge del activo por impuesto diferido puede trasladarse a ejercicios anteriores o posteriores). Al evaluar si tendrá suficiente ganancia fiscal en ejercicios futuros, una entidad:
  - (i) Compara las diferencias temporarias deducibles con las ganancias fiscales futuras que excluyen las deducciones fiscales resultantes de la reversión de esas diferencias temporarias deducibles. Esta comparación muestra en qué medida las ganancias fiscales futuras son suficientes para que la entidad deduzca los importes resultantes de la reversión de esas diferencias temporarias deducibles.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (ii) ignora los importes imponibles que surgen de diferencias temporarias deducibles que se espera que se originen en períodos futuros, porque el activo por impuesto diferido que surge de esas diferencias temporarias deducibles requerirá en sí mismo una ganancia imponible futura para ser utilizado.
  - (b) Existen oportunidades de planificación fiscal disponibles para la entidad que crearán ganancias tributables en períodos apropiados.
- 29.19A La estimación de la probable ganancia fiscal futura podría incluir la recuperación de algunos de los activos de una entidad por más de su importe en libros si hay evidencia suficiente de que es probable que la entidad lo logre.
- 29.20 Cuando una entidad tiene un historial de pérdidas recientes, la entidad considera la orientación de los párrafos 29.21 y 29.22.

### Pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados

- 29.21 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos por el arrastre de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados en la medida en que sea probable que se disponga de ganancias fiscales futuras contra las que se puedan utilizar las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados. Al evaluar la probabilidad de que se disponga de ganancias fiscales contra las que se puedan utilizar las pérdidas fiscales no utilizadas o los créditos fiscales no utilizados, una entidad considera los siguientes criterios:
- (a) si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias imponibles relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad imponible, que darán lugar a importes imponibles contra los cuales se puedan utilizar las pérdidas fiscales no utilizadas o los créditos fiscales no utilizados antes de que expiren;
  - (b) si es probable que la entidad tenga ganancias fiscales antes de que expiren las pérdidas fiscales no utilizadas o los créditos fiscales no utilizados;
  - (do) si las pérdidas fiscales no utilizadas resultan de causas identificables que es poco probable que se repitan; y
  - (d) si la entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal que crearán ganancias imponibles en el período en el que se puedan utilizar las pérdidas fiscales no utilizadas o los créditos fiscales no utilizados.

En la medida en que no sea probable que se disponga de ganancias fiscales contra las cuales se puedan utilizar las pérdidas fiscales no utilizadas o los créditos fiscales no utilizados, no se reconoce el activo por impuesto diferido.

- 29.22 La existencia de pérdidas fiscales no utilizadas constituye una prueba fehaciente de que es posible que no se disponga de ganancias fiscales futuras. En consecuencia, cuando una entidad tiene un historial de pérdidas recientes, reconoce un activo por impuestos diferidos que surge de pérdidas fiscales no utilizadas o créditos fiscales solo en la medida en que la entidad tenga suficientes diferencias temporarias imponibles o en la medida en que exista otra evidencia convincente de que se dispondrá de suficientes ganancias fiscales contra las cuales la entidad pueda utilizar las pérdidas fiscales no utilizadas o los créditos fiscales no utilizados.

FEBRERO 2025

### Reevaluación de activos por impuestos diferidos no reconocidos

- 29.23 Al final de cada período sobre el que se informa, la entidad vuelve a evaluar los activos por impuestos diferidos no reconocidos. La entidad reconoce un activo por impuestos diferidos no reconocido previamente en la medida en que sea probable que las ganancias tributables futuras permitan recuperar el activo por impuestos diferidos.

### Inversiones en filiales, sucursales y asociadas y participaciones en acuerdos conjuntos

- 29.24 Las diferencias temporarias surgen cuando el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas y las participaciones en acuerdos conjuntos (por ejemplo, en los estados financieros consolidados de la matriz, el importe en libros de una subsidiaria es el activo neto consolidado de esa subsidiaria, incluido el importe en libros de cualquier fondo de comercio relacionado) se vuelve diferente de la base fiscal (que a menudo es el costo) de la inversión o participación. Dichas diferencias pueden surgir en diversas circunstancias, por ejemplo:

- (a) la existencia de utilidades no distribuidas de filiales, sucursales, asociadas y acuerdos conjuntos;
- (b) cambios en los tipos de cambio cuando una empresa matriz y su filial tienen su sede en países diferentes; y
- (do) una reducción del importe en libros de una inversión en una asociada a su importe recuperable.

Las inversiones pueden contabilizarse de forma diferente en los estados financieros separados de la matriz en comparación con los estados financieros consolidados, en cuyo caso la diferencia temporal asociada con esa inversión también puede diferir. Por ejemplo, en los estados financieros separados de la matriz, el importe en libros de una subsidiaria dependerá de la política contable elegida en el párrafo 9.26.

- 29.25 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos, excepto en la medida en que se cumplan ambas condiciones siguientes:
- (a) la matriz, el inversor o la parte del acuerdo conjunto puede controlar el momento de la reversión de la diferencia temporal; y
  - (b) Es probable que la diferencia temporal no se revierta en el futuro previsible.

- 29.26 Una entidad reconocerá un activo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias deducibles que surjan de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas y participaciones en acuerdos conjuntos, sólo en la medida en que sea probable que:
- (a) la diferencia temporal se revertirá en el futuro previsible; y
  - (b) se dispondrá de una ganancia fiscal contra la cual se podrá utilizar la diferencia temporal.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Medición del impuesto diferido

- 29.27 Una entidad medirá un pasivo (activo) por impuestos diferidos utilizando las tasas impositivas y las leyes impositivas que se han promulgado o que están en proceso de promulgación a la fecha de presentación. Una entidad considerará que las tasas impositivas y las leyes impositivas están en proceso de promulgación cuando los pasos restantes en el proceso de promulgación no hayan afectado el resultado en el pasado y sea poco probable que lo hagan.
- 29.28 Cuando se aplican diferentes tasas impositivas a diferentes niveles de ganancia fiscal, una entidad medirá los pasivos (activos) por impuestos diferidos utilizando las tasas promedio promulgadas o sustancialmente promulgadas que espera que sean aplicables a la ganancia fiscal (pérdida fiscal) de los períodos en los que espera que se liquide el pasivo por impuestos diferidos (se realice el activo por impuestos diferidos).
- 29.29 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos se realizará reflejar 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. En consecuencia, una entidad mide los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos utilizando la tasa impositiva y la base impositiva que sean consistentes con la forma esperada de recuperación o liquidación. Por ejemplo, si la diferencia temporal surge de una partida de ingresos que se espera que sea gravable como una ganancia de capital en un período futuro, el gasto por impuestos diferidos se mide utilizando la tasa impositiva de la ganancia de capital y la base impositiva que sean consistentes con la recuperación del importe en libros a través de la venta.
- 29.30 Si un pasivo o activo por impuestos diferidos surge de un activo no depreciable medido utilizando el modelo de revaluación de la Sección 17, la medición del pasivo o activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de recuperar el importe en libros del activo no depreciable mediante la venta. Si un pasivo o activo por impuestos diferidos surge de una propiedad de inversión que se mide al valor razonable, existe una presunción refutable de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta. En consecuencia, a menos que se refute la presunción, la medición del pasivo o activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de recuperar el importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Esta presunción se refuta si la propiedad de inversión es depreciable y se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en la propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante la venta. Si se refuta la presunción, se seguirán los requisitos del párrafo 29.29.
- 29.31 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos se revisará al final de cada período sobre el que se informa. Una entidad reducirá el importe en libros de un activo por impuestos diferidos en la medida en que ya no sea probable que se disponga de suficiente ganancia fiscal para permitir que se utilice el beneficio de parte o de la totalidad de ese activo por impuestos diferidos reconocido. Cualquier reducción de este tipo se revertirá en la medida en que resulte probable que se disponga de suficiente ganancia fiscal.

## FEBRERO 2025

## Medición de impuestos corrientes y diferidos

- 29.32 Una entidad no deberá descontar activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.
- 29.33 En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias se paga a una tasa más alta o más baja si una parte o la totalidad de las ganancias o ganancias retenidas se paga como dividendo a los accionistas de la entidad. En otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser reembolsable o pagadero si una parte o la totalidad de las ganancias o ganancias retenidas se paga como dividendo a los accionistas de la entidad. En ambas circunstancias, una entidad medirá el impuesto corriente y diferido a la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas hasta que la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo. Cuando la entidad reconoce un pasivo para pagar un dividendo, reconocerá el pasivo (activo) por impuesto corriente o diferido resultante y el gasto (ingreso) por impuesto relacionado.

## Retención de impuestos sobre dividendos

- 29.34 Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, puede estar obligada a pagar una parte de los dividendos a las autoridades fiscales en nombre de los accionistas.  
Tal cantidad pagada o por pagar a las autoridades fiscales se carga al patrimonio como parte de los dividendos.

## Incertidumbre sobre los tratamientos del impuesto sobre la renta

- 29.34A Puede que no esté claro cómo se aplica la legislación fiscal a una transacción o circunstancia en particular. Un tratamiento fiscal incierto es un tratamiento fiscal cuya aceptabilidad por parte de la autoridad fiscal pertinente en virtud de la legislación fiscal es incierta.
- 29.34B Una entidad deberá determinar si considera cada tratamiento fiscal incierto por separado o junto con uno o más tratamientos fiscales inciertos adicionales basándose en qué enfoque prediga mejor la resolución de la incertidumbre.
- 29.34C Una entidad asumirá que una autoridad fiscal examinará los importes que tiene derecho a examinar y tendrá pleno conocimiento de toda la información relacionada al realizar dichos exámenes. Si una entidad concluye que:
- (a) es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento fiscal incierto, la entidad determinará la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, las pérdidas fiscales no utilizadas, los créditos fiscales no utilizados o las tasas fiscales de manera consistente con el tratamiento fiscal utilizado o que se planea utilizar en sus declaraciones de impuestos a las ganancias; o
  - (b) no es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento fiscal incierto, la entidad reflejará el efecto de la incertidumbre al determinar la ganancia fiscal relacionada (pérdida fiscal), las bases fiscales, las pérdidas fiscales no utilizadas, los créditos fiscales no utilizados o las tasas fiscales utilizando cualquiera de los siguientes métodos, dependiendo de cuál prediga mejor la resolución de la incertidumbre:
    - (i) la cantidad más probable: la cantidad única más probable en un rango de resultados posibles; o
    - (ii) el valor esperado: la suma de las cantidades ponderadas por probabilidad en un rango de resultados posibles.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 29.34D Una entidad deberá reflejar el efecto de un cambio en hechos y circunstancias relevantes, o de nueva información, sobre sus juicios o estimaciones sobre tratamientos fiscales inciertos como un cambio en una estimación contable aplicando la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores.

### Presentación

---

#### Asignación en el resultado integral y el patrimonio

- 29.35 Una entidad deberá reconocer el gasto por impuesto en el mismo componente del resultado integral total (es decir, operaciones continuas, operaciones discontinuadas u otro resultado integral) o patrimonio que la transacción u otro evento que resultó en el gasto por impuesto.

#### Distinción entre corriente y no corriente

- 29.36 Cuando una entidad presente activos corrientes y no corrientes, y pasivos corrientes y no corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera, no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activo (pasivo) corriente.

#### Compensación

- 29.37 Una entidad compensará los activos y pasivos fiscales corrientes si, y solo si, tiene un derecho legalmente exigible de compensar los importes y la entidad pretende liquidar sobre una base neta o realizar el activo y liquidar el activo.  
responsabilidad simultáneamente.
- 29.37A Una entidad compensará los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos si, y solo si:
- (a) tiene un derecho legalmente exigible de compensar los activos fiscales corrientes con los pasivos fiscales corrientes; y
  - (b) Los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se relacionan con los ingresos impuestos cobrados por la misma autoridad fiscal sobre:
    - (i) la misma entidad tributaria; o
    - (ii) diferentes sujetos pasivos que pretendan liquidar el impuesto corriente pasivos y activos sobre una base neta, o realizar los activos y liquidar los pasivos simultáneamente, en cada período futuro en el que se espera liquidar o recuperar cantidades significativas de pasivos o activos por impuestos diferidos.

### Divulgaciones

---

- 29.38 Una entidad deberá revelar información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de los resultados actuales y futuros.  
consecuencias fiscales diferidas de transacciones reconocidas y otros eventos (incluida la promulgación o promulgación sustantiva de tasas impositivas y leyes tributarias, como la legislación del Pilar Dos).

## FEBRERO 2025

- 29.39 Una entidad deberá revelar por separado los principales componentes del gasto por impuestos (ingresos). Dichos componentes del gasto (ingreso) fiscal pueden incluir:
- (a) gasto (ingreso) por impuesto corriente;
  - (b) cualquier ajuste reconocido en el período por el impuesto corriente del ejercicio anterior períodos;
  - (do) el importe del gasto (ingreso) por impuesto diferido relacionado con el origen y reversión de diferencias temporarias;
  - (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con los cambios en los impuestos tasas o la imposición de nuevos impuestos;
  - (mi) el importe del beneficio que surge de un impuesto no reconocido previamente pérdida, crédito fiscal o diferencia temporaria de un período anterior que se utiliza para reducir el gasto fiscal;
  - (F) ajustes al gasto (ingreso) por impuesto diferido que surgen de un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas;
  - (gasto) gasto (ingreso) por impuesto diferido que surge de la reducción o reversión de una rebaja previa, de un activo por impuesto diferido de acuerdo con párrafo 29.31; y
  - (o) el importe del gasto (ingreso) fiscal relacionado con esos cambios en políticas contables y errores que se incluyen en el resultado del ejercicio de conformidad con la Sección 10, porque no pueden contabilizarse retrospectivamente.
- 29.40 Una entidad deberá revelar por separado lo siguiente:
- (a) el impuesto corriente y diferido agregado relativo a los artículos que son reconocidos como partidas de otro resultado integral.
  - (b) el impuesto corriente y diferido agregado relativo a los artículos que son cargados o acreditados directamente al patrimonio.
  - (do) una explicación de cualquier diferencia significativa entre el gasto fiscal (ingreso) y el beneficio contable multiplicado por la tasa impositiva aplicable. Por ejemplo, tales diferencias pueden surgir de transacciones tales como: ingresos que están exentos de impuestos o gastos que no lo están deducible en la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal).
  - (d) una explicación de los cambios en las tasas impositivas aplicables en comparación con el período del informe anterior.
  - (mi) para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de impuesto no utilizado Pérdidas y créditos fiscales:
    - (i) el importe de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos en el final del período del informe; y
    - (ii) un análisis del cambio en los pasivos por impuestos diferidos y diferidos activos fiscales durante el período.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

(F) el importe (y la fecha de vencimiento, si la hubiera) de las diferencias temporarias deducibles, las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados para los cuales no se reconoce ningún activo por impuestos diferidos en el estado de situación financiera.

(gratuito) en las circunstancias descritas en el párrafo 29.33, una explicación de la naturaleza de las posibles consecuencias fiscales que resultarían del pago de dividendos a sus accionistas.

29.41 [Eliminado]

Reforma fiscal internacional: normas modelo del segundo pilar

29.42 Una entidad dentro del alcance de la legislación del Pilar Dos deberá revelar que ha aplicado la excepción al reconocimiento y revelación de información sobre activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Pilar Dos (véase el párrafo 29.3A).

29.43 Una entidad deberá revelar por separado su gasto (ingreso) fiscal corriente relacionado con los impuestos a las ganancias del Pilar Dos.

FEBRERO 2025

## Artículo 30 Traducción de moneda extranjera

### Alcance de esta sección

---

- 30.1 Una entidad puede realizar actividades en el extranjero de dos maneras. Puede tener transacciones en moneda extranjera o puede tener operaciones en el extranjero. Además, una entidad puede presentar sus estados financieros en moneda extranjera. Esta sección prescribe cómo incluir transacciones en moneda extranjera y operaciones en el extranjero en los estados financieros de una entidad y cómo convertir los estados financieros a una moneda de presentación. La contabilización de los instrumentos financieros que derivan su valor del cambio en un tipo de cambio específico (por ejemplo, contratos de cambio a término en moneda extranjera) y la contabilidad de cobertura de partidas en moneda extranjera se tratan en la Parte II de la Sección 11 Instrumentos Financieros.

### Moneda funcional

---

- 30.2 Cada entidad deberá identificar su moneda funcional. La moneda funcional de una entidad es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.
- 30.3 El entorno económico principal en el que opera una entidad es normalmente aquel en el que principalmente genera y gasta efectivo. En consecuencia, los siguientes son los factores más importantes que una entidad considera al determinar su moneda funcional:
- (a) La moneda:
    - (i) que influye principalmente en los precios de venta de bienes y servicios (a menudo será la moneda en la que se denominan y liquidan los precios de venta de sus bienes y servicios); y
    - (ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinan principalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.
  - (b) la moneda que influye principalmente en los costos laborales, materiales y otros costos de provisión de bienes o servicios (esta será a menudo la moneda en la que se denominan y liquidan dichos costos).
- 30.4 Los siguientes factores también pueden proporcionar evidencia del funcionamiento de una entidad: divisa:
- (a) la moneda en la que se generan los fondos provenientes de las actividades de financiación (emisión de instrumentos de deuda y de capital ); y
  - (b) la moneda en la que normalmente se retienen los ingresos procedentes de las actividades operativas.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 30.5 Los siguientes factores adicionales se consideran para determinar la moneda funcional de una operación extranjera, y si su moneda funcional es la misma que la de la entidad informante (la entidad informante, en este contexto, es la entidad que tiene la operación extranjera como su subsidiaria, sucursal, asociada o acuerdo conjunto):
- (a) Si las actividades de la operación extranjera se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de realizarse con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo de lo primero es cuando la operación extranjera solo vende bienes importados de la entidad que informa y le remite los ingresos. Un ejemplo de lo segundo es cuando la operación acumula efectivo y otros elementos monetarios, incurre en gastos, genera ingresos y contrata préstamos, todo ello sustancialmente en su moneda local.
  - (b) si las transacciones con la entidad informante representan una proporción alta o baja de las actividades de la operación extranjera.
  - (do) si los flujos de efectivo de las actividades de la operación extranjera afectan directamente los flujos de efectivo de la entidad que informa y están fácilmente disponibles para su remisión a ésta.
  - (d) si los flujos de efectivo de las actividades de la operación extranjera son suficientes para atender las obligaciones de deuda existentes y normalmente esperadas sin que la entidad informante disponga de fondos.

### Estimación del tipo de cambio al contado cuando una moneda no es intercambiable (párrafos 30A.12–30A.18)

---

- 30,5 A Si, en una fecha de medición, una moneda no es convertible a otra moneda (como se describe en los párrafos 30A.2 a 30A.11), una entidad estimará el tipo de cambio al contado en esa fecha. El objetivo de una entidad al estimar el tipo de cambio al contado es reflejar el tipo al que se llevaría a cabo una transacción de cambio ordenada en la fecha de medición entre participantes del mercado en las condiciones económicas prevalecientes.

### Informe de transacciones en moneda extranjera en la moneda funcional

---

#### Reconocimiento inicial

- 30.6 Una transacción en moneda extranjera es una transacción que está denominada o requiere liquidación en una moneda extranjera, incluidas las transacciones que surgen cuando una entidad:
- (a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio esté denominado en moneda extranjera;
  - (b) toma prestados o presta fondos cuando los importes a pagar o a recibir están denominados en moneda extranjera; o
  - (do) de otra manera adquiere o dispone de activos, o incurre o liquida pasivos, denominados en moneda extranjera.

FEBRERO 2025

- 30.7 Una entidad deberá registrar una transacción en moneda extranjera, en el momento del reconocimiento inicial en la moneda funcional, aplicando al importe en moneda extranjera el tipo de cambio al contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.
- 30.8 La fecha de una transacción es la fecha en la que la transacción cumple por primera vez los requisitos para su reconocimiento de acuerdo con esta Norma. Por razones prácticas, a menudo se utiliza un tipo de cambio que se aproxima al tipo de cambio real en la fecha de la transacción; por ejemplo, se podría utilizar un tipo de cambio promedio para una semana o un mes para todas las transacciones en cada moneda extranjera que ocurran durante ese período. Sin embargo, si los tipos de cambio fluctúan significativamente, el uso del tipo de cambio promedio para un período es inadecuado.
- 30.8 A Cuando una entidad paga o recibe una contraprestación por adelantado en moneda extranjera, reconoce un activo no monetario o un pasivo no monetario. El tipo de cambio que se utilizará en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado (o parte del mismo) es el tipo de cambio vigente en la fecha en la que la entidad reconoció inicialmente el activo no monetario o el pasivo no monetario que surge del pago o cobro de la contraprestación anticipada. Si existen múltiples pagos o cobros por adelantado, la entidad determinará una fecha de la transacción para cada pago o cobro de la contraprestación anticipada.
- Presentación de informes al final de los períodos de presentación de informes posteriores
- 30.9 Al final de cada período sobre el que se informa, una entidad deberá:
- (a) traducir partidas monetarias en moneda extranjera utilizando el tipo de cambio de cierre;
  - (b) traducir partidas no monetarias que se miden en términos de costo histórico en una moneda extranjera utilizando el tipo de cambio a la fecha de la transacción; y
  - (do) traducir partidas no monetarias que se miden a valor razonable en una moneda extranjera utilizando los tipos de cambio a la fecha en que se determinó el valor razonable.
- 30.10 Una entidad reconocerá, en el resultado del período en que surjan, las diferencias de cambio que surjan de la liquidación de partidas monetarias o de la conversión de partidas monetarias a tipos de cambio diferentes de aquellos a los que se convirtieron en el reconocimiento inicial durante el período o en períodos anteriores, excepto por lo descrito en el párrafo 30.13.
- 30.11 Cuando otra sección de esta Norma requiera que una ganancia o pérdida sobre una partida no monetaria se reconozca en otro resultado integral, una entidad reconocerá cualquier componente de cambio de esa ganancia o pérdida en otro resultado integral. Por el contrario, cuando una ganancia o pérdida sobre una partida no monetaria se reconoce en resultados, una entidad reconocerá cualquier componente de cambio de esa ganancia o pérdida en resultados.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

**Inversión neta en una operación extranjera**

---

- 30.12 Una entidad puede tener una partida monetaria por cobrar o por pagar a un negocio en el extranjero. Una partida para la cual no se planea ni es probable que ocurra una liquidación en el futuro previsible es, en esencia, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero, y se contabiliza de acuerdo con el párrafo 30.13. Dichas partidas monetarias pueden incluir cuentas por cobrar o préstamos a largo plazo. No incluyen cuentas por cobrar o por pagar comerciales.
- 30.13 Las diferencias de cambio que surjan de una partida monetaria que forme parte de la inversión neta de una entidad que informa en un negocio en el extranjero se reconocerán en resultados en los estados financieros separados de la entidad que informa o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según corresponda. En los estados financieros que incluyan el negocio en el extranjero y la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados cuando el negocio en el extranjero sea una subsidiaria), dichas diferencias de cambio se reconocerán en otros resultados integrales y se informarán como un componente del patrimonio. No se reconocerán en resultados en el momento de la disposición de la inversión neta.

**Cambio de moneda funcional**

---

- 30.14 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de una entidad, ésta deberá aplicar los procedimientos de conversión aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva a partir de la fecha del cambio.
- 30.15 Como se señala en los párrafos 30.2 a 30.5, la moneda funcional de una entidad refleja las transacciones, eventos y condiciones subyacentes que son relevantes para la entidad. En consecuencia, una vez que se determina la moneda funcional, se puede cambiar solo si hay un cambio en esas transacciones, eventos y condiciones subyacentes. Por ejemplo, un cambio en la moneda que influye principalmente en los precios de venta de bienes y servicios puede dar lugar a un cambio en la moneda funcional de una entidad.
- 30.16 El efecto de un cambio en la moneda funcional se contabiliza de forma prospectiva. En otras palabras, una entidad convierte todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando el tipo de cambio vigente en la fecha del cambio. Los importes convertidos resultantes para partidas no monetarias se tratan como su costo histórico.

**Uso de una moneda de presentación distinta a la moneda funcional**

---

**Traducción a la moneda de presentación**

- 30.17 Una entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta deberá convertir sus partidas de ingresos y gastos y su situación financiera a la moneda de presentación. Por ejemplo, cuando un grupo contiene entidades individuales con diferentes monedas funcionales, las partidas de ingresos y gastos y la situación financiera de cada entidad se expresan en una moneda común, de modo que se puedan presentar estados financieros consolidados.

## FEBRERO 2025

- 30.18 Una entidad cuya moneda funcional no sea la moneda de una economía hiperinflacionaria deberá convertir sus resultados y posición financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:
- (a) los activos y pasivos de cada estado de situación financiera presentado (es decir, incluidos los comparativos) se convertirán al tipo de cambio de cierre a la fecha de ese estado de situación financiera;
  - (b) Los ingresos y gastos de cada estado de resultados integrales (es decir, incluidos los comparativos) se convertirán a los tipos de cambio vigentes en las fechas de las transacciones; y
  - (do) Todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral y se informarán como un componente del patrimonio. No se reclasificarán posteriormente a resultados.

30.19 Por razones prácticas, una entidad puede utilizar un tipo de cambio que se aproxime a los tipos de cambio vigentes en las fechas de las transacciones, por ejemplo, un tipo de cambio promedio del período, para traducir las partidas de ingresos y gastos. Sin embargo, si los tipos de cambio fluctúan significativamente, el uso del tipo de cambio promedio de un período es inadecuado.

30.20 Las diferencias de cambio a que se refiere el apartado 30.18(c) resultan de:

- (a) traducir los ingresos y gastos a los tipos de cambio vigentes en las fechas de las transacciones y los activos y pasivos al tipo de cambio de cierre; y
- (b) traducir los activos netos de apertura a un tipo de cierre que difiere del tipo de cierre anterior.

Cuando las diferencias de cambio se relacionan con una operación extranjera que está consolidada pero no es de propiedad total, las diferencias de cambio acumuladas que surgen de la conversión y son atribuibles a la participación no controladora se asignan y se reconocen como parte de la participación no controladora en el estado de situación financiera consolidado.

30.21 Una entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria deberá convertir sus resultados y posición financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los procedimientos especificados en la Sección 31 Hiperinflación.

### Traducción de una operación extranjera a la moneda de presentación del inversor

30.22 Al incorporar los activos, pasivos, ingresos y gastos de una operación extranjera con los de la entidad que informa, la entidad deberá seguir los procedimientos normales de consolidación, tales como la eliminación de saldos intragrupo y transacciones intragrupo de una subsidiaria (ver Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados) y los procedimientos de conversión establecidos en los párrafos 30.17 a 30.21. Sin embargo, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea de corto o largo plazo, no puede eliminarse contra el pasivo (o activo) intragrupo correspondiente sin mostrar los resultados de las fluctuaciones monetarias en los estados financieros consolidados. Esto se debe a que la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

otra y expone a la entidad que informa a una ganancia o pérdida por fluctuaciones cambiarias. En consecuencia, en los estados financieros consolidados, la entidad que informa continúa reconociendo dicha diferencia de cambio en resultados o, si surge de las circunstancias descritas en el párrafo 30.13, la entidad la reconocerá como otro resultado integral.

- 30.23 Cualquier fondo de comercio que surja de la adquisición de una operación extranjera y cualquier ajuste al valor razonable de los importes en libros de los activos y pasivos que surja de la adquisición de esa operación extranjera se considerarán activos y pasivos de la operación extranjera. Por lo tanto, se expresarán en la moneda funcional de la operación extranjera y se convertirán al tipo de cambio de cierre de acuerdo con el párrafo 30.18.

## Divulgaciones

- 
- 30.24 En los párrafos 30.26 y 30.27, las referencias a la «moneda funcional» se aplican, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la matriz.
- 30.25 Una entidad deberá revelar lo siguiente:
- (a) el importe de las diferencias de cambio reconocidas en resultados durante el período, excepto las que surjan de instrumentos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la Sección 11 Instrumentos financieros; y
  - (b) el importe de las diferencias de cambio que surgen durante el período y se clasifican en un componente separado del patrimonio al final del período.
- 30.26 La entidad deberá revelar la moneda en la que se presentan los estados financieros. Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, la entidad deberá indicar este hecho y revelar la moneda funcional y la razón para utilizar una moneda de presentación diferente.
- 30.27 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de la entidad que informa o de una operación extranjera significativa, la entidad deberá revelar ese hecho y la razón del cambio en la moneda funcional.
- 30.28 Cuando una entidad estima un tipo de cambio al contado porque una moneda no es convertible a otra moneda (véase el párrafo 30.5A), la entidad deberá revelar:
- (a) la moneda y una descripción de las restricciones que resultan en que esa moneda no sea convertible a la otra moneda;
  - (b) una descripción de las transacciones afectadas;
  - (c) el importe en libros de los activos y pasivos afectados;
  - (d) los tipos de cambio al contado utilizados y si esos tipos son:
    - (i) tipos de cambio observables sin ajuste (véanse los párrafos 30A.13 a 30A.17); o
    - (ii) tipos de cambio al contado estimados utilizando otra técnica de estimación (véase el párrafo 30A.18); y

FEBRERO 2025

(mi) información sobre el proceso de estimación, incluidos los datos cualitativos y información cuantitativa sobre los insumos y supuestos utilizados.

30.29

Cuando la moneda funcional de una operación extranjera no es convertible a una moneda de presentación de la entidad o la moneda de presentación no es convertible a la moneda funcional de una operación extranjera, una entidad deberá revelar:

- (a) el nombre de la operación extranjera;
- (b) si la operación extranjera es una entidad subsidiaria y controlada conjuntamente, asociado o sucursal;
- (do) el lugar principal del negocio de la operación extranjera;
- (d) información financiera resumida sobre la operación en el extranjero; y
- (mi) la naturaleza y los términos de cualquier acuerdo contractual que pudiera exigir a la entidad que proporcione apoyo financiero a la operación extranjera, incluyendo eventos o circunstancias que podrían exponer a la entidad a una pérdida.

## Apéndice a la Sección 30

### Guía de aplicación

Este apéndice es parte integral de la Sección 30.

#### Intercambiabilidad

---

30A.1 El propósito de esta guía de aplicación es ayudar a las entidades a evaluar si una moneda es intercambiable (véanse los párrafos 30A.2 a 30A.11) y estimar el tipo de cambio al contado cuando una moneda no es intercambiable (véanse los párrafos 30A.12 a 30A.18).

#### Paso 1: Evaluar si una moneda es intercambiable

30A.2 Una moneda es convertible a otra moneda cuando una entidad puede obtener la otra moneda dentro de un plazo que permita una demora administrativa normal y a través de un mercado o mecanismo cambiario en el que una transacción cambiaria crearía derechos y obligaciones exigibles. Una entidad evalúa si una moneda es convertible a otra moneda:

- (a) en una fecha de medición; y
- (b) para un propósito específico.

30A.3 Si una entidad no puede obtener más que una cantidad insignificante de la otra moneda en la fecha de medición para el propósito especificado, la moneda no es convertible a la otra moneda.

30A.4 Una entidad podría determinar que una moneda no es intercambiable por otra moneda, aun cuando esa otra moneda pueda ser intercambiable en la otra dirección. Por ejemplo, una entidad podría determinar que la moneda PC no es intercambiable por la moneda LC, aun cuando la moneda LC sea intercambiable por la moneda PC.

#### Periodo de tiempo

30A.5 El tipo de cambio al contado es el tipo de cambio para entrega inmediata. Sin embargo, una transacción de cambio puede no siempre completarse instantáneamente debido a requisitos legales o reglamentarios, o por razones prácticas como los días festivos. Una demora administrativa normal en la obtención de la otra moneda no impide que una moneda sea convertible a esa otra moneda.  
Lo que constituye un retraso administrativo normal depende de los hechos y circunstancias que rodean la transacción de intercambio.

#### Capacidad de obtener la otra moneda

30A.6 Al evaluar si una moneda es convertible a otra moneda, una entidad considerará su capacidad para obtener la otra moneda (directa o indirectamente), en lugar de su intención o decisión de hacerlo. Por ejemplo, sujeto a los demás requerimientos de los párrafos 30A.2 a 30A.11, independientemente de si la entidad pretende o decide obtener la moneda PC, la moneda LC es convertible a la moneda PC si la entidad puede (directamente) cambiarla.

## FEBRERO 2025

LC por PC, o (indirectamente) cambiar LC por otra moneda (FC) y luego cambiar FC por PC.

### Mercados o mecanismos de intercambio

30A.7 Al evaluar si una moneda es convertible a otra moneda, una entidad considerará únicamente los mercados o mecanismos cambiarios en los que una transacción de cambio de la moneda por la otra moneda crearía derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad es una cuestión de derecho. El que una transacción de cambio en un mercado o mecanismo cambiario cree derechos y obligaciones exigibles depende de los hechos y circunstancias que rodean la transacción de cambio.

### Finalidad de la obtención de la otra moneda

30A.8 Los tipos de cambio pueden variar según el uso que se dé a la moneda. Por ejemplo, las autoridades competentes de una jurisdicción pueden fijar un tipo de cambio preferencial para las importaciones de bienes específicos y un tipo de cambio "penalizador" para los pagos de dividendos a otras jurisdicciones.

30A.9 En consecuencia, la posibilidad de canjear una moneda por otra podría depender del propósito para el cual una entidad obtiene (o hipotéticamente podría necesitar obtener) la otra moneda. Al evaluar la posibilidad de canje, una entidad asumirá que su propósito al obtener la otra moneda es:

- (a) realizar o liquidar transacciones, activos o pasivos individuales en moneda extranjera cuando la entidad informa las transacciones en moneda extranjera en su moneda funcional (véanse los párrafos 30.6 a 30.11 y 30.14 a 30.16).
- (b) para realizar o liquidar sus activos netos o pasivos netos cuando la entidad utiliza una moneda de presentación distinta de su moneda funcional (véanse los párrafos 30.17 a 30.21). Los activos netos de la entidad podrían realizarse, por ejemplo, mediante el pago de dividendos a sus accionistas o la enajenación de la inversión en la entidad por parte de sus accionistas.
- (do) realizar o liquidar su inversión neta en el negocio en el extranjero cuando la entidad convierte los resultados y la posición financiera de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación (véanse los párrafos 30.22 a 30.23).  
La inversión neta de la entidad en una operación extranjera podría realizarse, por ejemplo, mediante la recepción de dividendos de la operación extranjera o la enajenación de la inversión en la operación extranjera.

30A.10 Una entidad deberá evaluar si una moneda es convertible a otra moneda por separado para cada propósito especificado en el párrafo 30A.9.

### Capacidad de obtener solo cantidades limitadas de la otra moneda

30A.11 Una moneda no es convertible a otra moneda en la fecha de medición si, para un propósito especificado en el párrafo 30A.9, una entidad no puede obtener más que una cantidad insignificante de la otra moneda. Por ejemplo, una entidad con una moneda funcional ML tiene pasivos denominados en moneda ME. La entidad evalúa si el importe total de ME que puede obtener para el propósito de liquidar esos pasivos no es más que una cantidad insignificante.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

en comparación con el importe agregado (la suma) de sus saldos de pasivos denominados en ME.

**Paso 2: Estimación del tipo de cambio al contado cuando una moneda no es intercambiable (párrafo 30.5A)**

30A.12 Esta Norma no especifica cómo una entidad estima el tipo de cambio al contado cuando una moneda no es convertible. Al estimar el tipo de cambio al contado para cumplir el objetivo del párrafo 30.5A, una entidad puede utilizar:

- (a) un tipo de cambio observable sin ajuste (véanse los párrafos 30A.13 a 30A.17); o
- (b) otra técnica de estimación (véase el párrafo 30A.18).

**Utilizando un tipo de cambio observable sin ajuste**

30A.13 Algunos ejemplos de un tipo de cambio observable no ajustado incluyen:

- (a) un tipo de cambio al contado para un propósito distinto de aquel para el cual una entidad evalúa la intercambiabilidad (véanse los párrafos 30A.14 y 30A.15); y
- (b) el primer tipo de cambio al cual una entidad puede obtener la otra moneda para el propósito específico después de que se restablezca la intercambiabilidad de la moneda (el primer tipo de cambio posterior) (véanse los párrafos 30A.16–30A.17).

**Utilizar un tipo de cambio observable para otro propósito**

30A.14 Una moneda que no es intercambiable por otra moneda para un propósito puede ser intercambiable por esa moneda para otro propósito. Por ejemplo, una entidad puede ser capaz de obtener una moneda para importar bienes específicos pero no para pagar dividendos. En tales situaciones, la entidad puede concluir que un tipo de cambio observable para otro propósito cumple el objetivo descrito en el párrafo 30.5A.

30A.15 Un tipo de cambio observable para otro propósito podría no reflejar las condiciones económicas prevalentes cuando, por ejemplo:

- (a) la tasa incluye un "incentivo" o "penalización" establecido para alentar o disuadir a las entidades de obtener la otra moneda para fines particulares;
- (b) una entidad puede obtener la otra moneda sólo para fines limitados (por ejemplo, para importar suministros de emergencia);
- (do) la tasa se fija mediante intervenciones periódicas de las autoridades competentes; o
- (d) La tasa no cambia a lo largo del tiempo en lugar de actualizarse diariamente (o con mayor frecuencia).

FEBRERO 2025

Utilizando el primer tipo de cambio subsiguiente

30A.16 Una moneda que no sea convertible a otra moneda en la fecha de medición para un propósito específico podría posteriormente volverse convertible a esa moneda para ese propósito. En tales situaciones, una entidad podría concluir que el primer tipo de cambio posterior cumple el objetivo descrito en el párrafo 30.5A.

30A.17 El primer tipo de cambio posterior podría no reflejar las condiciones económicas prevaletientes cuando, por ejemplo:

- (a) la fecha en la que se restablece la intercambiabilidad es muy posterior a la fecha de medición; o
- (b) Una economía está sujeta a hiperinflación o alta inflación y los precios a menudo cambian rápidamente, quizás varias veces al día.

Utilizando otra técnica de estimación

30A.18 A una entidad que utilice otra técnica de estimación se le permite utilizar cualquier tipo de cambio observable, incluidos los tipos de cambio de transacciones en mercados o mecanismos de cambio que no crean derechos y obligaciones exigibles, y ajustar ese tipo, según sea necesario, para cumplir el objetivo descrito en el párrafo 30.5A.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Artículo 31 Hiperinflación

### Alcance de esta sección

---

- 31.1 Esta sección se aplica a una entidad cuya moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria. Requiere que dicha entidad prepare estados financieros que hayan sido ajustados para tener en cuenta los efectos de la hiperinflación.

### Economía hiperinflacionaria

---

- 31.2 Esta sección no establece una tasa absoluta a partir de la cual una economía se considera hiperinflacionaria. Una entidad deberá realizar ese juicio considerando toda la información disponible, incluidos, entre otros, los siguientes posibles indicadores de hiperinflación:
- (a) La población en general prefiere mantener su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. Las cantidades de moneda local que posee se invierten inmediatamente para mantener el poder adquisitivo.
  - (b) La población en general considera las cantidades monetarias no en términos de la moneda local sino en términos de una moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden cotizarse en esa moneda.
  - (do) Las ventas y compras a crédito se efectúan a precios que compensan la pérdida esperada de poder adquisitivo durante el período del crédito, incluso si éste es corto.
  - (d) Los tipos de interés, los salarios y los precios están vinculados a un índice de precios.
  - (mi) La tasa de inflación acumulada a lo largo de tres años se acerca o supera el 100 por ciento.

### Unidad de medida en los estados financieros

---

- 31.3 Todos los importes de los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria se expresarán en la unidad de medida corriente al final del período sobre el que se informa. La información comparativa del período anterior requerida por el párrafo 3.14, y cualquier información presentada respecto de períodos anteriores, también se expresarán en la unidad de medida corriente a la fecha del informe.
- 31.4 La reexpresión de los estados financieros de conformidad con esta sección requiere el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general. En la mayoría de las economías existe un índice general de precios reconocido, normalmente elaborado por el gobierno, que las entidades seguirán.

FEBRERO 2025

## Procedimientos para reexpresar estados financieros de costo histórico

---

### Estado de situación financiera

- 31.5 Los importes del estado de situación financiera que no se expresen en términos de la unidad de medida corriente al final del período sobre el que se informa se reexpresan aplicando un índice general de precios.
- 31.6 Las partidas monetarias no se reexpresan porque se expresan en términos de la unidad de medida corriente al final del período sobre el que se informa. Las partidas monetarias son dinero en efectivo y partidas a recibir o pagar en dinero.
- 31.7 Los activos y pasivos vinculados por acuerdo a cambios en los precios, tales como bonos y préstamos indexados, se ajustan de acuerdo con el acuerdo y se presentan a este importe ajustado en el estado de situación financiera reexpresado.
- 31.8 Todos los demás activos y pasivos son no monetarios:
- (a) Algunas partidas no monetarias se contabilizan por sus importes actuales al final del período sobre el que se informa, como el valor neto realizable y el valor razonable, por lo que no se reexpresan. Todos los demás activos y pasivos no monetarios se reexpresan.
  - (b) La mayoría de las partidas no monetarias se registran al costo o al costo menos la depreciación, por lo que se expresan a los montos vigentes en la fecha de adquisición. El costo actualizado, o el costo menos la depreciación, de cada partida se determina aplicando a su costo histórico y a su depreciación acumulada la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta el final del período sobre el que se informa.
  - (ba) algunas partidas no monetarias se contabilizan por sus importes corrientes en fechas distintas a la de adquisición o la fecha de presentación, por ejemplo, propiedades, planta y equipo que se han revaluado en alguna fecha anterior. En estos casos, los importes en libros se reexpresan a partir de la fecha de la revaluación.
  - (do) El importe reexpresado de una partida no monetaria se reduce, de conformidad con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos, cuando excede su valor recuperable cantidad.
- 31.9 Al comienzo del primer período de aplicación de esta sección, los componentes del patrimonio neto, excepto las utilidades retenidas y cualquier superávit por revaluación, se reexpresan aplicando un índice general de precios a partir de las fechas en que los componentes fueron aportados o de otra manera surgieron. Cualquier superávit por revaluación que haya surgido en períodos anteriores se elimina. Las utilidades retenidas reexpresadas se derivan de todos los demás montos en el estado de situación financiera reexpresado.
- 31.10 Al final del primer período y en los períodos subsiguientes, todos los componentes del capital contable se reexpresan aplicando un índice general de precios a partir del inicio del período o de la fecha de aportación, si es posterior. Los cambios en el capital contable para el período se revelan de acuerdo con la Sección 6 Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Retenidas.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

### Estado de resultados integral y estado de resultados

- 31.11 Todas las partidas del estado de resultados integrales (y del estado de resultados, si se presenta) se expresarán en términos de la unidad de medida corriente al final del período sobre el que se informa. En consecuencia, todos los importes deben reexpresarse aplicando el cambio en el índice general de precios desde las fechas en que las partidas de ingresos y gastos se reconocieron inicialmente en los estados financieros. Si la inflación general es aproximadamente uniforme a lo largo del período, y las partidas de ingresos y gastos surgieron de manera aproximadamente uniforme a lo largo del período, puede ser adecuada una tasa promedio de inflación.

### Estado de flujo de efectivo

- 31.12 Una entidad deberá expresar todas las partidas del estado de flujos de efectivo en términos de la unidad de medida corriente al final del período sobre el que se informa.

### Ganancia o pérdida en la posición monetaria neta

- 31.13 En un período de inflación, una entidad que mantiene un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios pierde poder adquisitivo, y una entidad con un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios gana poder adquisitivo, en la medida en que los activos y pasivos no estén vinculados a un nivel de precios. Una entidad incluirá en el resultado del período la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta. Una entidad compensará el ajuste a aquellos activos y pasivos vinculados por un acuerdo a los cambios en los precios realizado de acuerdo con el párrafo 31.7 contra la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta.

### Las economías están dejando de ser hiperinflacionarias

- 31.14 Cuando una economía deja de ser hiperinflacionaria y una entidad discontinúa la preparación y presentación de estados financieros preparados de conformidad con esta sección, deberá tratar los importes expresados en la moneda de presentación al final del período de presentación del informe anterior como base para los importes en libros en sus estados financieros posteriores.

### Divulgaciones

---

- 31.15 Una entidad a la que se aplique esta sección deberá revelar lo siguiente:
- (a) el hecho de que los estados financieros y otros datos de períodos anteriores se han reformulado para tener en cuenta los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional;
  - (b) la identidad y el nivel del índice de precios en la fecha de presentación de informes y los cambios durante el período de presentación de informes actual y el período de presentación de informes anterior; y
  - (do) cantidad de ganancia o pérdida en partidas monetarias.

FEBRERO 2025

## Artículo 32

### Eventos posteriores al final del período del informe

#### Alcance de esta sección

---

- 32.1 Esta sección define los eventos que ocurren después del final del período sobre el que se informa y establece principios para reconocer, medir y revelar esos eventos.

#### Acontecimientos posteriores al final del período del informe definido

---

- 32.2 Los hechos posteriores al cierre del período sobre el que se informa son aquellos hechos, favorables o desfavorables, que ocurren entre el cierre del período sobre el que se informa y la fecha en que se autoriza la emisión de los estados financieros. Existen dos tipos de hechos: eventos:
- (a) aquellos que proporcionan evidencia de condiciones que existían al final del período sobre el que se informa (eventos de ajuste posteriores al final del período sobre el que se informa); y
  - (b) aquellos que son indicativos de condiciones que surgieron después del final de la período sobre el que se informa (eventos no ajustados posteriores al final del período sobre el que se informa).
- 32.3 Los eventos posteriores al final del período sobre el que se informa incluyen todos los eventos hasta la fecha en que se autoriza la emisión de los estados financieros, incluso si esos eventos ocurren después del anuncio público de las ganancias o pérdidas u otra información financiera seleccionada.

#### Reconocimiento y medición

---

##### Ajuste de eventos posteriores al final del período del informe

- 32.4 Una entidad deberá ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros, incluida la información relacionada, para reflejar los eventos de ajuste ocurridos después del final del período sobre el que se informa.
- 32.5 Los siguientes son ejemplos de eventos de ajuste posteriores al final del período sobre el que se informa que requieren que una entidad ajuste los importes reconocidos en sus estados financieros o que reconozca partidas que no se reconocieron previamente:
- (a) la resolución, después del cierre del período sobre el que se informa, de un proceso judicial que confirma que la entidad tenía una obligación presente al final del período sobre el que se informa. La entidad ajusta cualquier provisión previamente reconocida relacionada con este proceso judicial de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias o reconoce una nueva provisión. La entidad no se limita a revelar un pasivo contingente. En cambio, la resolución proporciona evidencia adicional que debe considerarse para determinar la provisión que debe reconocerse al final del período sobre el que se informa de acuerdo con la Sección 21.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (b) la recepción de información después del final del período sobre el que se informa que indica que un activo se deterioró al final del período sobre el que se informa o que es necesario ajustar el importe de una pérdida por deterioro previamente reconocida para ese activo. Por ejemplo:
  - (i) la quiebra de un cliente que ocurre después del final del período sobre el que se informa generalmente confirma que existía una pérdida al final del período sobre el que se informa en una cuenta por cobrar comercial y que la entidad necesita ajustar el importe en libros de la cuenta por cobrar comercial; y
  - (ii) La venta de inventarios después del final del período sobre el que se informa puede proporcionar evidencia sobre su precio de venta al final del período sobre el que se informa a los efectos de evaluar el deterioro en esa fecha.
- (do) la determinación, después del final del período sobre el que se informa, del costo de los activos adquiridos, o del producto de los activos vendidos, antes del final del período sobre el que se informa.
- (d) la determinación, después del final del período sobre el que se informa, del monto de los pagos de participación en las utilidades o de bonificaciones, si la entidad tenía una obligación legal o constructiva al final del período sobre el que se informa de realizar dichos pagos como resultado de eventos anteriores a esa fecha (ver Sección 28 Beneficios a los empleados).
- (mi) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros son incorrectos.

### Eventos no ajustables ocurridos después del final del período sobre el que se informa

- 32.6 Una entidad no deberá ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar eventos que no implican ajustes después del final del período sobre el que se informa.
- 32.7 Algunos ejemplos de eventos no ajustables ocurridos después del final del período sobre el que se informa incluyen:
  - (a) una disminución en el valor de mercado de las inversiones entre finales de  
El valor de mercado de las inversiones se determina en función de la fecha de cierre del ejercicio y de la fecha en que se autoriza la emisión de los estados financieros. La disminución del valor de mercado normalmente no se relaciona con la condición de las inversiones al final del ejercicio, sino que refleja circunstancias que han surgido posteriormente.  
En consecuencia, la entidad no ajusta los importes reconocidos en sus estados financieros por las inversiones. De manera similar, la entidad no actualiza los importes revelados por las inversiones al final del período sobre el que se informa, aunque puede necesitar proporcionar información adicional de acuerdo con el párrafo 32.10.
  - (b) una cantidad que se vuelve exigible como resultado de una situación favorable  
Sentencia o acuerdo judicial posterior a la fecha de presentación pero antes de que se autorice la emisión de los estados financieros. Esto sería un activo contingente en la fecha de presentación (véase el párrafo 21.13) y la revelación puede ser requerida por el párrafo 21.16.  
Sin embargo, el acuerdo

## FEBRERO 2025

sobre el monto de los daños por una sentencia dictada antes la fecha del informe, pero no se reconoció previamente porque El importe no pudo ser medido de manera confiable, puede constituir un ajuste. evento.

### Dividendos

- 32.8 Si una entidad declara dividendos a los tenedores de sus instrumentos de patrimonio después de la Al final del período sobre el que se informa, la entidad no reconocerá dichos dividendos como pasivo al final del período de presentación de informes. El importe del dividendo puede presentarse como un componente segregado de las ganancias retenidas al final del período del informe.

### Divulgación

---

#### Fecha de autorización de expedición

- 32.9 Una entidad deberá revelar la fecha en que se elaboraron los estados financieros. autorizado para su emisión y quién dio esa autorización. Si los propietarios de la entidad o otros tienen el poder de modificar los estados financieros después de su emisión, La entidad deberá revelar ese hecho.

#### Eventos no ajustables ocurridos después del final del período sobre el que se informa

- 32.10 Una entidad deberá revelar lo siguiente para cada categoría de evento no ajustado después del final del período del informe:
- (a) la naturaleza del evento; y
  - (b) una estimación de su efecto financiero o una declaración de que dicha estimación No se puede hacer.
- 32.11 Los siguientes son ejemplos de eventos no ajustables después del final del período de presentación de informes que generalmente daría lugar a una divulgación; las divulgaciones se reflejar información que se conoce después del final del período del informe pero antes de que se autoricen los estados financieros para su emisión:
- (a) una importante combinación de negocios o enajenación de una subsidiaria importante;
  - (b) anuncio de un plan para discontinuar una operación;
  - (do) compras importantes de activos, enajenaciones o planes para enajenar activos, o expropiación de importantes activos por parte del gobierno;
  - (d) la destrucción de una importante planta de producción por un incendio;
  - (mi) anuncio o inicio de la implementación de un proyecto importante reestructuración;
  - (F) emisiones o recompras de instrumentos de deuda o de patrimonio de una entidad;
  - (g) cambios anormalmente grandes en los precios de los activos o en los tipos de cambio;
  - (o) cambios en las tasas impositivas o leyes impositivas promulgadas o anunciadas que tengan un efecto significativo sobre los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos;

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (i) contraer compromisos significativos o pasivos contingentes, por ejemplo, emitiendo garantías significativas; y
- (j) inicio de un litigio importante que surja únicamente de eventos que ocurrieron después del final del período del informe.

FEBRERO 2025

### Artículo 33

#### Divulgaciones de partes relacionadas

##### Alcance de esta sección

---

- 33.1 Esta sección requiere que una entidad incluya en sus estados financieros la revelaciones necesarias para llamar la atención sobre la posibilidad de que sus estados financieros La posición y el resultado se han visto afectados por la existencia de partes y por las transacciones y saldos pendientes con dichas partes.

##### Definición de parte relacionada

---

- 33.2 Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que informa:
- (a) una persona o un miembro cercano de la familia de esa persona está relacionado con un entidad informante si dicha persona:
    - (i) es miembro del personal clave de gestión de la entidad que informa entidad o de una matriz de la entidad que informa;
    - (ii) tiene control o control conjunto sobre la entidad que informa; o
    - (iii) tiene influencia significativa sobre la entidad informante.
  - (b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si se cumple alguna de las siguientes condiciones:  
Se aplican condiciones:
    - (i) La entidad y la entidad que informa son miembros de la misma grupo (lo que significa que cada empresa matriz, filial y consorcio La filial está relacionada con las demás).
    - (ii) una entidad es una entidad asociada o controlada conjuntamente por la otra entidad (o una entidad asociada o controlada conjuntamente por una miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
    - (iii) ambas entidades son entidades controladas conjuntamente por el mismo tercero entidad.
    - (iv) una entidad es una entidad controlada conjuntamente por una tercera entidad y la la otra entidad es asociada de la tercera entidad.
    - (v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo en beneficio de empleados de la entidad informante o de una entidad relacionada con ella la entidad informante. Si la entidad informante es en sí misma un plan de este tipo, Los empleadores patrocinadores también están relacionados con el informe. entidad.
    - (vi) La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona. identificado en (a).
    - (vii) la entidad, o cualquier miembro de un grupo del que forma parte, Proporciona servicios de personal de gestión clave para la entidad que informa. entidad o a la matriz de la entidad que informa.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

(viii) una persona identificada en (a)(ii) tiene influencia significativa sobre la entidad o es miembro del personal gerencial clave de la entidad (o de una matriz de la entidad).

33.3 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, una entidad deberá evaluar la esencia de la relación y no meramente la forma jurídica.

33.4 En el contexto de esta Norma, no necesariamente son partes relacionadas:

- (a) dos entidades simplemente porque tienen un director u otro miembro del personal clave de gestión en común;
- (b) dos partes simplemente porque comparten el control conjunto sobre una entidad controlada conjuntamente;
- (do) cualquiera de los siguientes simplemente en virtud de sus tratos normales con una entidad (aunque puedan afectar la libertad de acción de una entidad o participar en su proceso de toma de decisiones):
  - (i) proveedores de financiación;
  - (ii) sindicatos;
  - (iii) servicios públicos; o
  - (iv) departamentos y organismos gubernamentales.
- (d) un cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente general con quien una entidad realiza un volumen significativo de negocios, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante.

## Divulgaciones

---

### Divulgación de relaciones con partes controladoras

33.5 Las relaciones entre una matriz y sus subsidiarias deben revelarse independientemente de si ha habido transacciones con partes relacionadas. Una entidad debe revelar el nombre de su matriz y, si es diferente, el de la parte controladora final. Si ni la matriz de la entidad ni la parte controladora final elaboran estados financieros disponibles para uso público, también debe revelarse el nombre de la matriz inmediatamente superior que lo haga (si la hubiera).

### Divulgación de la remuneración del personal directivo clave

33.6 El personal clave de gestión son aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluido cualquier director (ya sea ejecutivo o de otro tipo) de esa entidad. La compensación incluye todos los beneficios a los empleados (según se define en la Sección 28 Beneficios a los empleados), incluidos aquellos en forma de pago basado en acciones (consulte la Sección 26 Pago basado en acciones). Los beneficios a los empleados incluyen todas las formas de contraprestación pagada, pagadera o proporcionada por la entidad, o en nombre de la entidad (por ejemplo, por su matriz o por un accionista), a cambio de los servicios prestados a la entidad. También incluye la contraprestación pagada en

## FEBRERO 2025

nombre de una empresa matriz de la entidad con respecto a bienes o servicios proporcionados a la entidad.

33.7 Una entidad deberá revelar la remuneración total del personal directivo clave.

33.7A Una entidad que obtiene servicios de personal clave de gestión de otra entidad (entidad de gestión) no está obligada a revelar ninguna información que de otro modo podría requerirse en virtud del párrafo 33.7 en relación con la remuneración pagada o por pagar por la entidad de gestión a los empleados o directores de la entidad de gestión. Sin embargo, se deben revelar los importes en que incurra la entidad para la prestación de dichos servicios por una entidad de gestión separada.

## Divulgación de transacciones entre partes relacionadas

33.8 Una transacción entre partes relacionadas es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, independientemente de si se cobra un precio. Algunos ejemplos de transacciones entre partes relacionadas que son comunes a las PYME incluyen, entre otros:

- (a) transacciones entre una entidad y su (s) propietario(s) principal(es);
- (b) transacciones entre una entidad y otra entidad cuando ambas entidades están bajo el control común de una sola entidad o persona; y
- (do) transacciones en las que una entidad o persona que controla a la entidad que informa incurre en gastos directamente que de otro modo habrían sido soportados por la entidad que informa.

33.9 Si una entidad mantiene transacciones con partes relacionadas, deberá revelar la naturaleza de la relación con las partes relacionadas, así como la información sobre las transacciones, los saldos pendientes y los compromisos necesarios para comprender el efecto potencial de la relación en los estados financieros. Estos requisitos de revelación se suman a los requisitos del párrafo 33.7 de revelar la remuneración del personal directivo clave. Como mínimo, la revelación deberá incluir:

- (a) el importe de las transacciones;
- (b) el importe de los saldos pendientes, incluidos los compromisos y:
  - (i) sus términos y condiciones, incluyendo si están garantizados y la naturaleza de la contraprestación que se proporcionará en la liquidación; y
  - (ii) detalles de cualquier garantía dada o recibida.
- (do) provisiones para cuentas por cobrar incobrables relacionadas con el monto de los saldos pendientes; y
- (d) el gasto reconocido durante el período respecto de deudas incobrables o de dudosa solvencia con partes relacionadas.

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

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- 33.10 Una entidad deberá realizar la información a revelar requerida por el párrafo 33.9 por separado para: cada una de las siguientes categorías:
- (a) entidades con control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;
  - (b) entidades sobre las que la entidad tiene control, control conjunto o control significativo influencia;
  - (do) personal clave de gestión de la entidad o de su matriz (en el caso agregado); y
  - (d) otras partes relacionadas.
- 33.11 Una entidad está exenta de los requisitos de revelación del párrafo 33.9 en relación con transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con:
- (a) un gobierno que tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad informante; y
  - (b) otra entidad que es parte relacionada porque el mismo gobierno tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre ambos informantes entidad y la otra entidad.
- 33.12 Los siguientes son ejemplos de transacciones que deben divulgarse si son con una parte relacionada:
- (a) compras o ventas de bienes (terminados o sin terminar);
  - (b) compras o ventas de bienes y otros activos;
  - (do) prestación o recepción de servicios;
  - (d) arrendamientos;
  - (mi) transferencias de investigación y desarrollo;
  - (F) cesiones en virtud de acuerdos de licencia;
  - (grupos) transferencias en virtud de acuerdos financieros (incluidos préstamos y capital) contribuciones en efectivo o en especie);
  - (o) prestación de garantías o colaterales;
  - (ha) compromisos de hacer algo si un determinado evento ocurre o no ocurrirá en el futuro;
  - (i) liquidación de pasivos en nombre de la entidad o por la entidad en nombre de otra parte; y
  - (j) participación de una matriz o subsidiaria en un plan de beneficios definidos que comparte riesgos entre entidades del grupo.
- 33.13 Una entidad no deberá declarar que las transacciones entre partes relacionadas se realizaron en términos equivalentes a los que prevalecen en transacciones en condiciones de plena competencia, a menos que dichos términos Puede comprobarse.

FEBRERO 2025

- 33.14 Una entidad puede revelar partidas de naturaleza similar en conjunto, excepto cuando la revelación separada sea necesaria para comprender los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la entidad.
- 33.15 Si una entidad informante aplica la exención del párrafo 33.11, deberá revelar lo siguiente sobre las transacciones y los saldos pendientes relacionados a que se refiere el párrafo 33.11:
- (a) el nombre del gobierno y la naturaleza de su relación con la entidad informante (es decir, control, control conjunto o influencia significativa).
  - (b) la naturaleza y el importe de cada transacción individualmente significativa.
  - (do) En el caso de transacciones que sean significativas en conjunto, pero no individualmente, una indicación cualitativa o cuantitativa de su alcance. Los tipos de transacciones incluyen los enumerados en el párrafo 33.12.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Artículo 34

## Actividades especializadas

Alcance de esta sección

---

- 34.1 Esta sección proporciona orientación sobre la información financiera de las PYME que participan en tres tipos de actividades especializadas: agricultura, actividades extractivas y concesiones de servicios.

Agricultura

---

- 34.2 Una entidad que aplique esta Norma y se dedique a una actividad agrícola deberá determinar su política contable para cada clase de sus activos biológicos, excepto para las plantas productoras que pueden medirse por separado de su producción sin un costo o esfuerzo indebido (véase el párrafo 34.2A), de la siguiente manera:
- (a) la entidad utilizará el modelo del valor razonable de los párrafos 34.4 a 34.7 para aquellos activos biológicos cuyo valor razonable se pueda determinar fácilmente sin un coste o esfuerzo excesivo; y
  - (b) La entidad utilizará el modelo de costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los demás activos biológicos.
- 34.2A Esta sección no se aplica a las plantas productoras que, en el momento del reconocimiento inicial, se pueden medir, tanto inicialmente como de manera continua, por separado de la producción que se genera en ellas sin un costo o esfuerzo excesivo (véase la Sección 17 Propiedad, Planta y Equipo). Sin embargo, esta sección se aplica a la producción de esas plantas productoras. Si, en el momento del reconocimiento inicial, una entidad determina que las plantas productoras no se pueden medir por separado de la producción que se genera en ellas sin un costo o esfuerzo excesivo inicialmente o de manera continua, esta sección se aplica a toda la planta.
- 34.2B Ejemplos de plantas que no son plantas productoras:
- (a) plantas cultivadas para ser cosechadas como productos agrícolas (por ejemplo, árboles cultivados para su uso como madera o árboles que se cultivan tanto por su fruta como por su madera); y
  - (b) cultivos anuales (por ejemplo, maíz y trigo).

## Reconocimiento

- 34.3 Una entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:
- (a) la entidad controla el activo como resultado de eventos pasados;
  - (b) es probable que los beneficios económicos futuros asociados con el activo fluyan a la entidad; y
  - (do) el valor razonable o el costo del activo puede medirse de manera confiable sin costos o esfuerzos indebidos.

FEBRERO 2025

**Medición: modelo de valor razonable**

- 34.4 Una entidad medirá un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial y en cada fecha de presentación de informes por su valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocerán en resultados.
- 34.5 Los productos agrícolas cosechados a partir de los activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha. Dicha medición es el costo en esa fecha al aplicar la Sección 13 Inventarios u otra sección aplicable de esta Norma.
- 34.6 La Sección 12 Medición del valor razonable proporciona orientación sobre la medición del valor razonable.

**Revelaciones: modelo de valor razonable**

- 34.7 Una entidad deberá revelar lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos a valor razonable:
- (a) una descripción de cada clase de sus activos biológicos.
  - (b) [eliminado]
  - (do) una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el inicio y el final del ejercicio actual. La conciliación deberá incluir:
    - (i) la ganancia o pérdida que surge de los cambios en el valor razonable menos los costos de venta;
    - (ii) aumentos resultantes de compras;
    - (iii) disminuciones resultantes de la cosecha;
    - (iv) aumentos resultantes de combinaciones de negocios;
    - (v) diferencias de cambio netas que surgen de la traducción de estados financieros a una moneda de presentación diferente y de la traducción de una operación extranjera a la moneda de presentación de la entidad que informa; y
    - (vi) Otros cambios.
- No es necesario presentar esta conciliación para períodos anteriores.

**Medición - modelo de costos**

- 34.8 La entidad medirá al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada aquellos activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo indebido.
- 34.9 La entidad medirá los productos agrícolas cosechados de sus activos biológicos al valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Dicha medición es el costo en esa fecha al aplicar la Sección 13 u otras secciones de esta Norma.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Divulgaciones: modelo de costos

- 34.10 Una entidad deberá revelar lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medido utilizando el modelo de costos:
- (a) una descripción de cada clase de sus activos biológicos;
  - (b) una explicación de por qué el valor razonable no se puede medir de manera confiable sin costo o esfuerzo indebido;
  - (do) el método de depreciación utilizado;
  - (d) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y
  - (mi) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (agregado con pérdidas por deterioro acumuladas) al inicio y fin del periodo.

## Exploración y evaluación de recursos minerales

- 34.11 Una entidad que utilice esta Norma y que se dedique a la exploración o La evaluación de los recursos minerales determinará una política contable que especifica qué gastos se reconocen como exploración y evaluación activos de conformidad con el párrafo 10.4 y aplicar la política de manera uniforme. La entidad está exenta de aplicar el párrafo 10.5 a sus políticas contables para el reconocimiento y medición de activos de exploración y evaluación.
- 34.11A Los siguientes son ejemplos de gastos que podrían incluirse en el medición inicial de los activos de exploración y evaluación (la lista no está exhaustivo):
- (a) adquisición de derechos para explorar;
  - (b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;
  - (do) perforación exploratoria;
  - (d) zanja;
  - (mi) muestreo; y
  - (F) actividades relacionadas con la evaluación de la viabilidad técnica y Viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.
- Los gastos relacionados con el desarrollo de recursos minerales no se podrán reconocidos como activos de exploración y evaluación.
- 34.11B Los activos de exploración y evaluación se medirán en el reconocimiento inicial en costo. Después del reconocimiento inicial, una entidad aplicará la Sección 17 y la Sección 18 Activos intangibles distintos del fondo de comercio de los activos de exploración y evaluación según la naturaleza de los bienes adquiridos con sujeción a lo dispuesto en los párrafos 34.11D–34.11F. Si una entidad tiene la obligación de desmantelar o retirar un elemento, o para restaurar el sitio, dichas obligaciones y costos se contabilizan en de conformidad con la Sección 17 y la Sección 21 Disposiciones y Contingencias.

FEBRERO 2025

- 34.11C Los activos de exploración y evaluación se evaluarán para determinar si han sufrido deterioro cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo de exploración y evaluación puede superar su importe recuperable. Una entidad medirá, presentará y revelará cualquier pérdida por deterioro resultante de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos, excepto por lo dispuesto en el párrafo 34.11F.
- 34.11D A los efectos de los activos de exploración y evaluación únicamente, se aplicará el párrafo 34.11E en lugar de los párrafos 27.7 a 27.10 cuando se identifique un activo de exploración y evaluación que pueda estar deteriorado. El párrafo 34.11E utiliza el término "activos", pero se aplica igualmente a activos de exploración y evaluación separados o a una unidad generadora de efectivo.
- 34.11E Uno o más de los siguientes hechos y circunstancias indican que una entidad debe probar el deterioro de los activos de exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
- (a) el período durante el cual la entidad tiene derecho a explorar en el área específica ha expirado durante el período, o expirará en un futuro cercano, y no se espera que se renueve;
  - (b) no se han presupuestado ni planificado gastos sustanciales para una mayor exploración y evaluación de los recursos minerales en la zona específica;
  - (do) la exploración y evaluación de recursos minerales en el área específica no han conducido al descubrimiento de cantidades comercialmente viables de recursos minerales y la entidad ha decidido discontinuar dichas actividades en el área específica; o
  - (d) Existen datos suficientes para indicar que, si bien es probable que se lleve a cabo un desarrollo en el área específica, es poco probable que el importe en libros del activo de exploración y evaluación se recupere en su totalidad mediante un desarrollo exitoso o mediante la venta.
- La entidad deberá realizar una prueba de deterioro y reconocer cualquier pérdida por deterioro, de acuerdo con la Sección 27.
- 34.11F Una entidad deberá determinar una política contable para asignar activos de exploración y evaluación a unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo con el propósito de evaluar el deterioro de dichos activos.
- 34.11G Una entidad deberá tratar los activos de exploración y evaluación como una clase separada de activos y realizar las revelaciones requeridas por la Sección 17 o la Sección 18 de acuerdo con la forma en que se clasifican los activos.

## Acuerdos de concesión de servicios

---

- 34.12 Un acuerdo de concesión de servicios es un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público (el otorgante) contrata a un operador privado para desarrollar (o mejorar), operar y mantener los activos de infraestructura del otorgante, como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales. En esos acuerdos, el otorgante controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador utilizando los activos, a quién y a qué precio.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

precio, y también controla cualquier interés residual significativo en los activos al final del plazo del acuerdo.

34.13

Existen dos categorías principales de acuerdos de concesión de servicios:

- (a) En una categoría, el operador recibe un activo financiero (un derecho contractual incondicional a recibir una cantidad específica o determinable de efectivo u otro activo financiero del gobierno a cambio de construir o modernizar un activo del sector público y luego operar y mantener el activo durante un período de tiempo específico). Esta categoría incluye garantías del gobierno para pagar cualquier déficit entre las cantidades recibidas de los usuarios del servicio público y las cantidades específicas o determinables.
- (b) En el otro caso, el operador recibe un activo intangible: el derecho a cobrar por el uso de un activo del sector público que construye o actualiza y luego opera y mantiene durante un período de tiempo determinado. El derecho a cobrar a los usuarios no es un derecho incondicional a recibir efectivo, porque los montos dependen del grado en que el público utilice el servicio.

A veces, un mismo contrato puede contener ambos tipos: en la medida en que el gobierno ha dado una garantía incondicional de pago por la construcción del activo del sector público, el operador tiene un activo financiero; en la medida en que el operador tiene que depender del público que utiliza el servicio para obtener el pago, el operador tiene un activo intangible.

### Contabilidad: modelo de activos financieros

34.14

El operador reconocerá un activo financiero en la medida en que tenga un derecho contractual incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero de la entidad concedente o según sus instrucciones por los servicios de construcción. El operador medirá el activo financiero a valor razonable. A partir de entonces, seguirá la Sección 11 Instrumentos financieros para contabilizar el activo financiero.

### Contabilidad: modelo de activos intangibles

34.15

El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) para cobrar a los usuarios del servicio público. El operador medirá inicialmente el activo intangible a valor razonable. Posteriormente, seguirá la Sección 18 para contabilizar el activo intangible.

### Ingresos operativos

34.16

El operador de un acuerdo de concesión de servicios deberá reconocer, medir y revelar los ingresos de conformidad con la Sección 23 Ingresos de contratos con clientes por los servicios que presta.

FEBRERO 2025

## Artículo 35

### Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

#### Alcance de esta sección

---

- 35.1 Esta sección se aplica a quienes adoptan por primera vez las Normas de Contabilidad NIIF para las PYMES , independientemente de si su marco contable anterior eran las Normas de Contabilidad NIIF completas u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP), como sus normas de contabilidad nacionales u otro marco como la base del impuesto a las ganancias local.
- 35.2 Una entidad que haya aplicado la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES en un período de presentación de informes anterior, pero cuyos estados financieros anuales anteriores más recientes no contengan una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES , debe aplicar esta sección o aplicar la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES retrospectivamente de acuerdo con la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores como si la entidad nunca hubiera dejado de aplicar la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES .
- Cuando dicha entidad elige no aplicar esta sección, aún está obligada a aplicar los requisitos de divulgación del párrafo 35.12A además de los requisitos de divulgación de la Sección 10.

#### Adopción por primera vez

---

- 35.3 Un adoptante por primera vez de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES aplicará esta sección en sus primeros estados financieros que se ajusten a esta Norma.
- 35.4 Los primeros estados financieros de una entidad que se ajustan a esta Norma son los primeros estados financieros anuales en los que la entidad hace una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES . Los estados financieros preparados de acuerdo con esta Norma son los primeros estados financieros de una entidad si, por ejemplo, la entidad:
- (a) no presentó estados financieros de períodos anteriores;
  - (b) presentó sus estados financieros anteriores más recientes bajo requerimientos nacionales que no son consistentes con esta Norma en todos los aspectos;  
o
  - (do) presentó sus estados financieros anteriores más recientes de conformidad con las Normas de Contabilidad NIIF completas.
- 35.5 El párrafo 3.17 define un conjunto completo de estados financieros.
- 35.6 El párrafo 3.14 exige que una entidad revele, en un conjunto completo de estados financieros, información comparativa respecto del período comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa descriptiva y narrativa específica. Una entidad puede presentar información comparativa respecto de más de un período anterior comparable. En consecuencia, la fecha de transición de una entidad a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES es el comienzo del primer período para el cual la entidad revele información comparativa respecto de los períodos anteriores comparables.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

La entidad presenta información comparativa completa de acuerdo con esta Norma en sus primeros estados financieros que se ajustan a esta Norma.

### Procedimientos para la preparación de estados financieros en la fecha de transición

---

- 35.7 Salvo lo dispuesto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá, en su fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES (es decir, el comienzo del primer período presentado):
- (a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento es requerido por la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES ;
  - (b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta Norma no permite dicho reconocimiento;
  - (do) reclasificar partidas que reconoció bajo su marco de información financiera anterior como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son un tipo diferente de activo, pasivo o componente de patrimonio bajo esta Norma; y
  - (d) aplicar esta Norma en la medición de todos los activos y pasivos reconocidos.
- 35.8 Las políticas contables que una entidad utilice al adoptar esta Norma pueden diferir de las que utilizaba para la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros eventos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta Norma.
- En consecuencia, una entidad deberá reconocer dichos ajustes directamente en las ganancias retenidas (o, si corresponde, en otra categoría de patrimonio) en la fecha de transición a esta Norma.
- 35.9 Al adoptar por primera vez esta Norma, una entidad no deberá cambiar retrospectivamente la contabilidad que seguía bajo su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:
- (a) Baja de activos y pasivos financieros. Los activos y pasivos financieros dados de baja de acuerdo con el marco contable anterior de una entidad antes de la fecha de transición no se reconocerán al adoptar la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES .  
  
Por el contrario, en el caso de activos y pasivos financieros que se habrían dado de baja de acuerdo con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES en una transacción que tuvo lugar antes de la fecha de transición, pero que no se dieron de baja de acuerdo con el marco contable anterior de una entidad, una entidad puede optar por (a) darlos de baja al adoptar la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES o (b) continuar reconociéndolos hasta que se disponga de ellos o se liquiden.
  - (b) contabilidad de cobertura. Una entidad no deberá cambiar su contabilidad de cobertura antes de la fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES en el caso de relaciones de cobertura que ya no existan en la fecha de transición.  
Para las relaciones de cobertura que existan en la fecha de transición, la entidad deberá seguir los requisitos de contabilidad de cobertura de la Parte II de la Sección 11 Instrumentos Financieros, incluidos los requisitos para discontinuar

## FEBRERO 2025

contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones de la Parte II de la Sección 11.

- (do) Estimaciones contables.
- (d) operaciones discontinuadas.
- (mi) medición de participaciones no controladoras. Los requerimientos del párrafo 5.6 para asignar el resultado integral y el resultado integral total entre las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora se aplicarán prospectivamente desde la fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES (o desde una fecha anterior en la que se aplique esta Norma para reexpresar las combinaciones de negocios; véase el párrafo 35.10(a)).
- (F) préstamos gubernamentales. Un adoptante por primera vez aplicará los requisitos de la Sección 11 y la Sección 24 Subvenciones gubernamentales de manera prospectiva a los préstamos gubernamentales existentes en la fecha de transición a esta Norma.  
En consecuencia, si un adoptante por primera vez no reconoció y midió, según sus PCGA anteriores, un préstamo gubernamental sobre una base que sea consistente con esta Norma, utilizará su importe en libros según los PCGA anteriores del préstamo en la fecha de transición a esta Norma como el importe en libros del préstamo en esa fecha y no reconocerá el beneficio de ningún préstamo gubernamental a una tasa de interés inferior a la del mercado como una subvención gubernamental.
- (gami) Contratos concluidos con clientes. Una entidad no deberá reexpresar contratos que se completaron antes de la fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES. Un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con sus PCGA anteriores.

35.10 Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros que se ajusten a esta Norma:

- (a) Combinaciones de negocios. Un adoptante por primera vez puede optar por no aplicar la Sección 19 Combinaciones de negocios y plusvalía a las combinaciones de negocios que se efectuaron antes de la fecha de transición a esta Norma.  
Sin embargo, si un adoptante por primera vez reformula cualquier combinación de negocios para cumplir con la Sección 19, deberá reformular todas las combinaciones de negocios posteriores.
- (b) Transacciones con pagos basados en acciones. No se requiere que un adoptante por primera vez aplique la Sección 26 Pagos basados en acciones a los instrumentos de patrimonio que se otorgaron antes de la fecha de transición a esta Norma, ni a los pasivos que surgen de transacciones con pagos basados en acciones que se liquidaron antes de la fecha de transición a esta Norma.
- (do) valor razonable como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez esta Norma puede optar por medir un elemento de propiedad, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta Norma a su valor razonable y utilizar ese valor razonable como su costo atribuido en esa fecha.

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (d) revaluación como costo atribuido. Un adoptante por primera vez puede optar por utilizar una revaluación de PCGA anterior de un elemento de propiedad, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta Norma o antes de ella como su costo atribuido al momento de la fecha de revaluación.
- (da) medición del valor razonable basada en eventos como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede haber establecido un costo atribuido de acuerdo con sus PCGA anteriores para algunos o todos sus activos y pasivos midiéndolos a su valor razonable en una fecha particular debido a un evento, por ejemplo, una valuación del negocio, o partes del negocio, para los fines de una venta planificada. Si la fecha de medición:
  - (i) se encuentra en o antes de la fecha de transición a esta Norma, la entidad puede utilizar dichas mediciones del valor razonable basadas en eventos como costo atribuido en la fecha de esa medición.
  - (ii) es posterior a la fecha de transición a esta Norma, pero durante los periodos cubiertos por los primeros estados financieros que se ajusten a esta Norma, las mediciones del valor razonable basadas en eventos pueden utilizarse como costo atribuido cuando el evento ocurre. Una entidad reconocerá los ajustes resultantes directamente en ganancias retenidas (o, si corresponde, en otra categoría de patrimonio) en la fecha de medición. En la fecha de transición a esta Norma, la entidad establecerá el costo atribuido aplicando los criterios del párrafo 35.10(c)-(d) o medirá esos activos y pasivos de acuerdo con los demás requerimientos de esta sección.
- (mi) Diferencias de conversión acumuladas. La Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera requiere que una entidad clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio. Un adoptante por primera vez puede optar por considerar que las diferencias de conversión acumuladas para todas las operaciones extranjeras sean cero en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES (es decir, un "nuevo comienzo").
- (F) Estados financieros separados. Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas conjuntamente:
  - (i) al coste menos deterioro;
  - (ii) al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; o
  - (iii) utilizando el método de participación siguiendo los procedimientos establecidos en párrafo 14.8.

Si un adoptante por primera vez mide dicha inversión al costo, deberá medirla por uno de los siguientes importes en la fecha de transición:

FEBRERO 2025

- (i) costo determinado de acuerdo con la Sección 9 Consolidada y Estados financieros separados; o
  - (ii) costo estimado, que será el valor razonable en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha.
- (g) instrumentos financieros compuestos. El párrafo 22.13 exige que la entidad divida un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y patrimonio en la fecha de emisión. Una entidad que adopta por primera vez esta norma no necesita separar esos dos componentes si el componente de pasivo no está pendiente en la fecha de transición a esta Norma.
- (o) Impuesto a las ganancias diferido. Un adoptante por primera vez puede aplicar la Sección 29 Impuesto a las ganancias prospectivamente desde la fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES , mientras que aplica la excepción del párrafo 29.3A retrospectivamente.
- (i) Acuerdos de concesión de servicios. No se requiere que un adoptante por primera vez aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios celebrados antes de la fecha de transición a esta Norma.
- (j) actividades extractivas. Un adoptante por primera vez que utilice la contabilidad de costo total según los PCGA anteriores puede optar por medir los activos de petróleo y gas (aquellos utilizados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES por el monto determinado según los PCGA anteriores de la entidad.  
La entidad deberá probar dichos activos por deterioro en la fecha de transición a esta Norma de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.
- (k) Acuerdos que contienen un contrato de arrendamiento. Un adoptante por primera vez puede optar por determinar si un acuerdo existente en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES contiene un contrato de arrendamiento (véase el párrafo 20.3) sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de cuando se celebró el acuerdo.
- (l) Pasivos por desmantelamiento incluidos en el costo de la propiedad, planta y equipo. El párrafo 17.10(c) establece que el costo de un elemento de propiedad, planta y equipo incluye la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y remoción del elemento y la restauración del sitio en el que está ubicado, la obligación en la que incurre una entidad ya sea cuando se adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado el elemento durante un período particular para fines distintos a producir inventarios durante ese período. Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede elegir medir este componente del costo de un elemento de propiedad, planta y equipo en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES , en lugar de en la fecha o fechas en las que surgió inicialmente la obligación.
- (metro) Operaciones sujetas a regulación de tarifas. Si un adoptante por primera vez posee elementos de propiedad, planta y equipo o activos intangibles que se utilizan, o se utilizaron anteriormente, en operaciones sujetas a regulación de tarifas (es decir, para proporcionar bienes o servicios a clientes a precios/tarifas establecidos por una entidad que adopte por primera vez las normas),

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

organismo autorizado) puede optar por utilizar el importe en libros de los PCGA anteriores de esas partidas en la fecha de transición a esta Norma como

su costo atribuido. Si una entidad aplica esta exención a una partida, no necesita aplicarla a todas las partidas. La entidad deberá comprobar si dichos activos han sufrido deterioro en la fecha de transición a esta Norma de acuerdo con la Sección 27.

(note) Hiperinflación grave. Si un adoptante por primera vez tiene una moneda funcional que estuvo sujeta a hiperinflación grave:

(i) Si su fecha de transición a esta Norma es en, o después de, la fecha de normalización de la moneda funcional, la entidad puede optar por medir todos los activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional.

fecha de normalización monetaria al valor razonable en la fecha de transición a esta Norma y utilizar ese valor razonable como

el costo estimado de dichos activos y pasivos en esa fecha; y

(ii) Si la fecha de normalización de la moneda funcional cae dentro de un período comparativo de doce meses, una entidad puede utilizar un período comparativo de menos de doce meses, siempre que se proporcione un conjunto completo de estados financieros (como lo requiere el párrafo 3.17) para ese período más corto.

(o) Ingresos. Se permite a una entidad que adopta por primera vez la Norma aplicar la Sección 23 Ingresos de contratos con clientes de forma retroactiva o prospectiva de acuerdo con el párrafo A27. La entidad tratará las referencias a la fecha de aplicación inicial, en los párrafos A27, A32, A35 y A36, como si se refirieran a la fecha de transición a esta Norma. No se requiere que la entidad que adopta por primera vez proporcione la información a revelar en el párrafo A31.

35.11 Si a la fecha de transición no le resulta factible a una entidad realizar uno o más de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7, la entidad aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el primer período para el que sea factible hacerlo, e identificará qué importes de los estados financieros no han sido reexpresados. Si a una entidad no le resulta factible proporcionar alguna de las revelaciones requeridas por esta Norma, incluidas las correspondientes a períodos comparativos, se revelará la omisión.

## Divulgaciones

### Explicación de la transición a las NIIF para las PYMES Norma de contabilidad

35.12 Una entidad deberá explicar cómo la transición de su marco de información financiera anterior a esta Norma afectó su situación financiera, su desempeño financiero y sus flujos de efectivo informados.

35.12A Una entidad que haya aplicado la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES en un período anterior, como se describe en el párrafo 35.2, deberá revelar:

(a) la razón por la que dejó de aplicar la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES ;

FEBRERO 2025

- (b) La razón por la que se reanuda la aplicación de las NIIF para las PYMES Norma de Contabilidad; y
- (do) si ha aplicado esta sección o ha aplicado las NIIF para las PYMES Norma de Contabilidad retroactivamente de acuerdo con la Sección 10.

## Reconciliaciones

- 35.13 Para cumplir con el párrafo 35.12, los primeros estados financieros de una entidad La información preparada de acuerdo con esta Norma deberá incluir:
- (a) una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable;
  - (b) conciliaciones de su patrimonio determinado de acuerdo con sus anteriores marco de información financiera a su patrimonio determinado de conformidad con esta Norma para ambas fechas siguientes:
    - (i) la fecha de transición a esta Norma; y
    - (ii) el final del último período presentado en la entidad más estados financieros anuales recientes determinados de conformidad con su marco de información financiera anterior.
  - (do) una conciliación de la ganancia o pérdida determinada de acuerdo con su marco de información financiera anterior correspondiente al último período de los estados financieros anuales más recientes de la entidad a su resultado determinado de acuerdo con esta Norma para el mismo período.
- 35.14 Si una entidad se da cuenta de errores cometidos en sus estados financieros anteriores marco de información, las conciliaciones requeridas por el párrafo 35.13(b) y c) deberá, en la medida de lo posible, distinguir la corrección de dichos errores de cambios en las políticas contables.
- 35.15 Si una entidad no presentó estados financieros correspondientes a períodos anteriores, deberá: revelar ese hecho en sus primeros estados financieros que se ajusten a esta Estándar.

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

## Apéndice A

### Fecha de entrada en vigor y transición

Este apéndice es parte integral de la Norma.

### Fecha de vigencia

---

- A1 La tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES emitida en febrero de 2025 modificó y revisó secciones de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES. Las entidades aplicarán las secciones modificadas y revisadas a los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES a un período anterior, deberá revelar ese hecho.

### Transición

---

- A2 Una entidad aplicará retroactivamente las secciones modificadas y revisadas de la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES de acuerdo con la Sección 10 Políticas contables, estimaciones y errores, excepto por lo establecido en los párrafos A3 a A49. En los párrafos A4 a A49, la fecha de aplicación inicial es el comienzo del período sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez la tercera edición de la Norma.

- A3 La entidad no está obligada a revelar la información requerida por el párrafo 10.13(b) para el período actual. Además, si la entidad no ha reexpresado la información comparativa de acuerdo con los requisitos de este apéndice, no está obligada a revelar el importe del ajuste para cada partida afectada para períodos anteriores de acuerdo con los párrafos 10.13(b)–(c).

### Materialidad

- A4 Una entidad deberá aplicar prospectivamente los requerimientos modificados de los párrafos 3.15A a 3.16 a partir de la fecha de aplicación inicial.

### Modelo de control

- A5 Si una entidad aplica los requisitos modificados de la Sección 9 Consolidada y Estados Financieros Separados a la fecha de aplicación inicial y como resultado consolida una participada no consolidada previamente, la entidad deberá:
- (a) medir los activos, pasivos e intereses no controladores (incluido el fondo de comercio, si la entidad participada es una empresa) como si la entidad participada se hubiera consolidado desde la fecha en que la entidad obtuvo el control. El inversor ajustará retrospectivamente el período anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial. Cuando la fecha en que el inversor obtuvo el control sea anterior al comienzo de ese período, el inversor reconocerá, como un ajuste al patrimonio neto al comienzo de ese período, cualquier diferencia entre:
    - (i) el importe de los activos, pasivos e intereses no controladores reconocidos;
    - y

FEBRERO 2025

- (ii) el importe en libros anterior de la participación del inversor en la participada.
  - (b) Si (a) no es factible, hacer los ajustes requeridos por el párrafo (a) a partir del período más antiguo posible, que podría ser el período actual.
- A6 Si una entidad aplica los requisitos modificados de la Sección 9 en la fecha de aplicación inicial y como resultado ya no consolida una participada que consolidaba anteriormente, la entidad deberá:
- (a) medirá su participación en la participada como el importe que la entidad habría medido si los requisitos de la Sección 9 hubieran estado en vigor cuando la entidad reconoció inicialmente la participada. La entidad ajustará retroactivamente el período anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial. La entidad también reconocerá como un ajuste al patrimonio al comienzo de ese período cualquier diferencia entre:
    - (i) el importe en libros anterior de los activos, pasivos e intereses no controladores; y
    - (ii) el importe reconocido de la participación en la participada.
  - (b) Si no es posible medir la participación en la entidad participada de conformidad con el apartado (a), se deben realizar los ajustes requeridos por el apartado (a) a partir del primer período posible, que podría ser el período actual.
- A7 Si una entidad aplica el párrafo A6(a) y aplica el modelo del costo de acuerdo con el párrafo 14.4 o 15.9 y es impracticable determinar el costo en la fecha de compra, se le permite a la entidad medir el costo (costo atribuido) como:
- (a) valor razonable en la fecha de aplicación inicial; o
  - (b) el agregado de los importes en libros en la fecha de aplicación inicial de los activos y pasivos, incluido el fondo de comercio, que la entidad había consolidado previamente.
- A8 En la fecha de aplicación inicial, una entidad no está obligada a realizar ajustes por períodos contables anteriores por su participación en entidades que:
- (a) se habrían consolidado antes de la fecha de solicitud inicial y todavía están consolidados aplicando los requisitos modificados de la Sección 9; y
  - (b) no se habrían consolidado antes de la fecha de solicitud inicial y no se consolidan aplicando los requisitos modificados de la Sección 9.
- A9 Una entidad que aplique los requisitos modificados de la Sección 9 solo está obligada a revelar el monto del ajuste para cada partida afectada de conformidad con el párrafo 10.13(b) para el período anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial (y no para períodos comparativos anteriores).

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

y sólo si ha reexpresado información comparativa de conformidad con este apéndice.

- A10 Una entidad no deberá reexpresar el importe en libros de una inversión en una antigua subsidiaria si la entidad perdió el control antes de la fecha de aplicación inicial. Además, una entidad no deberá volver a medir ninguna ganancia o pérdida por la pérdida de control de una antigua subsidiaria que haya ocurrido antes de la fecha de aplicación inicial. Una entidad no está obligada a aplicar los requerimientos de revelación del párrafo 9.23B a la información comparativa proporcionada para períodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.

### Transición desde la NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y medición

- A11 Una entidad que haya aplicado previamente los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición deberá aplicar retroactivamente los requerimientos de reconocimiento y medición de la Sección 11 Instrumentos Financieros de acuerdo con la Sección 10. Sin embargo, dicha entidad deberá:
- (a) No reconocer los activos y pasivos financieros dados de baja de acuerdo con la NIC 39 antes de la fecha de aplicación inicial. Si la entidad no dio de baja en cuentas los activos y pasivos financieros de acuerdo con la NIC 39 que se hubieran dado de baja de acuerdo con la Sección 11 en una transacción antes de la fecha de aplicación inicial, la entidad tiene permitido:
    - (i) dar de baja estos activos y pasivos financieros en la fecha de aplicación inicial; o
    - (ii) continuar reconociendo estos activos y pasivos financieros hasta que se enajenen o liquiden.
  - (b) evaluar si un activo financiero cumple las condiciones descritas en párrafos 11.9 a 11.9ZA en función de los hechos y circunstancias en la fecha de aplicación inicial. La entidad aplicará retroactivamente la clasificación resultante.
  - (do) Si no es posible aplicar retrospectivamente el método de interés efectivo, trate el valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero:
    - (i) al final de cada período comparativo como el importe en libros bruto de ese activo financiero o el coste amortizado de ese responsabilidad financiera; y
    - (ii) en la fecha de aplicación inicial como el nuevo importe en libros bruto de ese activo financiero o el nuevo coste amortizado de ese responsabilidad financiera en la fecha de solicitud inicial.
  - (d) Aplicar prospectivamente los requisitos de contabilidad de coberturas de la Parte II de la Sección 11 desde la fecha de aplicación inicial. Una entidad dejará sin cambios hasta la fecha de aplicación inicial su contabilidad de coberturas para las relaciones de cobertura que ya no existan en la fecha de aplicación inicial.

## FEBRERO 2025

aplicación de acuerdo con la tercera edición de la Norma. Para las relaciones de cobertura que existan en la fecha de aplicación inicial, la entidad deberá seguir los requisitos de contabilidad de cobertura de la Sección 11, incluidos los requisitos para discontinuar la contabilidad de cobertura para las relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones descritas en la Sección 11.

### Medición del valor razonable

- A12 Una entidad deberá aplicar prospectivamente la nueva Sección 12 Medición del Valor Razonable y el párrafo 2.89 desde la fecha de aplicación inicial.
- A13 Una entidad no está obligada a aplicar los requisitos de divulgación de la nueva Sección 12 a la información comparativa proporcionada para períodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.
- A14 La nueva Sección 12 modificó los párrafos 11.14(c), 11.43, 11.57, 13.3(a), 14.10, 14.15, 15.15, 15.21, 16.7, 17.15B, 27.9(c), 27.14, 28.15(b), 34.4 y 34.6; eliminó los párrafos 11.27 a 11.32, 12.12, 16.10(a), 17.33(c) y 34.7(b); y agregó los párrafos 26.1D a 26.1E. Una entidad también aplicará prospectivamente esas modificaciones a partir de la fecha de aplicación inicial.

### Acuerdos conjuntos

- A15 Una entidad que aplique los requisitos modificados de la Sección 15 Acuerdos Conjuntos solo está obligada a revelar el monto del ajuste para cada partida afectada de conformidad con el párrafo 10.13(b) para el período anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial (y no para períodos comparativos anteriores).

### Propiedad de inversión

#### Combinaciones de negocios

- A16 Una entidad aplicará prospectivamente los requerimientos del párrafo 16.3A para las adquisiciones de propiedades de inversión a partir de la fecha de aplicación inicial.

#### Transferencias de propiedades de inversión

- A17 Una entidad aplicará los requisitos modificados del párrafo 16.9 a los cambios de uso que se produzcan en la fecha de aplicación inicial o después de ella. En la fecha de aplicación inicial, una entidad volverá a evaluar la clasificación de los bienes que posea en esa fecha y, si corresponde, reclasificará los bienes aplicando los párrafos 16.2 a 16.4 para reflejar las condiciones que existan en esa fecha.
- A18 Si una entidad reclasifica una propiedad en la fecha de aplicación inicial de acuerdo con el párrafo 16.9, la entidad deberá revelar los importes reclasificados hacia o desde la propiedad de inversión como parte de la conciliación entre los importes en libros de la propiedad de inversión al principio y al final del período como lo requiere el párrafo 16.10(e).

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

**Depreciación de propiedades, planta y equipo**

- A19 Una entidad aplicará prospectivamente los requerimientos modificados de los párrafos 17.21 y 17.22 desde la fecha de aplicación inicial.

**Amortización de activos intangibles**

- A20 Una entidad deberá aplicar prospectivamente los requerimientos del párrafo 18.22A desde la fecha de aplicación inicial.

**Combinaciones de negocios y fondo de comercio**

- A21 Una entidad aplicará prospectivamente la Sección 19 revisada Combinaciones de negocios y plusvalía a las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea en o después de la fecha de aplicación inicial y a las adquisiciones de activos que ocurran en o después de la fecha de aplicación inicial. La entidad no está obligada a aplicar los requisitos de revelación de la Sección 19 revisada a la información comparativa proporcionada para períodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.

- A22 Una entidad deberá dejar sin ajustar en la fecha de aplicación inicial los activos y pasivos provenientes de combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición fueron anteriores a la fecha de aplicación inicial.

- A23 La Sección 19 revisada modificó el párrafo 11.49(g), agregó el párrafo 21.1(e) y eliminó el párrafo 22.2(c). Una entidad aplicará prospectivamente esas modificaciones a las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea en o después de la fecha de aplicación inicial y a las adquisiciones de activos que ocurran en o después de la fecha de aplicación inicial.

- A24 Una entidad no ajustará en la fecha de aplicación inicial ningún saldo de contraprestación contingente que surja de combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición precedan a la fecha de aplicación inicial. Una entidad omitirá estos saldos de la información que revele de acuerdo con el párrafo 19.41. Una entidad aplicará prospectivamente los párrafos A25 y A26 desde la fecha de aplicación inicial. Los párrafos A25 y A26 se refieren exclusivamente a combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición precedan a la fecha de aplicación inicial.

- A25 Si un acuerdo de combinación de negocios prevé un ajuste al coste de la combinación contingente a eventos futuros y el ajuste es probable y puede medirse confiablemente, el adquirente incluirá el importe de ese ajuste en el coste de la combinación de negocios en la fecha de adquisición.

- A26 Sin embargo, si un acuerdo de combinación de negocios prevé un ajuste de ese tipo y éste no es probable o no puede medirse de forma fiable, la entidad no incluirá el ajuste en el coste de la combinación en el momento de contabilizar inicialmente la combinación. Si posteriormente ese ajuste se vuelve probable y puede medirse de forma fiable, la entidad tratará la contraprestación adicional como un ajuste al coste de la combinación.

FEBRERO 2025

Ingresos procedentes de contratos con clientes

- A27 Una entidad aplicará la Sección 23 revisada Ingresos de contratos con Los clientes de manera consistente con todos los contratos con los clientes ya sea:
- (a) retroactivamente de conformidad con la Sección 10, sujeto a los párrafos A28–A31; o
  - (b) prospectivamente a partir de la fecha de solicitud inicial de conformidad con los párrafos A32 a A36.

Aplicación retrospectiva

- A28 Si una entidad aplica retroactivamente la Sección 23 revisada, se le permite utilizar una o más de tres exenciones:
- (a) En el caso de contratos completados, una entidad no está obligada a reexpresar los contratos que:
    - (i) comiencen y terminen dentro del mismo período de informe; o
    - (ii) se completaron al comienzo del período más antiguo presentado.
  - (b) En el caso de contratos completados que tienen una contraprestación variable, se permite a una entidad utilizar el precio de transacción en la fecha en que se completaron los contratos en lugar de estimar los montos de la contraprestación variable para los períodos de presentación de informes comparativos.
  - (do) En el caso de contratos completados que hayan sido modificados antes del comienzo del primer periodo presentado, no se requiere que una entidad reexprese retrospectivamente esas modificaciones contractuales de acuerdo con los párrafos 23A.3 y 23A.4. En cambio, se permite que la entidad refleje el efecto agregado de todas las modificaciones que ocurrieron antes del comienzo del primer periodo presentado cuando:
    - (i) identifica las promesas cumplidas e incumplidas ;
    - (ii) determina el precio de la transacción; y
    - (iii) asigna el precio de la transacción a las promesas cumplidas e incumplidas.

A29 En el párrafo A28(a)–(b), un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con los requisitos para contabilizar los ingresos provenientes de contratos con clientes que fueron reemplazados por la Sección 23 revisada.

A30 Si una entidad utiliza cualquiera de las exenciones del párrafo A28, deberá revelar ese hecho y aplicar esa exención de manera consistente a todos los períodos presentados.

A31 Una entidad que aplique retrospectivamente la Sección 23 revisada deberá revelar el monto del ajuste para cada partida afectada para el período anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial y no para períodos comparativos anteriores como lo requiere el párrafo 10.13(b).

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

Solicitud prospectiva

- A32 Si una entidad aplica prospectivamente la Sección 23 revisada, deberá aplicarla a los contratos que comiencen después de la fecha de aplicación inicial. La entidad no deberá cambiar su política contable para ningún contrato en curso a esa fecha.
- A33 La Sección 23 revisada modificó los párrafos 4.11(b), 11.13, 11.14(a), 17.29, 18.1, 21.1(b), 27.1(f) y 34.16; eliminó los párrafos 13.2(a), 13.14 y 21A.5; y agregó los párrafos 11.7(g), 11.7A, 11.13A a 11.13B, 11.14A, 11.49(j), 11.55 y 13.2A. Si una entidad aplica prospectivamente la Sección 23 revisada, deberá aplicar esas modificaciones de acuerdo con el párrafo A32.
- A34 Una entidad que aplique prospectivamente la Sección 23 revisada deberá revelar:
- (a) que no ha reexpresado información comparativa como resultado de la aplicación de la Sección 23 revisada; y
  - (b) la naturaleza del cambio en la política contable.
- A35 Una entidad que aplique prospectivamente la Sección 23 revisada no está obligada a aplicar los requisitos de divulgación de esa sección a la información comparativa proporcionada para períodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.
- A36 En los estados financieros correspondientes a los períodos en los que los contratos que estaban en curso a la fecha de aplicación inicial continúan en curso, una entidad que aplique prospectivamente la Sección 23 revisada deberá revelar:
- (a) la política contable para el reconocimiento de ingresos por dichos contratos, incluidos los métodos adoptados para determinar el grado de realización de las transacciones que implican la prestación de servicios; y
  - (b) los ingresos reconocidos en el período actual procedentes de dichos contratos.

Pago basado en acciones

Alcance del artículo 26 Pago basado en acciones

- A37 Una entidad aplicará prospectivamente el párrafo 26.1C para las transacciones que ocurran en o después de la fecha de aplicación inicial.

Definición de medición del valor razonable

- A38 Una entidad aplicará prospectivamente los párrafos 26.1D a 26.1E desde la fecha de aplicación inicial.

Definición de una condición de adquisición de derechos

- A39 Una entidad aplicará prospectivamente las modificaciones al párrafo 26.9, las definiciones modificadas de "condición de adquisición" y "condición de adquisición del mercado" y las nuevas definiciones de "condición de desempeño" y "condición de servicio" a las transacciones de pagos basados en acciones con una fecha de concesión en o después de la fecha de aplicación inicial.

FEBRERO 2025

Efectos de las condiciones de adquisición de derechos en la medición de un pago basado en acciones liquidado en efectivo

- A40 Una entidad aplicará prospectivamente los párrafos 26.14A a 26.14B a las transacciones con pagos basados en acciones que no estén consolidadas en la fecha de aplicación inicial y a las transacciones con pagos basados en acciones con una fecha de concesión en o después de la fecha de aplicación inicial. Para las transacciones con pagos basados en acciones que no estén consolidadas y que hayan sido concedidas antes de la fecha de aplicación inicial, una entidad medirá nuevamente el pasivo en esa fecha y reconocerá el efecto de la medición nuevamente en el saldo de apertura de las ganancias retenidas (u otro componente del patrimonio, según corresponda) en la fecha de aplicación inicial.

Transacciones de pago basadas en acciones con una función de liquidación neta para obligaciones de retención de impuestos

- A41 Una entidad aplicará los requerimientos modificados de los párrafos 26.15 a 26.15D a las transacciones con pagos basados en acciones que no estén consolidadas (o consolidadas pero no ejercidas) en la fecha de aplicación inicial y a las transacciones con pagos basados en acciones con una fecha de concesión en o después de la fecha de aplicación inicial. Para las transacciones con pagos basados en acciones que no estén consolidadas (o consolidadas pero no ejercidas) que anteriormente se clasificaron como liquidadas en efectivo pero luego se clasificaron como liquidadas con instrumentos de patrimonio de acuerdo con los requerimientos modificados de los párrafos 26.15 a 26.15D, una entidad reclasificará el importe en libros del pasivo por pagos basados en acciones al patrimonio en la fecha de aplicación inicial.

Simplificaciones de medición para obligaciones por beneficios definidos

- A42 Una entidad aplicará retroactivamente los requerimientos modificados del párrafo 28.19 de acuerdo con la Sección 10. Sin embargo, una entidad no está obligada a ajustar el importe en libros de los activos dentro del alcance de otras secciones de esta Norma por los cambios en los costos de beneficios a los empleados que se incluyeron en el importe en libros antes de la fecha de aplicación inicial.

Impuesto sobre la renta

Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas

- A43 Una entidad aplicará retroactivamente los requerimientos modificados de los párrafos 29.16A, 29.19(a) y 29.19A de acuerdo con la Sección 10. Sin embargo, en la aplicación inicial de estos requerimientos modificados, una entidad puede reconocer el cambio en el patrimonio neto de apertura del primer período comparativo en el saldo de apertura de las ganancias retenidas (u otro componente del patrimonio neto, según corresponda), sin asignar el cambio entre las ganancias retenidas de apertura y otros componentes del patrimonio neto. Si una entidad aplica esta exención, deberá revelar ese hecho.

Incertidumbre sobre los tratamientos del impuesto sobre la renta

- A44 Una entidad aplicará retroactivamente los párrafos 29.34A a 29.34D:  
(a) de conformidad con la Sección 10; o

Norma de contabilidad NIIF para PYMES

- (b) si (a) es imposible sin el uso de la retrospectiva o es de otra manera impracticable, reconociendo el efecto acumulativo de la aplicación inicial párrafos 29.34A a 29.34D como un ajuste al saldo de apertura de ganancias retenidas (u otro componente del patrimonio, según corresponda) al fecha de solicitud inicial.

## Traducción de moneda extranjera

### Falta de intercambiabilidad

A45

Una entidad no aplicará retroactivamente el párrafo 30.5A. En cambio, si entidad:

- (a) reporta las transacciones en moneda extranjera en su moneda funcional y concluye en la fecha de aplicación inicial que las dos monedas son no canjeable, la entidad deberá en la fecha de solicitud inicial:
  - (i) traducir las partidas monetarias en moneda extranjera afectadas y las partidas no monetarias medidas a valor razonable en moneda extranjera utilizando el tipo de cambio spot estimado en esa fecha; y
  - (ii) reconocer cualquier efecto de la aplicación inicial de las modificaciones como ajuste al saldo inicial de utilidades retenidas; o
- (b) utiliza una moneda de presentación distinta a su moneda funcional o traduce los resultados y la posición financiera de una operación extranjera y concluye en la fecha de aplicación inicial que la moneda funcional y la moneda de presentación no son intercambiables, la entidad deberá, en el momento Fecha de solicitud inicial:
  - (i) Traducir los activos y pasivos afectados utilizando el spot estimado tipo de cambio en esa fecha;
  - (ii) Traducir los elementos de capital afectados utilizando el spot estimado tipo de cambio en esa fecha si la moneda funcional de la entidad es hiperinflacionaria; y
  - (iii) reconocer cualquier efecto de la aplicación inicial del párrafo 30.5A como un Ajuste del importe acumulado de la traducción diferencias, acumuladas en un componente separado del patrimonio.

A46

Una entidad no está obligada a aplicar los requisitos de revelación en párrafo 30.28 a la información comparativa proporcionada para períodos anteriores a la fecha de solicitud inicial.

### Transacciones en moneda extranjera y contraprestación anticipada

A47

A una entidad se le permite aplicar prospectivamente el párrafo 30.8A a todos los activos, gastos e ingresos dentro del alcance del párrafo 30.8A que fueron inicialmente

reconocido en o después de cualquiera de los siguientes:

- (a) la fecha de la solicitud inicial; o
- (b) el comienzo de cualquier período comparativo presentado.

## FEBRERO 2025

- A48 Una entidad que aplique el párrafo A47 aplicará el párrafo 30.8A en la aplicación inicial a los activos, gastos e ingresos reconocidos inicialmente en o después de la fecha del párrafo A47(a) o del párrafo A47(b) para los cuales la entidad haya reconocido activos no monetarios o pasivos no monetarios que surjan de una contraprestación anticipada antes de esa fecha.

## Plantas productoras

- A49 Se permite a una entidad medir una planta productora a su valor razonable al comienzo del primer período presentado y utilizar ese valor razonable como su costo atribuido a esa fecha. La entidad reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el valor razonable en el saldo de apertura de las ganancias retenidas al comienzo del primer período presentado.

## Cambios de párrafo en la tercera edición de la Norma

- A50 En la Tabla A1 se enumeran los párrafos que se han agregado, modificado y eliminado en la tercera edición de la Norma en comparación con la segunda edición de la Norma.

Tabla A1—Párrafos agregados, modificados y eliminados en la tercera edición de la Norma.

| Sección  | Cambios en los párrafos  |
|--|--|
| Sección 1<br>Pequeñas y medianas empresas<br>Entidades                                   | • Enmendados: 1.11.3 y 1.51.7.   |
| Sección 2<br>Conceptos y omnipresencia<br>Principios                                     | • Se revisa la sección 2.  |
| Sección 3<br>Estado financiero<br>Presentación   | • Enmendados: 3.1–3.3, 3.5, 3.10–3.11, 3.16 y 3.17.<br><br>• Se agregaron los puntos 3.15A y 3.16A.<br>(Los requisitos del párrafo 3.16A se presentaron anteriormente en el párrafo 2.36). |
| Sección 4<br>Estado de situación financiera<br>Posición                                  | • Modificados: 4.2–4.4, 4.9, 4.11 y 4.14.  |
| Sección 5<br>Declaración de Responsabilidad Integral<br>Ingresos y Rentas<br>Declaración | • Modificados: 5.4–5.5, 5.8 y 5.11.  |

continuado...

## Norma de contabilidad NIIF para PYMES

...continuado

| Sección  | Cambios en los párrafos  |
|--|--|
| Sección 6<br>Declaración de cambios en<br>Patrimonio y estado de resultados<br>Ingresos y retenciones<br>Ganancias   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Añadido: 6.6.</li> </ul>  |
| Sección 7<br>Estado de flujo de efectivo   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se agregaron: 7.12A y 7.19A–7.19C.</li> <li>• Modificados: 7.4–7.5, 7.8, 7.11 y 7.20.</li> </ul>  |
| Sección 8<br>Notas al estado financiero<br>Declaraciones   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Enmendado: 8.48.6.</li> </ul>   |
| Sección 9<br>Consolidado y separado<br>Estados financieros   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Añadido: 9.3D, 9.4A9.4C, 9.7A9.7B, 9.18A9.18B, 9.20A, 9.23B y 9.25A.<br/>(Los requisitos del párrafo 9.20A se presentaron previamente en el párrafo 22.19.)</li> <li>• Enmendados: 9.19.3C, 9.4, 9.59.7, 9.89.14, 9.18, 9.19, 9.219.23A, 9.249.25 y 9.269.29.</li> </ul>  |
| Sección 10<br>Políticas contables,<br>Estimaciones y errores   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se agregó: 10.14A–10.14C.</li> <li>• Enmendados: 10.1, 10.4–10.6, 10.9–10.10, 10.11 y 10.15.</li> </ul>   |
| Sección 11<br>Instrumentos financieros<br><br>(La Sección 11 y la Sección 12 se combinaron para crear una nueva Sección 11. Párrafos 12.3 a 12.8, 12.9 a 12.11 y 12.1312.29 del anterior Se renumera la sección 12 en consecuencia, como 11.4911.54, 11.5611.58 y 11.59 11.75. Se suprimieron los párrafos 12.1 a 12.2 y 12.12 del antiguo artículo 12.) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se agregaron: 11.7A, 11.9ZA, 11.11A, 11.13A–11.13B, 11.14A, 11.43A–11.43B y 11.55.</li> <li>• Modificado: 11.1, 11.411.7, 11.811.9, 11.9A–11.9B, 11.11, 11.13, 11.14, 11.2311.24, 11.39 11.41, 11.43, 11.44, 11.48, 11.4911.51, 11.54, 11.57, 11.5911.62, 11.6411.65, 11.67, 11.69 y 11,7111,75.</li> <li>• Eliminados: 11.2 y 11.2711.32.</li> </ul> |
| Sección 12<br>Medición del valor razonable   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se añade una nueva Sección 12.</li> </ul>   |

continuado...

## FEBRERO 2025

...continuado

| Sección  | Cambios en los párrafos  |
|--|--|
| Sección 13<br>Inventarios                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Añadido: 13.2A.</li> <li>• Modificados: 13.2, 13.3, 13.12 y 13.22.</li> <li>• Eliminado: 13.14.</li> </ul>  |
| Sección 14<br>Inversiones en Asociadas                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Modificados: 14.2, 14.8, 14.10 y 14.12-14.15.</li> </ul>  |
| Sección 15<br>Acuerdos conjuntos                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Enmendados: 15.115.2, 15.315.18 y 15.1915.21.</li> <li>• Se agregaron: 15.2A y 15.18A-15.18B.</li> </ul>  |
| Sección 16<br>Propiedad de inversión                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Agregado: 16.3A.</li> <li>• Enmendados: 16.1, 16.6–16.7 y 16.9–16.10.</li> </ul>  |
| Artículo 17<br>Propiedad, Planta y Equipo                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Enmendados: 17.3–17.4, 17.15B, 17.19, 17.21–17.23, 17.28–17.29, 17.31 y 17.33.</li> </ul>   |
| Artículo 18<br>Activos intangibles distintos de Buena voluntad | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se agregó: 18.22A y una nota al pie párrafo 18.4.</li> <li>• Modificados: 18.1, 18.4, 18.6, 18.24 y 18.26–18.27.</li> </ul>   |
| Artículo 19<br>Combinaciones de negocios y Buena voluntad      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se revisa el artículo 19.</li> </ul>  |
| Sección 20<br>Arrendamientos                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Modificados: 20.1, 20.6 y 20.12.</li> </ul>   |
| Artículo 21<br>Provisiones y contingencias                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se agregó: una nota al pie del párrafo 21.1, 21.1A, 21.6A–21.6B y 21.18–21.19.</li> <li>• Modificados: 21.1, 21.2, 21.8, 21.12, 21A.7 y 21A.9.</li> <li>• Se eliminaron: 21A.3 y 21A.5. (Los requisitos del párrafo 21A.3 se presentan ahora en los párrafos 21.6A a 21.6B).</li> </ul> |

continuado...