



REGLAMENTO (UE) 2026/338 DE LA COMISIÓN

de 13 de febrero de 2026

**por el que se modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de
Información Financiera 18**

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad ⁽¹⁾, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (UE) 2023/1803 de la Comisión ⁽²⁾ se adoptaron determinadas normas internacionales de contabilidad e interpretaciones existentes a 8 de septiembre de 2022.
- (2) El 9 de abril de 2024, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad publicó la Norma Internacional de Información Financiera 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* («NIIF 18») con el fin de mejorar la información que se comunica en los estados financieros, especialmente en el estado de resultados.
- (3) La NIIF 18 promueve la presentación de información sobre el rendimiento financiero garantizando que las empresas revelen información pertinente que represente de manera fiel sus activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos. Gracias a ella, los inversores pueden tomar decisiones más fundadas que conduzcan a una mejor asignación de capital y contribuyan a la estabilidad financiera a largo plazo.
- (4) La NIIF 18 refuerza, en particular, la calidad de la información financiera, al exigir la presentación de los subtotales definidos de las empresas en el estado de resultados, exigir la revelación de información sobre las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección y añadir nuevos principios para la agregación y desagregación de la información.
- (5) La adopción de la NIIF 18 implica por vía de consecuencia modificaciones de las siguientes normas o interpretaciones de normas: NIIF 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, NIIF 2 *Pagos basados en acciones*, NIIF 3 *Combinaciones de negocios*, NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*, NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales*, NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar*, NIIF 8 *Segmentos operativos*, NIIF 9 *Instrumentos financieros*, NIIF 10 *Estados financieros consolidados*, NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*, NIIF 12 *Revelación de participaciones en otras entidades*, NIIF 13 *Valoración del valor razonable*, NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*, NIIF 16 *Arrendamientos y NIIF 17 Contratos de seguro*; Norma Internacional de Contabilidad («NIC») 2 *Existencias*, NIC 7 *Estado de flujos de efectivo*, NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio*, NIC 12 *Impuestos sobre las ganancias*, NIC 16 *Inmovilizado material*, NIC 19 *Retribuciones a los empleados*, NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*, NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras*, NIC 24 *Información a revelar sobre partes vinculadas*, NIC 26 *Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por jubilación*, NIC 27 *Estados financieros separados*, NIC 28 *Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos*, NIC 29 *Información financiera en economías hiperinflacionarias*, NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación*, NIC 33 *Ganancias por acción*, NIC 34 *Información financiera intermedia*, NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*, NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*, NIC 38 *Activos intangibles*, NIC 40 *Inversiones inmobiliarias* y NIC

⁽¹⁾ DO L 243 de 11.9.2002, p. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2002/1606/oj>.

⁽²⁾ Reglamento (UE) 2023/1803 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2023, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 237 de 26.9.2023, p. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/1803/oj>).

41 Agricultura; Interpretación del Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera («CINIIF») 1 Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares, CINIIF 2 Aportaciones de los socios de entidades cooperativas e instrumentos similares, CINIIF 5 Derechos por la participación en fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental, CINIIF 6 Pasivos derivados de la participación en mercados específicos — Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, CINIIF 12 Acuerdos de concesión de servicios, CINIIF 14 NIC 19 — Límite de un activo por prestaciones definidas, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción, CINIIF 16 Coberturas de la inversión neta en un negocio en el extranjero, CINIIF 17 Distribuciones a los propietarios de activos distintos al efectivo, CINIIF 19 Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio, CINIIF 20 Costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto, CINIIF 21 Gravámenes, CINIIF 22 Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas y CINIIF 23 Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias, e Interpretación del Comité de Interpretación de Normas («SIC»)-7 Introducción del euro, SIC-10 Ayudas públicas — Sin relación específica con actividades de explotación, SIC-25 Impuestos sobre las ganancias — Cambios en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas, SIC-29 Acuerdos de concesión de servicios: Información a revelar y SIC-32 Activos intangibles — Costes de sitios web.

- (6) Además, implica por vía de consecuencia la derogación de la NIC 1 Presentación de estados financieros.
- (7) Tras consultar al Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera (EFRAG), la Comisión ha concluido que la NIIF 18 cumple las condiciones para su adopción, establecidas en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 1606/2002.
- (8) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (UE) 2023/1803 en consecuencia.
- (9) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

El anexo del Reglamento (UE) 2023/1803 se modifica como sigue:

- 1) Se inserta, con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento, la Norma Internacional de Información Financiera («NIIF») 18 Presentación y revelación de información en los estados financieros («NIIF 18»).
- 2) Se modifican, de conformidad con la NIIF 18, con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento, la NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera, la NIIF 2 Pagos basados en acciones, la NIIF 3 Combinaciones de negocios, la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas, la NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales, la NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar, la NIIF 8 Segmentos operativos, la NIIF 9 Instrumentos financieros, la NIIF 10 Estados financieros consolidados, la NIIF 11 Acuerdos conjuntos, la NIIF 12 Revelación de participaciones en otras entidades, la NIIF 13 Valoración del valor razonable, la NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, la NIIF 16 Arrendamientos y la NIIF 17 Contratos de seguro; la Norma Internacional de Contabilidad («NIC») 2 Existencias, la NIC 7 Estado de flujos de efectivo, la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, la NIC 10 Hechos posteriores al ejercicio, la NIC 12 Impuestos sobre las ganancias, la NIC 16 Inmovilizado material, la NIC 19 Retribuciones a los empleados, la NIC 20 Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas, la NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras, la NIC 24 Información a revelar sobre partes vinculadas, la NIC 26 Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por jubilación, la NIC 27 Estados financieros separados, la NIC 28 Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos, la NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias, la NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación, la NIC 33 Ganancias por acción, la NIC 34 Información financiera intermedia, la NIC 36 Deterioro del valor de los activos, la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, la NIC 38 Activos intangibles, la NIC 40 Inversiones inmobiliarias y la NIC 41 Agricultura; la Interpretación del Comité de Interpretaciones

de Normas Internacionales de Información Financiera («CINIIF») 1 Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares, la CINIIF 2 Aportaciones de los socios de entidades cooperativas e instrumentos similares, la CINIIF 5 Derechos por la participación en fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental, la CINIIF 6 Pasivos derivados de la participación en mercados específicos — Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, la CINIIF 12 Acuerdos de concesión de servicios, la CINIIF 14 NIC 19 — Límite de un activo por prestaciones definidas, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción, la CINIIF 16 Coberturas de la inversión neta en un negocio en el extranjero, la CINIIF 17 Distribuciones a los propietarios de activos distintos al efectivo, la CINIIF 19 Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio, la CINIIF 20 Costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto, la CINIIF 21 Gravámenes, la CINIIF 22 Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas y la CINIIF 23 Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias, y la Interpretación del Comité de Interpretación de Normas («SIC»)-7 Introducción del euro, la SIC-10 Ayudas públicas — Sin relación específica con actividades de explotación, la SIC-25 Impuestos sobre las ganancias — Cambios en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas, la SIC-29 Acuerdos de concesión de servicios: Información a revelar y la SIC-32 Activos intangibles — Costes de sitios web.

- 3) Se suprime la NIC 1 Presentación de estados financieros.

Artículo 2

Todas las empresas aplicarán la modificación a que se refiere el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2027.

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, el 13 de febrero de 2026.

Por la Comisión

La Presidenta

Ursula VON DER LEYEN

ANEXO

NIIF 18

Presentación y revelación de información en los estados financieros**Norma Internacional de Información Financiera 18****Presentación y revelación de información en los estados financieros**

OBJETIVO

- 1 Esta Norma establece los requisitos para la presentación y revelación de información en los *estados financieros con propósito general* (denominados «estados financieros») con el fin de contribuir a garantizar que dichos estados proporcionen información pertinente y que represente de manera fiel los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos y los gastos de la entidad.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

- 2 **La entidad aplicará esta Norma al presentar y revelar información en los estados financieros elaborados de acuerdo con las normas NIIF de contabilidad.**
- 3 Esta Norma establece los requisitos generales y específicos para la presentación de información en el estado o estados de rendimiento financiero, el estado de situación financiera y el estado de cambios en el patrimonio neto. Asimismo, esta Norma establece los requisitos para la revelación de información en las notas. La NIC 7 *Estado de flujos de efectivo* establece los requisitos para la presentación y revelación de información sobre flujos de efectivo. No obstante, los requisitos generales relativos a los estados financieros que figuran en los párrafos 9 a 43 y 113 a 114 se aplicarán al estado de flujos de efectivo.
- 4 En otras normas NIIF de contabilidad se establecen los requisitos de reconocimiento, valoración, presentación y revelación respecto de transacciones y otros hechos específicos.
- 5 Esta Norma no se aplicará a la presentación y revelación de información en los estados financieros intermedios condensados que hayan sido elaborados en aplicación de la NIC 34 *Información financiera intermedia*. Sin embargo, los párrafos 41 a 45 y 117 a 125 se aplicarán a dichos estados financieros.
- 6 Esta Norma utiliza terminología adaptada a las entidades con ánimo de lucro, incluidas las entidades empresariales del sector público. Si aplican esta Norma entidades del sector privado o del sector público que ejercen actividades sin ánimo de lucro, es posible que deban modificar las descripciones utilizadas para ciertos epígrafes, categorías, subtotales o totales de los estados financieros e incluso para los propios estados financieros.
- 7 De forma análoga, las entidades que carezcan de patrimonio neto, de acuerdo con la definición de la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación* (por ejemplo, algunos fondos de inversión colectiva), y aquellas entidades cuyo capital social no sea patrimonio neto (por ejemplo, algunas entidades cooperativas) podrían tener que adaptar la presentación en los estados financieros de las participaciones de los miembros o partícipes.
- 8 Muchas entidades proporcionan un análisis financiero elaborado por la dirección e independiente de los estados financieros (véase el párrafo 10) en el que se describen y explican las características principales del rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad, así como las principales incertidumbres a las que esta se enfrenta. Dicho análisis queda fuera del ámbito de aplicación de las normas NIIF de contabilidad.

REQUISITOS GENERALES APLICABLES A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Objetivo de los estados financieros

- 9 El objetivo de los estados financieros es proporcionar información financiera sobre los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos y los gastos de la entidad que sea útil para los usuarios de dichos estados a la hora de evaluar las perspectivas de entradas netas de efectivo a la entidad en el futuro, así como la gestión de los recursos económicos de la entidad por parte de la dirección.

Conjunto completo de estados financieros

- 10 Un conjunto completo de estados financieros está compuesto por:
- a) un estado (o estados) de rendimiento financiero del ejercicio (véase el párrafo 12);
 - b) un estado de situación financiera al cierre del ejercicio;
 - c) un estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio;
 - d) un estado de flujos de efectivo del ejercicio;
 - e) notas relativas al ejercicio;
 - f) información comparativa con respecto al ejercicio anterior, tal y como se especifica en los párrafos 31 a 32, y
 - g) un estado de situación financiera al comienzo del ejercicio anterior si así lo exige el párrafo 37.
- 11 Los estados enumerados en el párrafo 10, letras a) a d) (y su información comparativa), se denominan *estados financieros principales*. La entidad puede utilizar, para referirse a los citados estados, denominaciones distintas a las utilizadas en esta Norma. Por ejemplo, la entidad puede utilizar la denominación «balance» en lugar de «estado de situación financiera». Además, aunque en esta Norma se utilicen términos como «otro resultado global», «resultado» y «resultado global total», la entidad puede utilizar otros términos para referirse a los totales, subtotales y epígrafes exigidos en ella, siempre y cuando las denominaciones representen fielmente las características de las partidas, conforme a lo dispuesto en el párrafo 43. Por ejemplo, para referirse al «resultado», la entidad podría utilizar el término «resultado neto».
- 12 La entidad presentará su estado o estados de rendimiento financiero como:
- a) un único estado de resultados y de otro resultado global, en cuyo caso el resultado y otro resultado global figurarán en dos secciones distintas (si se escoge esta opción, la entidad presentará en primer lugar la sección del resultado, que irá seguida directamente de la sección de otro resultado global), o
 - b) un estado de resultados y, por separado, un estado en el que se presente el resultado global, comenzando por el resultado (si se escoge esta opción, el estado de resultados deberá preceder inmediatamente al estado en el que se presente el resultado global).
- 13 En esta Norma:
- a) la sección del resultado descrita en el párrafo 12, letra a), y el estado de resultados descrito en el párrafo 12, letra b), se denominan «estado de resultados», y
 - b) la sección de otro resultado global descrita en el párrafo 12, letra a), y el estado en el que se presenta el resultado global descrito en el párrafo 12, letra b), se denominan «estado en el que se presenta el resultado global».
- 14 La entidad presentará los distintos estados financieros principales que conformen un conjunto completo de estados financieros concediendo a cada uno de ellos el mismo grado de importancia.

Funciones de los estados financieros principales y las notas

- 15 A fin de lograr el objetivo que se persigue con los estados financieros (véase el párrafo 9), la entidad presentará información en los estados financieros principales y revelará información en las notas. La entidad solo tendrá que presentar o revelar la información que sea de importancia relativa significativa (véanse los párrafos 19 y B1 a B5).
- 16 La función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados de los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo reconocidos de la entidad que sean de utilidad para los usuarios de los estados financieros a efectos de:
- a) obtener una visión de conjunto comprensible de los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo reconocidos de la entidad;

- b) efectuar comparaciones entre distintas entidades y entre distintos ejercicios de la misma entidad, e
- c) identificar las partidas o los ámbitos sobre los que podrían desear obtener información adicional en las notas.

17 La función de las notas es proporcionar la información de importancia relativa significativa que sea necesaria para:

- a) permitir que los usuarios de los estados financieros comprendan los epígrafes presentados en los estados financieros principales (véase el párrafo B6), y
- b) complementar los estados financieros principales con información adicional a fin de lograr el objetivo que se persigue con ellos (véase el párrafo B7).

18 La entidad tendrá en cuenta las funciones que desempeñan los estados financieros principales y las notas, según lo descrito en los párrafos 16 a 17, para decidir si es preciso incluir información en los primeros o en las segundas. Dado que los estados financieros principales y las notas desempeñan funciones distintas, el alcance de la información exigida en las notas diferirá del alcance de la información exigida en los estados financieros principales. Las diferencias entre los estados financieros principales y las notas implican que:

- a) al objeto de proporcionar los resúmenes estructurados descritos en el párrafo 16, la información contenida en los estados financieros principales estará más agregada que la información contenida en las notas, y
- b) al objeto de proporcionar la información descrita en el párrafo 17, las notas contendrán información más detallada sobre los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo de la entidad, incluida la *desagregación* de la información presentada en los estados financieros principales.

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

19 Algunas normas NIIF de contabilidad especifican la información que debe presentarse en los estados financieros principales o revelarse en las notas. La entidad no estará obligada a proporcionar información específica cuya presentación o revelación exijan las normas NIIF de contabilidad si dicha información carece de importancia relativa significativa. Lo anterior se aplicará aun cuando las normas NIIF de contabilidad contengan una lista de requisitos específicos o requisitos que se describan como requisitos mínimos.

20 La entidad estudiará si procede revelar información adicional cuando el cumplimiento de los requisitos específicos de las normas NIIF de contabilidad sea insuficiente para que los usuarios de los estados financieros puedan comprender los efectos de las transacciones y otros hechos y condiciones en su rendimiento y su situación financieros.

Información presentada en los estados financieros principales

21 El párrafo 16 establece que la función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados que resulten útiles a los efectos especificados en dicho párrafo (en lo sucesivo, «resumen estructurado útil»). Teniendo en cuenta la función que desempeñan los estados financieros principales, la entidad determinará cuál es la información de importancia relativa significativa que debe presentar en dichos estados, tal como se establece en los párrafos 22 a 24.

22 A fin de proporcionar un resumen estructurado útil en un estado financiero principal, la entidad cumplirá una serie de requisitos específicos que determinan la estructura del estado. Dichos requisitos específicos son los siguientes:

- a) para el estado de resultados, los requisitos de los párrafos 47, 69, 76 y 78;
- b) para el estado en el que se presenta el resultado global, los requisitos de los párrafos 86 a 88;
- c) para el estado de situación financiera, los requisitos de los párrafos 96 y 104;
- d) para el estado de cambios en el patrimonio neto, los requisitos del párrafo 107, y
- e) para el estado de flujos de efectivo, los requisitos del párrafo 10 de la NIC 7.

- 23 Algunas normas NIIF de contabilidad exigen que determinados epígrafes se presenten por separado en los estados financieros principales (por ejemplo, los párrafos 75 y 103 de esta Norma). La entidad no estará obligada a presentar por separado un epígrafe en un estado financiero principal si no es necesario para que el estado proporcione un resumen estructurado útil. Lo anterior se aplicará aun cuando las normas NIIF de contabilidad contengan una lista de epígrafes específicos exigidos o epígrafes que se describan como requisitos mínimos (véase el párrafo B8).
- 24 La entidad presentará epígrafes y subtotales adicionales si es necesario para que un estado financiero principal proporcione un resumen estructurado útil. Cuando la entidad presente epígrafes o subtotales adicionales, esos epígrafes o subtotales (véase el párrafo B9):
- comprenderán los importes reconocidos y valorados de acuerdo con las normas NIIF de contabilidad;
 - serán compatibles con la estructura del estado que se deriva de los requisitos enumerados en el párrafo 22;
 - serán congruentes de un ejercicio a otro, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 30, y
 - no figurarán de forma más destacada que los totales y subtotales exigidos por las normas NIIF de contabilidad.

Identificación de los estados financieros

- 25 La entidad identificará claramente los estados financieros y los distinguirá de cualquier otra información publicada en el mismo documento (véase el párrafo B10).
- 26 Las normas NIIF de contabilidad se aplican solo a los estados financieros, y no necesariamente a otra información proporcionada en informes anuales, formularios de órganos reguladores u otros documentos. Así pues, es importante que los usuarios de los estados financieros puedan distinguir la información que se elabora con arreglo a las normas NIIF de contabilidad de cualquier otra información que, aunque les sea de utilidad, no esté sujeta a los requisitos de dichas normas.
- 27 La entidad identificará claramente cada estado financiero principal y las notas. Además, la entidad revelará en un lugar destacado, y repetirá cuando sea necesario para facilitar la comprensión de la información, lo siguiente:
- el nombre u otro tipo de identificación de la entidad, así como todo cambio en esta información que haya tenido lugar desde el cierre del ejercicio anterior;
 - si los estados financieros corresponden a una entidad individual o a un grupo de entidades;
 - la fecha de cierre del ejercicio o el período cubierto por los estados financieros;
 - la moneda de presentación, tal como se define en la NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras*, y
 - el nivel de redondeo practicado en las cifras de los estados financieros (véase el párrafo B11).

Periodicidad de la información

- 28 La entidad proporcionará un conjunto completo de estados financieros al menos una vez al año. Cuando la entidad cambie la fecha de cierre de su ejercicio y proporcione los estados financieros para un período superior o inferior a un año, revelará, además del período cubierto por los estados financieros, lo siguiente:
- la razón para utilizar un período inferior o superior, y
 - el hecho de que los importes incluidos en los estados financieros no son totalmente comparables.
- 29 Por lo general, las entidades elaboran, de manera sistemática, estados financieros que abarcan períodos anuales. No obstante, por razones prácticas, determinadas entidades prefieren informar, por ejemplo, sobre ejercicios de cincuenta y dos semanas. Esta Norma no prohíbe esa práctica.

Coherencia de la presentación, la revelación y la clasificación

- 30 La entidad mantendrá la presentación, la revelación y la *clasificación* de las partidas en los estados financieros de un ejercicio a otro, a menos que:
- tras un cambio significativo en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra forma de presentación, revelación o clasificación, habida cuenta de los criterios para la selección y aplicación de políticas contables de la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros* (véase el párrafo B12), o
 - una norma NIIF de contabilidad exija un cambio en la presentación, la revelación o la clasificación.

Información comparativa

- 31 A menos que las normas NIIF de contabilidad permitan o exijan otra cosa, la entidad proporcionará información comparativa (esto es, información relativa al ejercicio anterior) con respecto a todos los importes incluidos en los estados financieros del ejercicio corriente. La entidad incluirá información comparativa respecto de la información textual y descriptiva cuando sea necesario para la comprensión de los estados financieros del ejercicio corriente (véase el párrafo B13).
- 32 La entidad presentará el ejercicio corriente y el ejercicio anterior en cada uno de sus estados financieros principales y en las notas. Los párrafos B14 a B15 establecen los requisitos relativos a la información comparativa adicional.

Cambios en las políticas contables, reexpresión retroactiva o reclasificación

- 33 Si la entidad modifica la forma de presentación, revelación o clasificación de las partidas en sus estados financieros, reclasificará los importes comparativos, a menos que sea impracticable hacerlo. Cuando la entidad reclasifique los importes comparativos, revelará (también con respecto al comienzo del ejercicio anterior):
- la naturaleza de la reclasificación;
 - el importe de cada partida o grupo de partidas que se haya reclasificado, y
 - el motivo de la reclasificación.
- 34 Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, la entidad revelará:
- el motivo para no reclasificar los importes, y
 - la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.
- 35 La mejora de la comparabilidad de la información entre ejercicios ayuda a los usuarios de los estados financieros a la hora de tomar decisiones económicas, sobre todo al permitirles evaluar las tendencias en la información con fines predictivos. En algunas circunstancias, es impracticable reclasificar la información comparativa en relación con un ejercicio anterior concreto para conseguir que haya coherencia con el ejercicio corriente. Por ejemplo, es posible que la entidad no haya recopilado los datos en uno o en varios ejercicios anteriores de una forma que permita la reclasificación, y podría ser impracticable volver a producir la información.
- 36 La NIC 8 establece los ajustes que deben realizarse en la información comparativa cuando la entidad cambia una política contable o corrige un error.
- 37 Además de la información comparativa que se exige en los párrafos 31 a 32, la entidad presentará un tercer estado de situación financiera referido al comienzo del ejercicio anterior si:
- aplica una política contable de forma retroactiva, realiza una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros o reclasifica partidas en sus estados financieros, y

b) la aplicación retroactiva, la reexpresión retroactiva o la reclasificación tienen un efecto de importancia relativa significativa en la información del estado de situación financiera referido al comienzo del ejercicio anterior.

38 En las circunstancias descritas en el párrafo 37, la entidad presentará tres estados de situación financiera, esto es, un estado de situación financiera referido a cada uno de los momentos siguientes:

- a) el cierre del ejercicio corriente;
- b) el cierre del ejercicio anterior, y
- c) el comienzo del ejercicio anterior.

39 Cuando la entidad esté obligada a presentar un tercer estado de situación financiera en aplicación del párrafo 37, revelará la información exigida por los párrafos 33 a 36 y por la NIC 8. Sin embargo, no estará obligada a proporcionar las notas correspondientes relativas al estado de situación financiera referido al comienzo del ejercicio anterior.

40 La fecha del tercer estado de situación financiera será el comienzo del ejercicio anterior, con independencia de que en los estados financieros de la entidad se proporcione información comparativa en relación con ejercicios anteriores (tal como permiten los párrafos B14 a B15).

AGREGACIÓN Y DESAGREGACIÓN

Principios de agregación y desagregación

41 A efectos de esta Norma, una partida es un activo, un pasivo, un instrumento de patrimonio o reserva, un ingreso, un gasto o un flujo de efectivo, o cualquier agregación o desagregación de esos activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos o flujos de efectivo. Un epígrafe es una partida que se presenta por separado en los estados financieros principales. En las notas se revela otra información de importancia relativa significativa acerca de las partidas. A menos que suponga la invalidación de requisitos específicos de agregación o desagregación contenidos en las normas NIIF de contabilidad, la entidad (véanse los párrafos B16 a B23):

- a) clasificará y agregará los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos o los flujos de efectivo dentro de partidas atendiendo a la existencia de características compartidas;
- b) desagregará las partidas atendiendo a la existencia de características no compartidas;
- c) agregará o desagregará las partidas con el fin de presentar epígrafes en los estados financieros principales que cumplan la función de estos consistente en proporcionar resúmenes estructurados útiles (véase el párrafo 16);
- d) agregará o desagregará las partidas con el fin de revelar información en las notas que cumpla la función de estas consistente en proporcionar información de importancia relativa significativa (véase el párrafo 17), y
- e) velará por que la agregación y la desagregación en los estados financieros no enmascaren información que sea de importancia relativa significativa (véase el párrafo B3).

42 En aplicación de los principios del párrafo 41, la entidad desagregará las partidas siempre que la información resultante sea de importancia relativa significativa. Si, en aplicación del párrafo 41, letra c), la entidad no presenta la información de importancia relativa significativa en los estados financieros principales, revelará la información en las notas. Los párrafos B79 y B111 recogen ejemplos de ingresos, gastos, activos, pasivos y partidas del patrimonio neto cuyas características podrían ser lo suficientemente desemejantes como para requerirse la presentación en el estado de resultados o en el estado de situación financiera o la revelación en las notas a fin de proporcionar información de importancia relativa significativa.

43 La entidad denominará y describirá las partidas presentadas en los estados financieros principales (esto es, totales, subtotales y epígrafes) o las partidas reveladas en las notas de tal manera que se representen fielmente las características de la partida de que se trate (véanse los párrafos B24 a B26). A fin de representar fielmente una partida, la entidad proporcionará todas las descripciones y explicaciones necesarias para que el usuario de los estados financieros la comprenda. En algunos casos, es posible que la entidad deba incluir en las descripciones y explicaciones el significado de los términos que utilice e información sobre el método que emplee para agregar o desagregar los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo.

Compensación

- 44 **La entidad no compensará activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que así lo exija o permita una norma NIIF de contabilidad (véanse los párrafos B27 a B28).**
- 45 La entidad informará por separado de sus activos y pasivos y de sus ingresos y gastos. La compensación en el estado o estados de rendimiento financiero o en el estado de situación financiera, salvo que refleje el fondo de la transacción u otro hecho, limita la capacidad de los usuarios para comprender las transacciones y otros hechos y condiciones que se hayan producido, así como su capacidad para evaluar los flujos de efectivo futuros de la entidad. La valoración de los activos previa deducción de las correcciones de valor —por ejemplo, las correcciones de valor por obsolescencia de las existencias y las correcciones de valor por las pérdidas crediticias esperadas de los activos financieros— no constituirá un caso de compensación.

ESTADO DE RESULTADOS

- 46 **La entidad incluirá todas las partidas de ingresos y gastos de un ejercicio en el estado de resultados, a menos que una norma NIIF de contabilidad exija o permita otra cosa (véanse los párrafos 88 a 95 y B86).**

Categorías del estado de resultados

- 47 **La entidad clasificará los ingresos y gastos incluidos en el estado de resultados en una de las cinco categorías siguientes (véase el párrafo B29):**
- categoría de explotación (véase el párrafo 52);**
 - categoría de inversión (véanse los párrafos 53 a 58);**
 - categoría de financiación (véanse los párrafos 59 a 66);**
 - categoría de impuestos sobre las ganancias (véase el párrafo 67), y**
 - categoría de actividades interrumpidas (véase el párrafo 68).**
- 48 Los párrafos 52 a 68 establecen los requisitos relativos a la clasificación de los ingresos y gastos en las categorías de explotación, inversión, financiación, impuestos sobre las ganancias y actividades interrumpidas. Además, los párrafos B65 a B76 establecen los requisitos relativos a la clasificación en dichas categorías de las diferencias de cambio, la pérdida o ganancia sobre la posición monetaria neta y las pérdidas y ganancias de derivados e instrumentos de cobertura designados.

Entidades que ejercen actividades empresariales principales especificadas

- 49 A fin de clasificar los ingresos y gastos en las categorías de explotación, inversión y financiación, la entidad evaluará si ejerce una actividad empresarial principal especificada, esto es, una actividad empresarial principal consistente en (véanse los párrafos B30 a B41):
- la inversión en determinados tipos de activos, denominada en lo sucesivo «inversión en activos» (véase el párrafo 53), o
 - la concesión de financiación a clientes.
- 50 En aplicación de los párrafos 55 a 58 y 65 a 66, la entidad que ejerza una actividad empresarial principal especificada clasificará en la categoría de explotación algunos ingresos y gastos que se habrían clasificado en la categoría de inversión o en la de financiación si la actividad no fuese una actividad empresarial principal.
- 51 Si la entidad:
- invierte en activos como actividad empresarial principal, revelará ese hecho;
 - concede financiación a clientes como actividad empresarial principal, revelará ese hecho;

- c) obtiene un resultado diferente al evaluar si la inversión en activos o la concesión de financiación a clientes constituyen su actividad empresarial principal (véase el párrafo B41), revelará:
 - i) el hecho de que el resultado de la evaluación ha cambiado y la fecha del cambio;
 - ii) el importe y la clasificación de las partidas de ingresos y gastos antes y después de la fecha del cambio en el resultado de la evaluación en el ejercicio corriente, así como el importe y la clasificación, en el ejercicio anterior, de las partidas cuya clasificación haya cambiado debido al cambio en el resultado de la evaluación, a menos que sea impracticable hacerlo; si ese fuera el caso y la entidad no revela la información por resultar impracticable, señalará ese hecho.

Categoría de explotación

- 52 **La entidad clasificará en la categoría de explotación todos los ingresos y gastos incluidos en el estado de resultados que no estén clasificados en (véase el párrafo B42):**
- a) **la categoría de inversión;**
 - b) **la categoría de financiación;**
 - c) **la categoría de impuestos sobre las ganancias, o**
 - d) **la categoría de actividades interrumpidas.**

Categoría de inversión

- 53 **A excepción de lo exigido por los párrafos 55 a 58 para aquellas entidades que ejerzan una actividad empresarial principal especificada, la entidad clasificará en la categoría de inversión los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 procedentes de:**
- a) **las inversiones en entidades asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas (véanse los párrafos B43 a B44);**
 - b) **el efectivo y los equivalentes al efectivo, y**
 - c) **otros activos, si generan un rendimiento por sí solos y en gran medida con independencia de los demás recursos de la entidad (véanse los párrafos B45 a B49).**
- 54 **Los ingresos y gastos procedentes de los activos señalados en el párrafo 53 que la entidad deberá clasificar en la categoría de inversión comprenden los importes del estado de resultados relativos a (véase el párrafo B47):**
- a) **los ingresos generados por los activos;**
 - b) **los ingresos y gastos derivados de la valoración inicial y posterior de los activos, incluido al dar de baja en cuentas los activos, y**
 - c) **los gastos incrementales directamente atribuibles a la adquisición y la enajenación o disposición por otra vía de los activos, por ejemplo, los costes de transacción y los costes de venta de los activos.**

Entidades que ejercen actividades empresariales principales especificadas

- 55 Respecto de los activos especificados en el párrafo 53, letra a) (esto es, inversiones en entidades asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas) en los que la entidad invierta como actividad empresarial principal (véase el párrafo B38), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 como sigue:
- a) en la categoría de inversión si los activos se contabilizan según el método de la participación [véanse los párrafos B43, letra a), y B44, letra a)], o
 - b) en la categoría de explotación si los activos no se contabilizan según el método de la participación [véanse los párrafos B43, letras b) a c), y B44, letras b) a c)].
- 56 Respecto de los activos especificados en el párrafo 53, letra b) (esto es, efectivo y equivalentes al efectivo), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 en la categoría de inversión a menos que:

- a) invierta como actividad empresarial principal en los activos financieros a que se refiere el párrafo 53, letra c), en cuyo caso clasificará los ingresos y gastos en la categoría de explotación;
- b) no cumpla los requisitos de la letra a), pero conceda financiación a clientes como actividad empresarial principal, en cuyo caso clasificará:
 - i) en la categoría de explotación: los ingresos y gastos procedentes de efectivo y equivalentes al efectivo que estén relacionados con la concesión de financiación a clientes (por ejemplo, efectivo y equivalentes al efectivo mantenidos por requisitos reglamentarios conexos);
 - ii) en la categoría de explotación o en la categoría de inversión: los ingresos y gastos procedentes de efectivo y equivalentes al efectivo que no estén relacionados con la concesión de financiación a clientes, aplicando una decisión de política contable para clasificar los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54; dicha decisión de política contable será coherente con la decisión adoptada a efectos de la política contable conexa para los ingresos y gastos procedentes de pasivos conforme al párrafo 65, letra a), inciso ii).

57 Si, al aplicar el párrafo 56, letra b), la entidad no puede distinguir entre el efectivo y los equivalentes al efectivo descritos en los incisos i) y ii) de dicha letra, aplicará la decisión de política contable del inciso ii) para clasificar los ingresos y gastos procedentes de la totalidad del efectivo y los equivalentes al efectivo en la categoría de explotación.

58 Respecto de los activos especificados en el párrafo 53, letra c) (esto es, otros activos, si generan un rendimiento por sí solos y en gran medida con independencia de los demás recursos de la entidad) en los que la entidad invierta como actividad empresarial principal (véase el párrafo B40), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 en la categoría de explotación.

Categoría de financiación

59 **A fin de determinar los ingresos y gastos que deben clasificarse en la categoría de financiación, la entidad establecerá una distinción entre:**

- a) **los pasivos derivados de transacciones que impliquen únicamente la obtención de financiación (véanse los párrafos B50 a B51), y**
- b) **los pasivos distintos de los descritos en la letra a), esto es, los pasivos derivados de transacciones que no impliquen únicamente la obtención de financiación (véase el párrafo B53).**

60 **Respecto de los pasivos especificados en el párrafo 59, letra a) (esto es, pasivos derivados de transacciones que impliquen únicamente la obtención de financiación), a excepción de lo dispuesto en los párrafos 63 a 66, la entidad clasificará en la categoría de financiación los importes del estado de resultados relativos a:**

- a) **los ingresos y gastos derivados de la valoración inicial y posterior de los pasivos, incluido al dar de baja en cuentas los pasivos (véase el párrafo B52), y**
- b) **los gastos incrementales directamente atribuibles a la emisión y cancelación de los pasivos, por ejemplo, los costes de transacción.**

61 **Respecto de los pasivos especificados en el párrafo 59, letra b) (esto es, pasivos derivados de transacciones que no impliquen únicamente la obtención de financiación), a excepción de lo dispuesto en los párrafos 63 a 64, la entidad clasificará en la categoría de financiación:**

- a) **los ingresos y gastos por intereses, pero únicamente si identifica esos ingresos y gastos a efectos de la aplicación de otros requisitos de las normas NIIF de contabilidad, y**
- b) **los ingresos y gastos derivados de cambios en los tipos de interés, pero únicamente si identifica esos ingresos y gastos a efectos de la aplicación de otros requisitos de las normas NIIF de contabilidad.**

62 Los párrafos B56 a B57 establecen el modo en que la entidad debe aplicar los requisitos de los párrafos 59 a 61 a los contratos híbridos que contengan un contrato principal que sea un pasivo.

- 63 Los requisitos de los párrafos 60 a 61 no se aplican a las pérdidas y ganancias de derivados e instrumentos de cobertura designados. Para clasificar esas pérdidas y ganancias, la entidad aplicará los párrafos B70 a B76.
- 64 La entidad excluirá de la categoría de financiación y clasificará en la categoría de explotación:
- los ingresos y gastos procedentes de contratos de inversión emitidos con características de participación que hayan sido reconocidos en aplicación de la NIIF 9 *Instrumentos financieros* (véase el párrafo B58), y
 - los ingresos y gastos financieros de seguros incluidos en el estado de resultados en aplicación de la NIIF 17 *Contratos de seguro*.

Entidades que ejercen actividades empresariales principales especificadas

- 65 Si la entidad concede financiación a clientes como actividad empresarial principal, clasificará los ingresos y gastos (véase el párrafo B59) como sigue:
- cuando procedan de los pasivos especificados en el párrafo 59, letra a) (esto es, pasivos derivados de transacciones que impliquen únicamente la obtención de financiación):
 - si los pasivos están relacionados con la concesión de financiación a clientes, en la categoría de explotación;
 - si los pasivos no están relacionados con la concesión de financiación a clientes, aplicando una decisión de política contable para clasificar los ingresos y gastos especificados en el párrafo 60 en la categoría de explotación o en la categoría de financiación; dicha decisión de política contable será coherente con la decisión adoptada a efectos de la política contable conexa para los ingresos y gastos procedentes de efectivo y equivalentes al efectivo conforme al párrafo 56, letra b), inciso ii);
 - cuando procedan de los pasivos especificados en el párrafo 59, letra b) (esto es, pasivos derivados de transacciones que no impliquen únicamente la obtención de financiación):
 - si los ingresos y gastos están especificados en el párrafo 61, en la categoría de financiación, o
 - si los ingresos y gastos no están especificados en el párrafo 61, en la categoría de explotación.

- 66 Si, al aplicar el párrafo 65, letra a), la entidad no puede establecer una distinción entre los pasivos descritos en los incisos i) y ii) de dicha letra, aplicará la decisión de política contable a que se refiere el inciso ii) para clasificar los ingresos y gastos procedentes de la totalidad de esos pasivos en la categoría de explotación.

Categoría de impuestos sobre las ganancias

- 67 La entidad clasificará en la categoría de impuestos sobre las ganancias el gasto por impuestos o el ingreso por impuestos que se haya incluido en el estado de resultados en aplicación de la NIC 12 *Impuestos sobre las ganancias*, así como las diferencias de cambio conexas (véanse los párrafos B65 a B68).

Categoría de actividades interrumpidas

- 68 La entidad clasificará en la categoría de actividades interrumpidas los ingresos y gastos procedentes de actividades interrumpidas conforme a lo exigido por la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*.

Totales y subtotales que deben presentarse en el estado de resultados

- 69 La entidad presentará en el estado de resultados totales y subtotales para lo siguiente:
- el resultado de explotación (véase el párrafo 70);
 - el resultado antes de financiación e impuestos sobre las ganancias (véase el párrafo 71), a reserva de lo dispuesto en el párrafo 73, y
 - el resultado (véase el párrafo 72).
- 70 El resultado de explotación comprende todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de explotación.

- 71 El resultado antes de financiación e impuestos sobre las ganancias comprende:
- el resultado de explotación, y
 - todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión.
- 72 El resultado es el total de los ingresos menos los gastos incluidos en el estado de resultados. Por consiguiente, comprende todos los ingresos y gastos clasificados en todas las categorías del estado de resultados (véase el párrafo 47).
- 73 La entidad no aplicará el párrafo 69, letra b), si aplica la política contable a que se refiere el párrafo 65, letra a), inciso ii), consistente en clasificar en la categoría de explotación los ingresos y gastos procedentes de pasivos que no estén relacionados con la concesión de financiación a clientes. Sin embargo, dicha entidad aplicará el párrafo 24 para determinar si procede presentar un subtotal adicional después del resultado de explotación y antes de la categoría de financiación. Por ejemplo, la entidad presentaría un subtotal para el resultado de explotación y los ingresos y gastos procedentes de inversiones que se contabilicen según el método de la participación si determinase que es necesario a fin de proporcionar un resumen estructurado útil de sus ingresos y gastos.
- 74 Si la entidad descrita en el párrafo 73 presenta un subtotal adicional que comprende el resultado de explotación y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión, no usará una denominación para ese subtotal que dé a entender que se excluyen los importes de financiación, como, por ejemplo, «ganancia antes de financiación». En aplicación del párrafo 43, la entidad utilizará una denominación para el subtotal que represente fielmente los importes en él incluidos.

Partidas que deben presentarse en el estado de resultados o revelarse en las notas

- 75 La entidad presentará en el estado de resultados epígrafes para lo siguiente (véase el párrafo B77):
- los importes exigidos por esta Norma, a saber:**
 - los ingresos ordinarios, presentando por separado los epígrafes descritos en la letra b), inciso i), y en la letra c), inciso i);
 - los gastos de explotación, presentando por separado los epígrafes según lo exigido por el párrafo 78 y por el párrafo 82, letra a);
 - la participación en el resultado de las entidades asociadas y los negocios conjuntos cuya contabilización se haga según el método de la participación;
 - los gastos o ingresos por el impuesto sobre las ganancias, y
 - un único importe para el total de las actividades interrumpidas (véase la NIIF 5);
 - los importes exigidos por la NIIF 9, a saber:**
 - los ingresos ordinarios por intereses calculados según el método del tipo de interés efectivo;
 - las pérdidas por deterioro del valor (incluidas las reversiones de pérdidas por deterioro del valor o de ganancias por deterioro del valor) determinadas de acuerdo con la sección 5.5 de la NIIF 9;
 - las pérdidas y ganancias derivadas de la baja en cuentas de activos financieros valorados al coste amortizado;
 - cualquier pérdida o ganancia que se derive de la diferencia entre el valor razonable de un activo financiero y su coste amortizado anterior en la fecha de la reclasificación de la categoría de valoración al coste amortizado a la categoría de valoración al valor razonable con cambios en el resultado, y
 - cualquier pérdida o ganancia acumulada anteriormente reconocida en otro resultado global que se reclasifique en el resultado en la fecha de la reclasificación de un activo financiero de la categoría de valoración al valor razonable con cambios en otro resultado global a la categoría de valoración al valor razonable con cambios en el resultado, y
 - los importes exigidos por la NIIF 17, a saber:**
 - los ingresos ordinarios de seguros;
 - los gastos de los servicios de seguro por los contratos emitidos que entren dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 17;
 - los ingresos o gastos de los contratos de reaseguro mantenidos;

- iv) los ingresos o gastos financieros de seguros por los contratos emitidos que entren dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 17, y
 - v) los ingresos o gastos financieros por los contratos de reaseguro mantenidos.
- 76 La entidad presentará en el estado de resultados (al margen de todas las categorías descritas en el párrafo 47) una distribución del resultado del ejercicio atribuible a:
- a) las participaciones no dominantes, y
 - b) los propietarios de la dominante.
- 77 Los párrafos B78 a B79 establecen los requisitos relativos al modo en que la entidad debe realizar el oportuno juicio profesional para determinar si procede presentar epígrafes adicionales en el estado de resultados o revelar partidas en las notas.
- Presentación y revelación de los gastos clasificados en la categoría de explotación*
- 78 En la categoría de explotación del estado de resultados, la entidad clasificará y presentará los gastos en epígrafes de tal manera que se proporcione el resumen estructurado más útil posible de los mismos, basándose para ello en una de las características siguientes o en ambas (véanse los párrafos B80 a B85):
- a) la naturaleza de los gastos, o
 - b) la función de los gastos en el seno de la entidad.
- 79 Cada epígrafe comprenderá gastos de explotación agregados sobre la base de una sola de las citadas características, pero no será necesario utilizar la misma característica como criterio de agregación para todos los epígrafes (véase el párrafo B81).
- 80 Al clasificar los gastos según su naturaleza («gastos basados en la naturaleza»), la entidad proporcionará información sobre los gastos de explotación relativos a la naturaleza de los recursos económicos consumidos para llevar a cabo sus actividades, sin hacer referencia a las actividades en relación con las cuales se hayan consumido esos recursos económicos. Dicha información incluirá información acerca de los gastos por materias primas, los gastos por retribuciones a los empleados y la amortización.
- 81 Al clasificar los gastos según su función en el seno de la entidad, esta imputará y agregará los gastos de explotación de acuerdo con la actividad con la que esté relacionado el recurso consumido. Por ejemplo, el coste de las ventas es un epígrafe basado en la función que combina los gastos relativos a la producción de la entidad u otras de sus actividades generadoras de ingresos ordinarios, tales como los gastos por materias primas, los gastos por retribuciones a los empleados y la amortización. Por tanto, al clasificar los gastos según su función, la entidad podría:
- a) imputar a varios epígrafes basados en la función (como el coste de las ventas y la investigación y el desarrollo) los gastos relacionados con recursos económicos de la misma naturaleza (como los gastos por retribuciones a los empleados), e
 - b) incluir en un único epígrafe basado en la función una imputación de gastos relacionados con recursos económicos de diversa naturaleza (como los gastos por materias primas, los gastos por retribuciones a los empleados y la amortización).
- 82 Si la entidad presenta uno o varios epígrafes que comprendan gastos clasificados según su función en la categoría de explotación del estado de resultados:
- a) presentará un epígrafe por separado para el coste de las ventas, en el caso de que clasifique los gastos de explotación en distintas funciones entre las que figure una función de coste de las ventas; dicho epígrafe incluirá el total del gasto de existencias que se describe en el párrafo 38 de la NIC 2 Existencias;
 - b) revelará una descripción cualitativa de la naturaleza de los gastos incluidos en cada epígrafe basado en la función.
- 83 La entidad que presente uno o varios epígrafes que comprendan gastos clasificados según su función en la categoría de explotación del estado de resultados también revelará en una nota única:

- a) cada uno de los totales correspondientes a:
- i) la amortización ligada a activos tangibles, que comprenderá los importes que deban revelarse de acuerdo con el párrafo 73, letra e), inciso vii), de la NIC 16 *Inmovilizado material*, el párrafo 79, letra d), inciso iv), de la NIC 40 *Inversiones inmobiliarias* y el párrafo 53, letra a), de la NIIF 16 *Arrendamientos*;
 - ii) la amortización ligada a activos intangibles, que comprenderá el importe que deba revelarse de acuerdo con el párrafo 118, letra e), inciso vi), de la NIC 38 *Activos intangibles*;
 - iii) las retribuciones a los empleados, que comprenderán el importe por retribuciones a los empleados reconocido por la entidad en aplicación de la NIC 19 *Retribuciones a los empleados* y el importe por los servicios recibidos de los empleados reconocido por la entidad en aplicación de la NIIF 2 *Pagos basados en acciones*;
 - iv) las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor, que comprenderán los importes que deban revelarse de acuerdo con el párrafo 126, letras a) y b), de la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*, y
 - v) las rebajas del valor y las reversiones de las rebajas del valor de las existencias, que comprenderán los importes que deban revelarse de acuerdo con el párrafo 36, letras e) y f), de la NIC 2, y
- b) respecto de cada uno de los totales enumerados en la letra a), incisos i) a v):
- i) el importe correspondiente a cada epígrafe de la categoría de explotación (véase el párrafo B84), y
 - ii) una lista de todos los epígrafes al margen de la categoría de explotación que también incluyan importes correspondientes al total.

- 84 El párrafo 41 exige que la entidad desagregue las partidas con el fin de proporcionar información de importancia relativa significativa. No obstante, la entidad que aplique el párrafo 83 estará exenta de revelar:
- a) en relación con los epígrafes basados en la función que se presenten en la categoría de explotación del estado de resultados: información desagregada sobre los importes de los gastos basados en la naturaleza que se incluyan en cada epígrafe, al margen de los importes especificados en el párrafo 83, y
 - b) en relación con los gastos basados en la naturaleza que una norma NIIF de contabilidad exija específicamente revelar en las notas: información desagregada sobre los importes de los gastos incluidos en cada epígrafe basado en la función que se presente en la categoría de explotación del estado de resultados, al margen de los importes especificados en el párrafo 83.

- 85 La exención del párrafo 84 se refiere a la desagregación de los gastos de explotación. No obstante, no exime a la entidad de aplicar los requisitos específicos de revelación de información relativos a esos gastos que figuren en las normas NIIF de contabilidad.

ESTADO EN EL QUE SE PRESENTA EL RESULTADO GLOBAL

- 86 En el estado en el que se presenta el resultado global, la entidad presentará los totales correspondientes a:
- a) el resultado;
 - b) otro resultado global (véanse los párrafos B86 a B87), y
 - c) el resultado global, esto es, el total del resultado y de otro resultado global.

- 87 La entidad presentará una distribución del resultado global del ejercicio atribuible a:
- a) las participaciones no dominantes, y
 - b) los propietarios de la dominante.

Otro resultado global

- 88 La entidad clasificará los ingresos y gastos incluidos en el estado en el que se presenta el resultado global en una de las dos categorías siguientes:
- a) ingresos y gastos que se reclasificarán en el resultado si se cumplen unas condiciones determinadas, e
 - b) ingresos y gastos que no se reclasificarán en el resultado.

- 89 **En cada una de las categorías del estado en el que se presenta el resultado global, la entidad presentará epígrafes correspondientes a:**
- la participación en otro resultado global de las entidades asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación, y**
 - otras partidas de otro resultado global.**
- 90 **La entidad presentará en el estado en el que se presenta el resultado global o revelará en las notas los ajustes por reclasificación relacionados con los componentes de otro resultado global (véanse los párrafos B88 a B89).**
- 91 Otras normas NIIF de contabilidad especifican las condiciones y el momento en que los importes previamente incluidos en otro resultado global han de reclasificarse en el resultado. Estas reclasificaciones se denominan en esta Norma «ajustes por reclasificación». La entidad incluirá un ajuste por reclasificación con el correspondiente componente de otro resultado global en el ejercicio en el que el ajuste se reclasifique en el resultado. Es posible que la entidad haya incluido esos importes en otro resultado global como ganancias no realizadas en el ejercicio corriente o en ejercicios anteriores. La entidad debe deducirlas de otro resultado global en el ejercicio en el que las ganancias realizadas se reclasifiquen en el resultado para evitar su inclusión por duplicado en el resultado global total.
- 92 La entidad que revele los ajustes por reclasificación en las notas presentará en el estado en el que se presenta el resultado global las partidas de otro resultado global después de los ajustes por reclasificación pertinentes.
- 93 **La entidad presentará en el estado en el que se presenta el resultado global o revelará en las notas el importe de los impuestos sobre las ganancias relativo a cada partida de otro resultado global, incluidos los ajustes por reclasificación (véanse los párrafos 61A y 63 de la NIC 12).**
- 94 La entidad podrá presentar las partidas de otro resultado global:
- previa deducción de los efectos fiscales relacionados, o
 - antes de los efectos fiscales relacionados, presentando un único importe correspondiente al importe agregado de los impuestos sobre las ganancias relativos a esas partidas.
- 95 Si la entidad escoge la alternativa del párrafo 94, letra b), distribuirá los impuestos entre las categorías establecidas en el párrafo 88.

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

Clasificación de los activos y pasivos como corrientes o no corrientes

- 96 **La entidad presentará los activos corrientes y no corrientes, y los pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 99 a 102, excepto cuando la presentación basada en la liquidez proporcione un resumen estructurado más útil. Cuando se aplique dicha excepción, la entidad presentará todos los activos y pasivos por orden de liquidez (véanse los párrafos B90 a B93).**
- 97 **Independientemente del método de presentación adoptado, la entidad revelará el importe que espera recuperar o liquidar en un período superior a doce meses para cada epígrafe de activos o pasivos que combine importes que se espera recuperar o liquidar:**
- dentro de los doce meses posteriores al ejercicio, y**
 - más de doce meses después del ejercicio.**
- 98 **Cuando, en el estado de situación financiera, la entidad presente por separado los activos y los pasivos, según sean corrientes o no corrientes, no clasificará los activos (o pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.**

Activos corrientes

- 99 **La entidad clasificará un activo como corriente cuando (véanse los párrafos B94 a B95):**
- a) **espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo o consumirlo, en su ciclo normal de explotación;**
 - b) **mantenga el activo principalmente con fines de negociación;**
 - c) **espere realizar el activo dentro de los doce meses posteriores al ejercicio, o**
 - d) **el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (tal como se define en la NIC 7), salvo que no pueda intercambiarse o usarse para liquidar un pasivo durante al menos los doce meses posteriores al ejercicio.**

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

Pasivos corrientes

- 101 **La entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:**
- a) **espere liquidar el pasivo en su ciclo normal de explotación (véanse los párrafos B96 y B107 a B108);**
 - b) **mantenga el pasivo principalmente con fines de negociación (véase el párrafo B97);**
 - c) **el pasivo deba liquidarse dentro de los doce meses posteriores al ejercicio (véanse los párrafos B97 a B98 y B107 a B108), o**
 - d) **no tenga derecho, al cierre del ejercicio, a aplazar la liquidación del pasivo durante al menos los doce meses posteriores al ejercicio (véanse los párrafos B99 a B108).**

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

Partidas que deben presentarse en el estado de situación financiera o revelarse en las notas

- 103 **La entidad presentará en el estado de situación financiera epígrafes correspondientes a:**
- a) **el inmovilizado material;**
 - b) **las inversiones inmobiliarias;**
 - c) **los activos intangibles;**
 - d) **el fondo de comercio;**
 - e) **los activos financieros [excluyendo los importes mencionados en las letras g), i) y k)];**
 - f) **las carteras de contratos que entren dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 17 y sean activos, desagregadas tal y como exige el párrafo 78 de la NIIF 17;**
 - g) **las inversiones contabilizadas según el método de la participación;**
 - h) **los activos biológicos que entren dentro del ámbito de aplicación de la NIC 41 Agricultura;**
 - i) **las existencias;**
 - j) **las cuentas comerciales y otras cuentas a cobrar;**
 - k) **el efectivo y los equivalentes al efectivo;**
 - l) **el total de los activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos enajenables de elementos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;**
 - m) **las cuentas comerciales y otras cuentas a pagar;**
 - n) **las provisiones;**
 - o) **los pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en las letras m) y n)];**
 - p) **las carteras de contratos que entren dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 17 y sean pasivos, desagregadas tal y como exige el párrafo 78 de la NIIF 17;**

- q) los pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12;
- r) los pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12, y
- s) los pasivos incluidos en grupos enajenables de elementos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.

104 En el estado de situación financiera, la entidad presentará:

- a) las participaciones no dominantes, y
- b) el capital emitido y las reservas atribuibles a los propietarios de la dominante.

105 Los párrafos B109 a B111 establecen los requisitos relativos al modo en que la entidad debe realizar el oportuno juicio profesional para determinar si procede presentar epígrafes adicionales en el estado de situación financiera o revelar partidas en las notas.

106 A reserva de lo dispuesto en el párrafo 96, esta Norma no prescribe el orden ni el formato en que la entidad debe presentar las partidas en el estado de situación financiera. Además, a fin de proporcionar un resumen estructurado útil de los activos, los pasivos y el patrimonio neto, cabe la posibilidad de modificar las descripciones utilizadas y el orden de presentación de las partidas o la agregación de partidas semejantes en función de la naturaleza y las transacciones de la entidad. Por ejemplo, una entidad financiera podría modificar las descripciones del párrafo 103 para proporcionar un resumen estructurado útil de sus activos, sus pasivos y su patrimonio neto.

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

Información que debe presentarse en el estado de cambios en el patrimonio neto

107 La entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio neto según se exige en el párrafo 10. Dicho estado incluirá:

- a) el resultado global total del ejercicio, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la dominante y los atribuibles a las participaciones no dominantes;
- b) respecto de cada componente del patrimonio neto, los efectos de la aplicación o reexpresión retroactivas reconocidos de acuerdo con la NIC 8, y
- c) respecto de cada componente del patrimonio neto, una conciliación entre el importe en libros al inicio y al cierre del ejercicio, presentando por separado (como mínimo) los cambios que se deriven de:
 - i) el resultado;
 - ii) otro resultado global, y
 - iii) las transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las aportaciones realizadas por los propietarios y las distribuciones a estos, así como los cambios en las participaciones en la propiedad de dependientes que no den lugar a una pérdida de control.

108 La NIC 8 exige que se realicen ajustes retroactivos por los cambios en las políticas contables, en la medida en que sea practicable hacerlo, excepto cuando las disposiciones transitorias de alguna norma NIIF de contabilidad exijan otra cosa. Asimismo, la NIC 8 exige que la reexpresión para corregir errores se efectúe retroactivamente, en la medida en que sea practicable hacerlo. Los ajustes retroactivos y las reexpresiones retroactivas no son cambios en el patrimonio neto, sino ajustes del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas, excepto cuando las normas NIIF de contabilidad exijan el ajuste retroactivo de otro componente del patrimonio neto. El párrafo 107, letra b), exige que la entidad presente, en el estado de cambios en el patrimonio neto, la información sobre el ajuste total de cada componente del patrimonio neto derivado de los cambios en las políticas contables y, por separado, de las correcciones de errores. La entidad presentará la información sobre dichos ajustes respecto de cada ejercicio anterior y al principio del ejercicio.

Información que debe presentarse en el estado de cambios en el patrimonio neto o revelarse en las notas

109 Respecto de cada componente del patrimonio neto, la entidad presentará en el estado de cambios en el patrimonio neto o revelará en las notas un análisis del otro resultado global por partidas [véase el párrafo 107, letra c), inciso ii)].

- 110 La entidad presentará en el estado de cambios en el patrimonio neto o revelará en las notas el importe de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el ejercicio y el correspondiente importe de los dividendos por acción.
- 111 En el párrafo 107, los componentes del patrimonio neto incluyen, por ejemplo, cada categoría de capital aportado, el saldo acumulado de cada categoría de otro resultado global y las reservas por ganancias acumuladas.
- 112 Los cambios en el patrimonio neto de una entidad entre el comienzo y el cierre del ejercicio reflejan el incremento o la disminución de sus activos netos durante el ejercicio. Excepto por lo que se refiere a los cambios derivados de transacciones con los propietarios en su condición de tales (como, por ejemplo, las aportaciones de patrimonio, las recompras por la entidad de sus instrumentos de patrimonio propios y los dividendos) y los costes de transacción directamente relacionados con esas transacciones, la variación global del patrimonio neto durante el ejercicio representa el importe total de los ingresos y gastos, incluyendo las pérdidas y ganancias, generados por las actividades de la entidad durante ese ejercicio.

NOTAS

Estructura

- 113 La entidad revelará en las notas:
- información acerca de los criterios para la elaboración de los estados financieros (véanse los párrafos 6A a 6N de la NIC 8) y acerca de las políticas contables específicas utilizadas (véanse los párrafos 27A a 27I de la NIC 8);
 - la información exigida por las normas NIIF de contabilidad que no se haya presentado en los estados financieros principales, y
 - otra información que no se haya presentado en los estados financieros principales, pero que sea necesaria para su comprensión (véase el párrafo 20).
- 114 La entidad deberá, en la medida en que sea practicable hacerlo, seguir un método sistemático para presentar las notas (véase el párrafo B112). A la hora de determinar ese método sistemático, la entidad tendrá en cuenta cómo se verán afectadas la comprensibilidad y la comparabilidad de sus estados financieros. La entidad introducirá las remisiones pertinentes a la información que figure en las notas acerca de las distintas partidas de los estados financieros principales. Si los importes revelados en las notas están incluidos en uno o varios epígrafes de los estados financieros principales, la entidad revelará en la nota el epígrafe o epígrafes en que estén incluidos dichos importes.
- 115 La entidad podrá revelar, en una sección separada de los estados financieros, las notas que proporcionen información acerca de los criterios para la elaboración de los estados financieros y las políticas contables específicas utilizadas.
- 116 Si no se revela en otra parte de la información publicada con los estados financieros, la entidad revelará en las notas:
- su domicilio y forma jurídica, su país de constitución y la dirección de su sede social (o de su centro principal de actividad, si fuese diferente de la sede social);
 - la descripción de la naturaleza de sus operaciones y sus principales actividades;
 - el nombre de la dominante directa y de la dominante última del grupo, y
 - si se trata de una entidad de vida limitada, información sobre la duración de la misma.

Valoraciones del rendimiento definidas por la dirección*Identificación de las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección*

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

- a) la entidad utiliza en sus comunicaciones al público al margen de los estados financieros;
- b) la entidad utiliza para comunicar a los usuarios de los estados financieros el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, y
- c) no está enumerado en el párrafo 118 o no es objeto de una obligación específica de presentación o revelación de información con arreglo a las normas NIIF de contabilidad.

118 No constituyen valoraciones del rendimiento definidas por la dirección los subtotales de ingresos y gastos siguientes:

- a) el resultado bruto (ingresos ordinarios menos coste de las ventas) y subtotales similares (véase el párrafo B123);
- b) el resultado de explotación antes de la amortización y el deterioro del valor contemplados en la NIC 36;
- c) el resultado de explotación y los ingresos y gastos de todas las inversiones contabilizadas según el método de la participación;
- d) en el caso de una entidad que aplique el párrafo 73, un subtotal que comprenda el resultado de explotación y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión;
- e) el resultado antes de los impuestos sobre las ganancias, y
- f) el resultado de las actividades continuadas.

119 La entidad partirá del supuesto de que el subtotal de ingresos y gastos que utilice en las comunicaciones al público al margen de sus estados financieros comunica a los usuarios de los estados financieros el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, a menos que, en aplicación del párrafo 120, refute ese supuesto.

120 La entidad estará autorizada a refutar el supuesto descrito en el párrafo 119 y afirmar que el subtotal no comunica el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, pero únicamente si dispone de información razonable y fundamentada que demuestre la base de tal afirmación (véanse los párrafos B124 a B131).

Revelación de las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección

121 El **objetivo de que la entidad revele información sobre las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección** es ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender:

- a) el aspecto del rendimiento financiero que, desde el punto de vista de la dirección, se comunica a través de la valoración de que se trate, y
- b) la relación entre la valoración de que se trate y las valoraciones definidas por las normas NIIF de contabilidad.

122 La entidad revelará en una nota única la información acerca de todas las valoraciones que cumplen la definición de «valoración del rendimiento definida por la dirección» del párrafo 117 (véanse los párrafos B132 a B133). Dicha nota incluirá una declaración en la que se indique que las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección transmiten el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto y no son necesariamente comparables con las valoraciones de otras entidades que comparten denominaciones o descripciones similares.

- 123 La entidad denominará y describirá cada valoración del rendimiento definida por la dirección de una forma clara y comprensible que no induzca a error a los usuarios de los estados financieros (véanse los párrafos B134 a B135). Respecto de cada valoración del rendimiento definida por la dirección, la entidad revelará:
- una descripción del aspecto del rendimiento financiero que, desde el punto de vista de la dirección, se comunica a través de la valoración del rendimiento definida por la dirección; dicha descripción incluirá la explicación del motivo por el que, desde el punto de vista de la dirección, la valoración del rendimiento definida por la dirección proporciona información útil acerca del rendimiento financiero de la entidad;
 - el método de cálculo de la valoración del rendimiento definida por la dirección;
 - una conciliación entre la valoración del rendimiento definida por la dirección y el subtotal enumerado en el párrafo 118 o el total o el subtotal cuya presentación o revelación exijan las normas NIIF de contabilidad que sea más directamente comparable (véanse los párrafos B136 a B140);
 - el efecto sobre el impuesto sobre las ganancias (determinado en aplicación del párrafo B141) y el efecto sobre las participaciones no dominantes respecto de cada partida revelada en la conciliación exigida por la letra c);
 - una descripción de la forma en que la entidad aplica el párrafo B141 para determinar el efecto sobre el impuesto sobre las ganancias exigido por la letra d).
- 124 Si la entidad cambia el método de cálculo de una valoración del rendimiento definida por la dirección, añade una nueva, deja de utilizar una anteriormente revelada o cambia el método para determinar los efectos sobre el impuesto sobre las ganancias de las partidas de conciliación conforme a lo exigido por el párrafo 123, letra d), revelará:
- una explicación que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el cambio, la adición o el cese en la utilización y sus efectos;
 - los motivos del cambio, la adición o el cese en la utilización;
 - información comparativa reexpresada para reflejar el cambio, la adición o el cese en la utilización, a menos que resulte impracticable hacerlo. La selección por parte de la entidad de una valoración del rendimiento definida por la dirección no se considera una decisión de política contable. No obstante, a la hora de evaluar si es impracticable reexpresar la información comparativa, la entidad aplicará los requisitos de los párrafos 50 a 53 de la NIC 8.
- 125 Si la entidad no revela la información comparativa reexpresada exigida por el párrafo 124, letra c), por resultar impracticable, revelará ese hecho.

Capital

- 126 La entidad revelará en las notas información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar sus objetivos, políticas y procesos de gestión del capital.
- 127 Para cumplir con lo dispuesto en el párrafo 126, la entidad revelará en las notas:
- información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión del capital, incluyendo:
 - la descripción de lo que gestiona como capital;
 - cuando esté sujeta a requisitos externos de capital, la naturaleza de estos requisitos y la forma en que se incorporan en la gestión de capital, y
 - el modo en que cumple sus objetivos de gestión de capital;
 - datos cuantitativos resumidos acerca de lo que gestiona como capital; algunas entidades consideran determinados pasivos financieros (por ejemplo, algunas formas de deuda subordinada) como parte del capital; otras consideran que el capital excluye algunos componentes del patrimonio neto (por ejemplo, los componentes surgidos de las coberturas de flujos de efectivo);
 - los cambios en a) y b) desde el ejercicio anterior;

- d) si durante el ejercicio ha cumplido algún requisito externo de capital al que esté sujeta;
- e) cuando no haya cumplido alguno de esos requisitos externos de capital, las consecuencias del incumplimiento.

128 A efectos de la revelación en las notas de la información que se enumera en el párrafo 127, la entidad se basará en la información comunicada internamente al personal clave de la dirección.

129 Las entidades pueden gestionar su capital de diversas formas y estar sujetas a distintos requisitos de capital. Por ejemplo, un conglomerado puede incluir entidades que lleven a cabo actividades de seguro y actividades bancarias y que operen en diferentes países. Si la revelación agregada de los requisitos de capital y de la forma de gestionar el capital no proporcionase información útil o distorsionase la comprensión de los recursos de capital de la entidad por parte de los usuarios de los estados financieros, la entidad revelará por separado la información sobre cada requisito de capital al que esté sujeta.

Otra información a revelar

130 La entidad presentará en el estado de situación financiera o en el estado de cambios en el patrimonio neto, o revelará en las notas, la información siguiente:

- a) para cada clase de capital social:
 - i) el número de acciones autorizadas;
 - ii) el número de acciones emitidas y desembolsadas totalmente, así como las acciones emitidas pero aún no desembolsadas en su totalidad;
 - iii) el valor nominal de las acciones, o una declaración de que estas no tienen valor nominal;
 - iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al cierre del ejercicio;
 - v) los derechos, los privilegios y las restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo las restricciones sobre la distribución de dividendos y el reembolso del capital;
 - vi) las acciones de la entidad que estén en su poder o en el de sus dependientes o asociadas, y
 - vii) las acciones reservadas para su emisión en el marco de opciones y contratos para la venta de acciones, incluyendo las condiciones y los importes, y
- b) la descripción de la naturaleza y del destino de cada reserva que figure en el patrimonio neto.

131 La entidad que no tenga capital social, como, por ejemplo, las diferentes fórmulas asociativas o los fideicomisos del tipo «trust», revelará información equivalente a la requerida en el párrafo 130, letra a), mostrando los cambios habidos durante el ejercicio en cada categoría de participaciones en el patrimonio, así como los derechos, los privilegios y las restricciones asociados a cada una de esas categorías.

132 La entidad revelará en las notas:

- a) el importe de los dividendos propuestos o declarados antes de la autorización de los estados financieros para su publicación, pero no reconocidos como distribución a los propietarios durante el ejercicio, así como el importe correspondiente por acción, y
- b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo no reconocido.

Apéndice A

Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la norma NIIF de contabilidad.

Agregación La suma de activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos o flujos de efectivo que comparten características y están incluidos en una misma clasificación.

Clasificación La catalogación de activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos y flujos de efectivo sobre la base de características compartidas.

Desagregación La división de una partida en componentes que presentan características no compartidas.

Informes financieros con propósito general Los informes en los que se proporciona información financiera sobre una entidad que es de utilidad para los usuarios principales a la hora de tomar decisiones sobre la entrega de recursos a esa entidad. Dichas decisiones comprenden las relativas a:

- a) la compra, venta o mantenimiento de instrumentos de patrimonio y de deuda;
- b) la concesión o venta de préstamos y otras formas de crédito, o
- c) el ejercicio del derecho de voto en relación con las actuaciones de la dirección de la entidad que afecten al uso de los recursos económicos de la entidad, o el ejercicio de cualquier otro tipo de influencia en esas actuaciones.

Los informes financieros con propósito general incluyen, entre otros elementos, los estados financieros con propósito general y la revelación de información financiera relacionada con la sostenibilidad de la entidad.

Estados financieros con propósito general Un formato específico de los *informes financieros con propósito general* en el que se proporciona información sobre los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos y los gastos de la entidad.

Normas NIIF de contabilidad Las normas de contabilidad publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Comprenden:

- a) las Normas Internacionales de Información Financiera;
- b) las Normas Internacionales de Contabilidad;
- c) las Interpretaciones del CINIIF, y
- d) las Interpretaciones del SIC.

Las normas NIIF de contabilidad se conocían anteriormente como «Normas Internacionales de Información Financiera», «NIIF» o «normas NIIF».

Valoración del rendimiento definida por la dirección Un subtotal de ingresos y gastos que:

- a) la entidad utiliza en sus comunicaciones al público al margen de los estados financieros;
- b) la entidad utiliza para comunicar a los usuarios de los estados financieros el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, y
- c) no está enumerado en el párrafo 118 de la NIIF 18 o no es objeto de una obligación específica de presentación o revelación de información con arreglo a las normas NIIF de contabilidad.

Información de importancia relativa significativa La información es de importancia relativa significativa si cabe razonablemente esperar que su omisión, inexactitud o enmascaramiento influya en las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general adoptan en virtud de tales estados, que proporcionan información financiera sobre una entidad específica.

Notas La información contenida en los estados financieros que se proporciona de manera adicional a la presentada en los estados financieros principales.

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

Otro resultado global Las partidas de ingresos y gastos (incluidos los ajustes por reclasificación) que se reconocen fuera del resultado, tal como lo exigen o permiten otras normas NIIF de contabilidad.

Propietarios	Los titulares de derechos clasificados como patrimonio neto.
Estados financieros principales	El estado o estados de rendimiento financiero, el estado de situación financiera, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.
Resultado	El total de los ingresos menos los gastos incluidos en el estado de resultados.
Resultado antes de financiación e impuestos sobre las ganancias	El total del resultado de explotación y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión.
Ajustes por reclasificación	Los importes reclasificados en el resultado en el ejercicio corriente que estuvieran incluidos en otro resultado global en el ejercicio corriente o en ejercicios anteriores.
Resultado global total	La variación del patrimonio neto durante un ejercicio como resultado de transacciones y otros hechos, a excepción de las variaciones derivadas de transacciones con los propietarios en su condición de tales.
Resumen estructurado útil	<p>Un resumen estructurado de los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo reconocidos de la entidad que se proporciona en un estado financiero principal y resulta útil a los efectos de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) obtener una visión de conjunto comprensible de los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo reconocidos de la entidad; b) efectuar comparaciones entre distintas entidades y entre distintos ejercicios de la misma entidad, e c) identificar las partidas o ámbitos sobre los que los usuarios de los estados financieros podrían desear obtener información adicional en las notas.

Apéndice B

Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la norma NIIF de contabilidad. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 132 y tiene el mismo valor que el resto de los apartados de la norma NIIF de contabilidad.

REQUISITOS GENERALES APLICABLES A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Importancia relativa

- B1 La información es de importancia relativa significativa si cabe razonablemente esperar que su omisión, inexactitud o enmascaramiento influya en las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general adoptan en virtud de tales estados, que proporcionan información financiera sobre una entidad específica.
- B2 La importancia relativa depende de la naturaleza o la magnitud de la información, o de ambos factores. La entidad ha de evaluar si la información, ya sea por sí sola o en combinación con otra información, es de importancia relativa significativa en el contexto de sus estados financieros considerados en su conjunto.
- B3 La información queda enmascarada cuando se comunica de tal manera que produce, para los usuarios principales de los estados financieros, un efecto similar al de su omisión o presentación inexacta. Los siguientes son ejemplos de circunstancias que pueden dar lugar al enmascaramiento de la información de importancia relativa significativa:
 - a) la información de importancia relativa significativa sobre una partida, una transacción u otro hecho se revela en los estados financieros, pero la redacción utilizada es vaga o poco clara;
 - b) la información de importancia relativa significativa sobre una partida, una transacción u otro hecho se encuentra dispersa en los estados financieros;
 - c) se agregan, de forma inadecuada, partidas, transacciones u otros hechos que son desemejantes;

- d) se desagregan, de forma inadecuada, partidas, transacciones u otros hechos que son semejantes, y
- e) la comprensibilidad de los estados financieros se ve mermada como consecuencia de que la información que es de importancia relativa significativa queda enmascarada por información que no lo es hasta el punto de que un usuario principal no puede determinar cuál es la información de importancia relativa significativa.

B4 Para determinar si cabe razonablemente esperar que la información influya en las decisiones tomadas por los usuarios principales de los estados financieros con propósito general, la entidad ha de tener en cuenta las características de los usuarios, así como sus propias circunstancias.

B5 Muchos inversores, prestamistas y otros acreedores, actuales o potenciales, no pueden exigir a las entidades que les faciliten información directamente y deben basarse en los estados financieros con propósito general para recabar gran parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, son ellos los usuarios principales a los que se dirigen los estados financieros con propósito general. Los estados financieros se elaboran para usuarios que poseen un conocimiento razonable de las actividades económicas y empresariales y revisan y analizan la información con diligencia. Ahora bien, puede que incluso los usuarios bien informados y más diligentes necesiten solicitar la ayuda de un asesor para comprender la información relativa a fenómenos económicos complejos.

Funciones de los estados financieros principales y las notas

B6 En aplicación del párrafo 17, letra a), la entidad proporcionará en las notas la información necesaria para que los usuarios de los estados financieros comprendan los epígrafes presentados en los estados financieros principales. Como ejemplos de dicha información pueden citarse los siguientes:

- a) desagregación de los epígrafes presentados en los estados financieros principales;
- b) descripciones de las características de los epígrafes presentados en los estados financieros principales, e
- c) información sobre los métodos, las hipótesis y los juicios profesionales aplicados para el reconocimiento, la valoración y la presentación de las partidas incluidas en los estados financieros principales.

B7 En aplicación del párrafo 17, letra b), la entidad complementará los estados financieros principales con la información adicional necesaria para lograr el objetivo que se persigue con los estados financieros, a saber:

- a) información exigida específicamente por las normas NIIF de contabilidad (véase el párrafo 19), por ejemplo:
 - i) información exigida por la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* sobre los pasivos contingentes y los activos contingentes no reconocidos de la entidad, e
 - ii) información exigida por la NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar sobre la exposición de la entidad a diversos tipos de riesgos*, como el de crédito, el de liquidez y el de mercado, e
- b) información adicional a la exigida específicamente por las normas NIIF de contabilidad (véase el párrafo 20).

Información presentada en los estados financieros principales

B8 El párrafo 23 explica que la entidad no estará obligada a presentar por separado un epígrafe en un estado financiero principal si no es necesario para que el estado proporcione un resumen estructurado útil, aun cuando las normas NIIF de contabilidad exijan ese epígrafe. Por ejemplo, la entidad no estará obligada a presentar un epígrafe de los enumerados en el párrafo 75 si no es necesario para que el estado de resultados proporcione un resumen estructurado útil de los ingresos y los gastos, o un epígrafe de los enumerados en el párrafo 103 si no es necesario para que el estado de situación financiera proporcione un resumen estructurado útil de los activos, los pasivos y el patrimonio neto. En el caso de que la entidad no presente los epígrafes enumerados en los párrafos 75 y 103, revelará las partidas en las notas si la información resultante es de importancia relativa significativa (véase el párrafo 42).

B9 A la inversa, en aplicación del párrafo 24, la entidad presentará epígrafes adicionales a los enumerados en los párrafos 75 y 103 si es necesario para que el estado de resultados proporcione un resumen estructurado útil de los ingresos y los gastos o para que el estado de situación financiera proporcione un resumen estructurado útil de los activos, los pasivos y el patrimonio neto (véanse los párrafos B78 a B79 y B109 a B111).

Identificación de los estados financieros

- B10 El párrafo 25 exige que la entidad identifique claramente los estados financieros y los distinga de cualquier otra información publicada en el mismo documento. A efectos del cumplimiento de dichos requisitos, la entidad utilizará encabezamientos apropiados para las páginas, los estados, las notas, las columnas y similares. El juicio profesional ayudará a determinar la mejor forma de proporcionar la información. Por ejemplo, si la entidad proporciona los estados financieros en formato electrónico, estudiará otras formas de cumplir los citados requisitos, como, por ejemplo, mediante el debido etiquetado digital de la información comunicada en los estados financieros.
- B11 Es habitual que la entidad, para hacer más comprensibles los estados financieros, proporcione las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación. Esta práctica es aceptable en la medida en que la entidad revele el nivel de redondeo practicado y no omita información de importancia relativa significativa.

Coherencia de la presentación, la revelación y la clasificación

- B12 El párrafo 30, letra a), exige que la entidad cambie la forma de presentación, revelación o clasificación de las partidas en los estados financieros si se pone de manifiesto que sería más apropiada otra forma de presentación, revelación o clasificación. Por ejemplo, a raíz de una adquisición o una enajenación o disposición por otra vía significativas, o tras una revisión de los estados financieros, podría plantearse la necesidad de modificar los estados financieros. Únicamente se permitirá que la entidad cambie la forma de presentación, revelación o clasificación de las partidas en sus estados financieros si la información proporcionada como resultado del cambio es más útil para los usuarios de los estados financieros y si es probable que la entidad siga empleando la forma revisada de presentación, revelación o clasificación, de tal manera que la comparabilidad entre ejercicios no se vea perjudicada. Cuando tengan lugar tales cambios, la entidad reclasificará su información comparativa de acuerdo con los párrafos 33 a 34.

Información comparativa

Información comparativa exigida

- B13 En algunos casos, la información explicativa proporcionada en los estados financieros del ejercicio o ejercicios anteriores continúa siendo pertinente en el ejercicio corriente. Por ejemplo, supóngase que la entidad revela en el ejercicio corriente los detalles de un litigio cuyo desenlace era incierto al cierre del ejercicio anterior y que todavía está pendiente de resolver. Los usuarios de los estados financieros podrían encontrar de interés que se revele información sobre la existencia de incertidumbres al cierre del ejercicio anterior, así como sobre las medidas adoptadas durante el ejercicio para tratar de resolver esas incertidumbres.

Información comparativa adicional

- B14 La entidad podrá proporcionar información comparativa adicional a la exigida por las normas NIIF de contabilidad, siempre y cuando la información se prepare de acuerdo con dichas normas. Tal información comparativa adicional podrá consistir en uno o varios de los estados financieros principales a que se refiere el párrafo 10, pero no tiene por qué comprender un conjunto completo de estados financieros. Cuando este sea el caso, la entidad revelará en las notas la información pertinente en relación con los estados financieros principales adicionales.

- B15 Por ejemplo, la entidad podría presentar un tercer estado (o varios estados) de rendimiento financiero (presentando, de este modo, el ejercicio corriente, el ejercicio anterior y un ejercicio comparativo adicional). Sin embargo, en ese caso, la entidad no estaría obligada a presentar un tercer estado de situación financiera, un tercer estado de flujos de efectivo o un tercer estado de cambios en el patrimonio neto (esto es, un estado financiero principal adicional de tipo comparativo). En cambio, estaría obligada a revelar en las notas la información comparativa correspondiente a ese estado o estados adicionales de rendimiento financiero.

AGREGACIÓN Y DESAGREGACIÓN

Principios de agregación y desagregación*Proceso de agregación y desagregación*

- B16 Los estados financieros son el producto que se obtiene del procesamiento de un gran número de transacciones y otros hechos. Esas transacciones y otros hechos dan lugar a activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos y flujos de efectivo.
- B17 A fin de aplicar los requisitos del párrafo 41, la entidad agregará las partidas atendiendo a la existencia de características compartidas (esto es, agregará las partidas que tengan características semejantes) y desagregará las partidas atendiendo a la existencia de características no compartidas (esto es, desagregará las partidas que tengan características desemejantes). A esos efectos, la entidad:
- identificará los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo que surjan de transacciones u otros hechos individuales;
 - clasificará y agregará los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo dentro de partidas atendiendo a sus características (por ejemplo, su naturaleza, función, criterio de valoración u otra característica), de modo que los epígrafes presentados en los estados financieros principales y las partidas reveladas en las notas tengan al menos una característica semejante, y
 - desagregará las partidas atendiendo a la existencia de características desemejantes:
 - en los estados financieros principales, según sea necesario para proporcionar resúmenes estructurados útiles (como se describe en el párrafo 16), y
 - en las notas, según sea necesario para proporcionar información de importancia relativa significativa (como se describe en el párrafo 17).
- B18 La entidad podrá seguir las etapas descritas en el párrafo B17, letras a) a c), en distinto orden para aplicar los principios de agregación y desagregación del párrafo 41.

Criterios de agregación y desagregación

- B19 Los párrafos B16 a B18 explican que la entidad debe realizar el oportuno juicio profesional para agregar y desagregar los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo procedentes de transacciones y otros hechos individuales atendiendo a la existencia de características semejantes o desemejantes. Los párrafos B78 y B110 exponen ejemplos de características que la entidad podría considerar a la hora de realizar dicho juicio profesional.
- B20 Cuanto más semejantes sean las características de los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo, más probabilidades habrá de que su agregación sirva para cumplir la función de los estados financieros principales (esto es, proporcionar resúmenes estructurados útiles, como se describe en el párrafo 16) o las notas (esto es, proporcionar información de importancia relativa significativa, como se describe en el párrafo 17). Cuanto más desemejantes sean las características de los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo, más probabilidades habrá de que la desagregación de las partidas sirva para cumplir la función de los estados financieros principales o de las notas.
- B21 Las partidas que se agreguen y presenten como epígrafes en los estados financieros principales tendrán al menos una característica semejante, al margen de responder a la definición de activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos o flujos de efectivo. No obstante, dado que la función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados útiles, también es probable que los epígrafes presentados en dichos estados agreguen partidas que tengan características lo suficientemente desemejantes como para que la información sobre las partidas desagregadas sea de importancia relativa significativa.
- B22 En aplicación del párrafo 41, la entidad desagregará las partidas que tengan características desemejantes cuando la información resultante sea de importancia relativa significativa. La existencia de una sola característica desemejante podría dar lugar a que la información sobre las partidas desagregadas sea de importancia relativa significativa.

- B23 Por ejemplo, en el estado de situación financiera, la entidad podría presentar los activos financieros que comprenden inversiones en instrumentos de patrimonio e inversiones en deuda por separado de los activos no financieros. Los activos financieros tienen características desemejantes debido a que sus criterios de valoración son diferentes: unos se valoran al valor razonable con cambios en el resultado y otros, al coste amortizado. Por consiguiente, la entidad podría determinar que, a fin de proporcionar un resumen estructurado útil, es necesario presentar epígrafes en los que se desagreguen los activos financieros de acuerdo con esos criterios de valoración. Dicha desagregación daría lugar, por un lado, a un epígrafe que comprendería las inversiones en instrumentos de patrimonio y las inversiones en deuda valoradas al valor razonable con cambios en el resultado y, por otro lado, un epígrafe que comprendería las inversiones en deuda valoradas al coste amortizado. Dado que las inversiones en instrumentos de patrimonio difieren de las inversiones en deuda en cuanto a que unas y otras exponen a la entidad a riesgos diferentes, esta debería evaluar si sería preciso, en el estado de situación financiera, desagregar en mayor medida los activos financieros valorados al valor razonable con cambios en el resultado, separándolos en inversiones en instrumentos de patrimonio e inversiones en deuda, a fin de proporcionar un resumen estructurado útil. En caso contrario, y si la información resultante fuera de importancia relativa significativa, la entidad tendría que revelar en las notas las inversiones en instrumentos de patrimonio por separado de las inversiones en deuda. Además, en el caso de que, por ejemplo, las inversiones en instrumentos de patrimonio tuvieran otras características desemejantes, la entidad estaría obligada a desagregar en mayor medida tales inversiones en las notas si la información resultante fuera de importancia relativa significativa.

Descripción de las partidas

- B24 El párrafo 43 exige que la entidad denomine y describa las partidas presentadas o reveladas de tal manera que se representen fielmente sus características. A menudo, se tratará de agregaciones de partidas derivadas de transacciones u otros hechos individuales, que podrán variar en cuanto a si son agregaciones de partidas respecto de las cuales la información es de importancia relativa significativa o no. En concreto, bien en los estados financieros principales, bien en las notas:
- una partida respecto de la cual la información sea de importancia relativa significativa podría agregarse con otras partidas respecto de las cuales la información también sea de importancia relativa significativa (la entidad podría proporcionar este tipo de agregación con el fin de resumir la información, pero estaría obligada igualmente a revelar información sobre cada una de las partidas);
 - una partida respecto de la cual la información sea de importancia relativa significativa podría agregarse con otras partidas respecto de las cuales la información no sea de importancia relativa significativa (la entidad únicamente estaría obligada a proporcionar información sobre las partidas desagregadas si la información que no es de importancia relativa significativa enmascarase información que sí lo es), o
 - una partida respecto de la cual la información no sea de importancia relativa significativa podría agregarse con otras partidas respecto de las cuales la información tampoco sea de importancia relativa significativa [la entidad podría proporcionar este tipo de agregación con el fin de completar una lista de partidas y no estaría obligada a revelar información sobre las partidas desagregadas, a reserva de lo dispuesto en el párrafo B26, letra b)].
- B25 La entidad únicamente denominará como «otros» las partidas presentadas o reveladas si no logra encontrar una denominación más informativa. Los siguientes son ejemplos de cómo la entidad podría encontrar una denominación más informativa:
- si una partida respecto de la cual la información es de importancia relativa significativa se agrega con partidas respecto de las cuales la información no es de importancia relativa significativa, la entidad podría encontrar una denominación que describa la primera, y
 - si se agregan partidas respecto de las cuales la información no es de importancia relativa significativa, la entidad podría:
 - agregar partidas que comparten características semejantes y describirlas de tal manera que se representen fielmente esas características semejantes, o
 - agregar unas partidas con otras que no comparten características semejantes y describirlas de tal manera que se representen fielmente esas características desemejantes.
- B26 Si la entidad no logra encontrar una denominación más informativa que «otros»:
- para cualquier tipo de agregación: utilizará una denominación que describa la partida agregada de la forma más precisa posible, por ejemplo, «otros gastos de explotación» u «otros gastos de financiación»;

- b) para una agregación que comprenda únicamente partidas respecto de las cuales la información no sea de importancia relativa significativa: determinará si el importe agregado es lo suficientemente elevado como para que los usuarios de los estados financieros puedan razonablemente preguntarse si se incluyen partidas respecto de las cuales la información pudiera ser de importancia relativa significativa; en caso afirmativo, la información necesaria para despejar las dudas será de importancia relativa significativa; en consecuencia, en tales casos, la entidad revelará información adicional sobre el mencionado importe, por ejemplo:
- explicará que no se incluye ninguna partida respecto de la cual la información sea de importancia relativa significativa, o
 - explicará que se incluyen varias partidas respecto de las cuales la información no es de importancia relativa significativa e indicará la naturaleza y el importe de la partida de más valor.

Compensación

- B27 El párrafo 44 prohíbe a las entidades compensar activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que así lo exija o permita una norma NIIF de contabilidad. Por ejemplo, la NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes* exige que la entidad valore los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes por el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de la transmisión de los bienes o servicios prometidos. El importe de los ingresos ordinarios reconocidos reflejará cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen que la entidad otorgue. En cambio, en el curso de sus actividades ordinarias, la entidad podría llevar a cabo otras transacciones que no generen ingresos ordinarios, sino que sean accesorias con respecto a las actividades principales que generen estos ingresos. La entidad presentaría en los estados financieros principales o revelaría en las notas los resultados de dichas transacciones, siempre que tal presentación o revelación reflejase el fondo de la transacción u otro hecho, compensando cualesquiera ingresos con los gastos relacionados que se derivasen de la misma transacción. Por ejemplo:
- la entidad presentaría en los estados financieros principales o revelaría en las notas las pérdidas y ganancias por enajenación o disposición por otra vía de activos no corrientes deduciendo, del importe de la contraprestación por dicha enajenación o disposición por otra vía, el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes, y
 - la entidad podría compensar los desembolsos relativos a una provisión reconocida de acuerdo con la NIC 37 y reembolsados en virtud de un acuerdo contractual con un tercero (por ejemplo, un acuerdo de garantía de productos cubierto por un proveedor) con el reembolso correspondiente.

- B28 Además, la entidad presentará en términos netos las pérdidas y ganancias que procedan de un grupo de transacciones similares, por ejemplo, las pérdidas y ganancias por diferencias de cambio o las derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar que se incluyan en la misma categoría del estado o estados de rendimiento financiero en aplicación de los párrafos 47 a 68. No obstante, la entidad revelará dichas pérdidas y ganancias por separado en las notas si de ese modo se proporciona información de importancia relativa significativa.

ESTADO DE RESULTADOS

Categorías del estado de resultados

- B29 El párrafo 47 exige que la entidad clasifique los ingresos y gastos incluidos en el estado de resultados en una de cinco categorías. La categoría de explotación comprende todos los ingresos y gastos incluidos en el estado de resultados que no estén clasificados en otra categoría (véase el párrafo 52). Los ingresos y gastos clasificados en la categoría de actividades interrumpidas en aplicación del párrafo 68 no están sujetos a los requisitos relativos a la clasificación de las partidas de ingresos y gastos en las categorías enumeradas en el párrafo 47, letras a) a d). Los ingresos y gastos clasificados en la categoría de impuestos sobre las ganancias en aplicación del párrafo 67 no están sujetos a los requisitos relativos a la clasificación de las partidas de ingresos y gastos en las categorías enumeradas en el párrafo 47, letras a) a c).

Evaluación de las actividades empresariales principales especificadas

- B30 El párrafo 49 exige que la entidad evalúe si invierte en activos o concede financiación a clientes como actividad empresarial principal. Es posible que la entidad ejerza más de una actividad empresarial principal. Por ejemplo, una entidad que fabrique un producto y que también conceda financiación a clientes podría determinar que tanto su actividad de fabricación como su actividad de concesión de financiación a clientes constituyen actividades empresariales principales. Para clasificar los ingresos y gastos en las categorías de explotación, de inversión y de financiación, conforme a lo exigido por esta Norma, la entidad solo tendría que determinar si la inversión en activos o la concesión de financiación a clientes, o ambas actividades, constituyen actividades empresariales principales.

- B31 Los siguientes son ejemplos de entidades que podrían invertir en activos como actividad empresarial principal:
- entidades de inversión, según se definen en la NIIF 10 *Estados financieros consolidados*;
 - sociedades de inversiones inmobiliarias, y
 - aseguradoras.
- B32 Los siguientes son ejemplos de entidades que podrían conceder financiación a clientes como actividad empresarial principal:
- bancos y otras entidades de crédito;
 - entidades que conceden financiación a clientes para que estos puedan adquirir sus productos, y
 - arrendadores que conceden financiación a clientes en el marco de arrendamientos financieros.
- B33 Que la inversión en activos o la concesión de financiación a clientes constituyan una actividad empresarial principal de la entidad o no es una cuestión de hecho y no una mera afirmación. La entidad realizará el oportuno juicio profesional, basándose en pruebas concretas, para determinar si la inversión en activos o la concesión de financiación a clientes constituyen una actividad empresarial principal.
- B34 Por norma general, es probable que la inversión en activos o la concesión de financiación a clientes constituyan una actividad empresarial principal de la entidad si esta utiliza un tipo particular de subtotal como indicador relevante del rendimiento de la explotación. Dicho tipo particular de subtotal será un subtotal similar a los beneficios brutos (véase el párrafo B123) que incluirá los ingresos y gastos que se clasificarán en la categoría de inversión o en la de financiación si la inversión en activos o la concesión de financiación a clientes no fueran actividades empresariales principales.
- B35 Existen distintas pruebas de que los subtotales similares a los beneficios brutos descritos en el párrafo B123 son indicadores relevantes del rendimiento de la explotación, como el uso de dichos subtotales para:
- explicar el rendimiento de la explotación externamente, o
 - hacer una evaluación o un seguimiento del rendimiento de la explotación internamente.
- B36 La información sobre segmentos puede poner de manifiesto que la inversión en activos o la concesión de financiación a clientes constituyen una actividad empresarial principal si la entidad aplica la NIIF 8 *Segmentos operativos*. Concretamente:
- si un segmento sobre el que debe informarse comprende una sola actividad empresarial, este hecho apuntará a que el rendimiento del segmento constituye un indicador relevante del rendimiento de la explotación de la entidad y que la actividad empresarial del segmento es una actividad empresarial principal de la entidad, y
 - si un segmento operativo comprende una única actividad empresarial, este hecho apuntará a que podría tratarse de una actividad empresarial principal de la entidad en caso de que el rendimiento del segmento constituya un indicador relevante del rendimiento de la explotación de la entidad como se describe en el párrafo B34.
- B37 A la hora de evaluar si la inversión en activos o la concesión de financiación a clientes constituyen una actividad empresarial principal, se considerará la entidad en su conjunto. En consecuencia, el resultado de dicha evaluación podría ser distinto dependiendo de si la entidad es un grupo consolidado o una dependiente del grupo consolidado.
- B38 A la hora de determinar si invierte como actividad empresarial principal en entidades asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas que no se contabilicen según el método de la participación [véanse el párrafo B43, letras b) a c), y el párrafo B44, letras b) a c)], la entidad evaluará activos por separado o grupos de activos con características compartidas. Si la entidad elabora estados financieros separados según lo especificado en la NIC 27 *Estados financieros separados* y lleva a cabo la evaluación a partir de grupos de activos, utilizará grupos de activos que estén en consonancia con las categorías empleadas para determinar el respectivo criterio de valoración en aplicación del párrafo 10 de la NIC 27. No es necesario que la entidad evalúe si invierte como actividad empresarial principal en entidades asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas que se contabilicen según el método de la participación [véanse los párrafos B43, letra a), y B44, letra a)], ya que está obligada a clasificar los ingresos y gastos procedentes de dichas inversiones en la categoría de inversión [véase el párrafo 55, letra a)].

- B39 No es necesario que la entidad evalúe si invierte como actividad empresarial principal en efectivo y equivalentes al efectivo [véase el párrafo 53, letra b)]. La entidad está obligada a clasificar los ingresos y gastos procedentes del efectivo y los equivalentes al efectivo en la categoría de inversión, a menos que sea de aplicación el párrafo 56, letras a) o b).
- B40 La entidad evaluará si invierte como actividad empresarial principal en otros activos que generen un rendimiento por sí solos y en gran medida con independencia de sus demás recursos [véase el párrafo 53, letra c)] mediante la evaluación de un solo activo o de grupos de activos con características compartidas. Cuando lleve a cabo la evaluación a partir de grupos de activos financieros, la entidad utilizará grupos de activos financieros que estén en consonancia con las clases de activos financieros que haya identificado en aplicación del párrafo 6 de la NIIF 7.
- B41 La entidad evaluará si la inversión en activos o la concesión de financiación a clientes constituyen una actividad empresarial principal basándose en los hechos conocidos en el momento de llevar a cabo la evaluación, de tal manera que la obtención de un resultado diferente en la evaluación no afectará al resultado de las evaluaciones anteriores. En consecuencia, al clasificar y presentar los ingresos y gastos, la entidad aplicará el cambio en el resultado de la evaluación de forma prospectiva a partir de la fecha del cambio y no reclasificará los importes presentados antes de esa fecha. A menos que sea impracticable hacerlo, el párrafo 51, letra c), inciso ii), exige que la entidad revele el importe y la clasificación de las partidas de ingresos y gastos antes y después de la fecha del cambio en el resultado de la evaluación en el ejercicio corriente, así como el importe y la clasificación, en el ejercicio anterior, de las partidas cuya clasificación haya cambiado debido al cambio en el resultado de la evaluación.

Explotación

- B42 Con arreglo a los requisitos de los párrafos 47 a 66, la entidad debe clasificar los ingresos y gastos procedentes de sus actividades empresariales principales en la categoría de explotación del estado de resultados, exceptuando aquellos ingresos y gastos que procedan de inversiones contabilizadas según el método de la participación. Además, la categoría de explotación no se limita a los ingresos y gastos procedentes de las actividades empresariales principales de la entidad. Comprende igualmente todos los ingresos y gastos que la entidad no clasifique en las demás categorías en aplicación de los párrafos 53 a 68, incluidos aquellos ingresos y gastos que sean volátiles o no recurrentes.

Inversión

Inversiones en entidades asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas

- B43 Los párrafos 53 y 55 establecen los requisitos relativos a la clasificación de los ingresos y gastos procedentes de las inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos. Tales inversiones comprenden:
- las inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación de acuerdo con el párrafo 16 de la NIC 28 *Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos* y el párrafo 10, letra c), de la NIC 27;
 - las inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos (o una parte de esas inversiones) que la entidad opte por valorar al valor razonable con cambios en el resultado de acuerdo con la NIIF 9 en aplicación de los párrafos 18 a 19 de la NIC 28 y el párrafo 11 de la NIC 27, y
 - las inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos que, en estados financieros separados, se contabilicen al coste en aplicación del párrafo 10, letra a), de la NIC 27 o se contabilicen de acuerdo con la NIIF 9 en aplicación del párrafo 10, letra b), de la NIC 27.
- B44 Los párrafos 53 y 55 también establecen los requisitos relativos a la clasificación de los ingresos y gastos procedentes de dependientes no consolidadas. Las inversiones en dependientes no consolidadas comprenden:
- las inversiones en dependientes presentadas en estados financieros separados que se contabilicen según el método de la participación de acuerdo con el párrafo 10, letra c), de la NIC 27;
 - las inversiones en dependientes mantenidas por una entidad de inversión que se valoren al valor razonable con cambios en el resultado de acuerdo con el párrafo 31 de la NIIF 10 y el párrafo 11A de la NIC 27, y
 - las inversiones en dependientes presentadas en estados financieros separados que se contabilicen al coste en aplicación del párrafo 10, letra a), de la NIC 27 o de acuerdo con la NIIF 9 en aplicación del párrafo 10, letra b), de la NIC 27.

Activos que generan un rendimiento por sí solos y en gran medida con independencia de los demás recursos de la entidad

- B45 El párrafo 53, letra c), exige que la entidad identifique los activos que generan un rendimiento por sí solos y en gran medida con independencia de sus demás recursos. El rendimiento puede ser positivo o negativo.
- B46 Los activos que generan un rendimiento por sí solos y en gran medida con independencia de los demás recursos de la entidad a que se refiere el párrafo 53, letra c), suelen incluir:
- inversiones en deuda o en instrumentos de patrimonio, e
 - inversiones inmobiliarias y cuentas a cobrar por alquileres generadas por esas inversiones.
- B47 Los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 procedentes de los activos mencionados suelen incluir:
- los intereses;
 - los dividendos;
 - los ingresos por alquileres;
 - las amortizaciones ligadas a activos tangibles;
 - las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de pérdidas por deterioro del valor;
 - las pérdidas y ganancias al valor razonable, y
 - los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas del activo o su clasificación y nueva valoración como mantenido para la venta (véanse los párrafos B60 a B64).

Activos que no generan un rendimiento por sí solos ni en gran medida con independencia de los demás recursos de la entidad

- B48 Los activos que la entidad utiliza en combinación con otros activos para producir o suministrar bienes o servicios no generan un rendimiento por sí solos ni en gran medida con independencia de sus demás recursos. Tales activos suelen incluir:
- el inmovilizado material;
 - los activos derivados de la producción o el suministro de bienes o servicios cuyos ingresos y gastos correspondientes se clasifican en la categoría de explotación (por ejemplo, las cuentas a cobrar en relación con esos bienes o servicios), y
 - si la entidad concede financiación a clientes como actividad empresarial principal, los préstamos a clientes.
- B49 Los ingresos y gastos procedentes de los activos descritos en el párrafo B48 se clasifican en la categoría de explotación. Por ejemplo:
- los ingresos ordinarios por bienes o servicios producidos o suministrados por la entidad mediante una combinación de activos;
 - los ingresos por intereses;
 - las amortizaciones;
 - las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de pérdidas por deterioro del valor;
 - los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas del activo o su clasificación y nueva valoración como mantenido para la venta (véanse los párrafos B60 a B64), y
 - los ingresos y gastos derivados de una combinación de negocios que incluye activos que generarán ingresos y gastos que se clasificarán en la categoría de explotación, como la ganancia en una compra en condiciones muy ventajosas y la nueva valoración de una contraprestación contingente.

Financiación

Pasivos derivados de transacciones que implican únicamente la obtención de financiación

- B50 El párrafo 59, letra a), exige que la entidad identifique los pasivos que se derivan de transacciones que implican únicamente la obtención de financiación. En tales transacciones, la entidad:
- obtiene financiación en forma de efectivo, cancelación de un pasivo financiero o recepción de sus instrumentos de patrimonio propios, y
 - a cambio, en una fecha posterior, entrega efectivo o sus instrumentos de patrimonio propios.
- B51 Los pasivos derivados de transacciones que implican únicamente la obtención de financiación comprenden:
- un instrumento de deuda que se liquidará en efectivo, como obligaciones, préstamos, pagarés, bonos y cédulas hipotecarias (la entidad recibe efectivo y, a cambio, entregará efectivo);
 - un pasivo derivado de un acuerdo de financiación de proveedores cuando la cuenta a pagar por los bienes o servicios se da de baja en cuentas (la entidad queda liberada del pasivo financiero por los bienes o servicios y, a cambio, entregará efectivo);
 - un bono que se liquidará mediante la entrega de acciones de la entidad (la entidad recibe efectivo y, a cambio, entregará sus instrumentos de patrimonio propios), y
 - la obligación para la entidad de adquirir sus instrumentos de patrimonio propios (la entidad recibe sus instrumentos de patrimonio propios y, a cambio, entregará efectivo).
- B52 Los siguientes son ejemplos de ingresos y gastos derivados de los citados pasivos que, de acuerdo con el párrafo 60, la entidad debe clasificar en la categoría de financiación:
- los gastos por intereses (por ejemplo, por los instrumentos de deuda emitidos);
 - las pérdidas y ganancias al valor razonable (por ejemplo, por un pasivo designado al valor razonable con cambios en el resultado);
 - los dividendos por acciones emitidas que se hayan clasificado como pasivos, y
 - los ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas del pasivo (véase el párrafo B61).

Pasivos derivados de transacciones que no implican únicamente la obtención de financiación

- B53 El párrafo 59, letra b), exige que la entidad identifique los pasivos que se derivan de transacciones que no implican únicamente la obtención de financiación. Tales pasivos comprenden:
- las cuentas a pagar por bienes o servicios que se liquidarán en efectivo [la entidad recibe bienes o servicios, no financiación en la forma descrita en el párrafo B50, letra a)];
 - los pasivos por contratos [la entidad entregará bienes y servicios, no efectivo o sus instrumentos de patrimonio propios como se describe en el párrafo B50, letra b)];
 - los pasivos por arrendamientos [la entidad recibe un activo por derecho de uso, no financiación en la forma descrita en el párrafo B50, letra a)];
 - los pasivos por pensiones de prestaciones definidas [la entidad recibe servicios de los empleados, no financiación en la forma descrita en el párrafo B50, letra a)];
 - las provisiones por desmantelamiento o restitución de activos [la entidad recibe un activo que no es financiación en la forma descrita en el párrafo B50, letra a)], y
 - las provisiones por litigios [la entidad no recibe financiación según lo descrito en el párrafo B50, letra a)].
- B54 Los siguientes son ejemplos de ingresos y gastos derivados de los citados pasivos que, de acuerdo con el párrafo 61, la entidad debe clasificar en la categoría de financiación:
- los gastos por intereses de cuentas a pagar que se derivan de la compra de bienes o servicios, en aplicación de la NIIF 9;
 - los gastos por intereses de un pasivo por contrato con un componente de financiación significativo según lo especificado en la NIIF 15;

- c) los gastos por intereses de un pasivo por arrendamiento, en aplicación de la NIIF 16;
- d) los gastos (ingresos) netos por intereses de un pasivo (activo) neto por prestaciones definidas, en aplicación de la NIC 19, y
- e) el aumento del importe descontado de una provisión por causa del paso del tiempo, así como el efecto que haya podido tener cualquier cambio en el tipo de descuento de las provisiones, en aplicación de la NIC 37.

B55 Los siguientes son ejemplos de ingresos y gastos que se derivan de transacciones que no implican únicamente la obtención de financiación, pero que quedan fuera del ámbito de aplicación del párrafo 61 y, en consecuencia, se clasifican en la categoría de explotación:

- a) los gastos reconocidos por el consumo de los bienes o servicios adquiridos que se describen en el párrafo B54, letra a);
- b) el coste de los servicios del ejercicio corriente y de los servicios pasados que se deriva de un plan de prestaciones definidas, en aplicación de la NIC 19, y
- c) las nuevas valoraciones del valor razonable de un pasivo por contraprestación contingente en una combinación de negocios reconocidas en aplicación de la NIIF 3 *Combinaciones de negocios*.

Clasificación de los ingresos y gastos procedentes de contratos híbridos que contienen un contrato principal que es un pasivo

B56 El modo en que la entidad clasifique los ingresos y gastos procedentes de un contrato híbrido que contenga un contrato principal que sea un pasivo dependerá de si el derivado implícito está separado del contrato principal. Si el derivado implícito:

- a) está separado del contrato principal que es un pasivo:
 - i) respecto del contrato principal que es un pasivo: la entidad aplicará los requisitos relativos a los ingresos y gastos procedentes de pasivos, conforme a lo especificado en los párrafos 52 y 59 a 61, el párrafo 64, letra b), y los párrafos 65 a 66, y
 - ii) respecto del derivado implícito que está separado: la entidad aplicará los requisitos relativos a los ingresos y gastos procedentes de derivados, conforme a lo especificado en los párrafos B70 a B76;
- b) no está separado del contrato principal que es un pasivo, y el contrato híbrido surge de una transacción que implica únicamente la obtención de financiación: la entidad aplicará los requisitos relativos a los pasivos que se derivan de tales transacciones, conforme a lo especificado en los párrafos 52, 60 y 65 a 66;
- c) no está separado del contrato principal que es un pasivo, y el contrato híbrido no surge de una transacción que implica únicamente la obtención de financiación:
 - i) si el contrato principal que es un pasivo corresponde a un pasivo financiero incluido en el ámbito de aplicación de la NIIF 9 que se valora al coste amortizado: la entidad clasificará en la categoría de financiación los ingresos y gastos especificados en el párrafo 60 procedentes del contrato después del reconocimiento inicial (en lugar de los ingresos y gastos especificados en el párrafo 61) (véase el párrafo B59);
 - ii) si el contrato híbrido es un contrato de seguro incluido en el ámbito de aplicación de la NIIF 17: la entidad aplicará los requisitos del párrafo 52 y del párrafo 64, letra b), y
 - iii) en el resto de los casos: la entidad aplicará los requisitos relativos a los ingresos y gastos procedentes de los pasivos que se derivan de tales transacciones, conforme a lo especificado en los párrafos 52 y 61.

B57 La entidad aplicará el párrafo B56, letras b) y c), a todos los contratos híbridos que contengan un contrato principal que sea un pasivo y cuyo derivado implícito no esté separado, con independencia de que la base para no separar el derivado implícito sea el párrafo 4.3.3 o el párrafo 4.3.5 de la NIIF 9.

Pasivos derivados de contratos de inversión emitidos con características de participación

B58 El párrafo 64, letra a), establece los requisitos aplicables a los ingresos y gastos procedentes de pasivos derivados de contratos de inversión emitidos con características de participación que se reconozcan en aplicación de la NIIF 9. Los siguientes son ejemplos de tales contratos de inversión:

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

Ingresos y gastos clasificados en la categoría de explotación por una entidad que concede financiación a clientes como actividad empresarial principal

B59 El párrafo 65 exige que la entidad que conceda financiación a clientes como actividad empresarial principal clasifique en la categoría de explotación los ingresos y gastos procedentes de todos o parte de los pasivos derivados de las transacciones que impliquen únicamente la obtención de financiación. La entidad también aplicará los requisitos de dicho párrafo a los ingresos y gastos procedentes de un derivado relacionado con una transacción que implique únicamente la obtención de financiación conforme a lo dispuesto en el párrafo B73, letra a), pero no a los ingresos y gastos procedentes de un contrato híbrido conforme a lo dispuesto en el párrafo B56, letra c), inciso i).

Baja en cuentas y cambios en la clasificación

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

B60 El párrafo B47, letra g), y el párrafo B49, letra e), se refieren a los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas de un activo o su clasificación como mantenido para la venta. La entidad clasificará los ingresos y gastos por la baja en cuentas de un activo, o su clasificación como mantenido para la venta y cualquier valoración posterior mientras se mantiene para la venta, en la misma categoría en la que clasificase los ingresos y gastos procedentes del activo inmediatamente antes de su baja en cuentas. Por ejemplo, la entidad clasificará las pérdidas y ganancias como sigue:

- a) cuando resulten de la enajenación o disposición por otra vía de inmovilizado material: en la categoría de explotación;
- b) cuando resulten de la enajenación o disposición por otra vía de una inversión inmobiliaria en la que no invierta como actividad empresarial principal: en la categoría de inversión, y
- c) cuando resulten de la nueva valoración de una inversión en una asociada anteriormente contabilizada según el método de la participación a raíz de la adquisición por etapas de una dependiente: en la categoría de inversión.

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

- a) en la categoría de financiación: si el pasivo surge de una transacción que implica únicamente la obtención de financiación efectuada por una entidad que no concede financiación a clientes como actividad empresarial principal, y
- b) en la categoría de explotación: si, en el marco de un acuerdo de financiación de proveedores, la entidad da de baja en cuentas una cuenta a pagar a un proveedor y reconoce un pasivo en virtud de dicho acuerdo.

Cambio en el uso de un activo

B62 Una transacción u otro hecho podrían dar lugar a que cambiase la categoría del estado de resultados en la que la entidad clasifica los ingresos y gastos procedentes de un activo sin que este sea dado de baja en cuentas. En tales casos, la entidad clasificará los ingresos y gastos derivados de la transacción u otro hecho en la categoría en la que clasificase los ingresos y gastos derivados del activo inmediatamente antes de la transacción o el hecho. Por ejemplo, la entidad clasificará en la categoría de explotación cualquier ingreso o gasto reconocido en el estado de resultados en el momento de la transferencia de un inmueble que entre dentro del ámbito de aplicación de la NIC 16 a una inversión inmobiliaria que entre dentro del ámbito de aplicación de la NIC 40.

Grupos de activos y pasivos

- B63 Los párrafos B60 a B62 establecen los requisitos aplicables a los ingresos y gastos procedentes de un activo o un pasivo a raíz de su baja en cuentas, clasificación y posterior valoración mientras se mantiene para la venta o a raíz de su cambio de uso. Una transacción u otro hecho podrían producir tales resultados en relación con un grupo de activos (o un grupo de activos y pasivos) que generase ingresos y gastos clasificados por la entidad en distintas categorías inmediatamente antes de la transacción o el hecho. La entidad clasificará los ingresos o gastos procedentes de esa transacción u otro hecho como sigue:
- en la categoría de inversión si, a excepción de cualesquiera activos por el impuesto sobre las ganancias, todos los activos del grupo generaban ingresos y gastos que la entidad clasificaba en la categoría de inversión inmediatamente antes de la transacción u otro hecho, y
 - en la categoría de explotación en el resto de los casos.
- B64 Por ejemplo, la entidad clasificará:
- en la categoría de explotación: las pérdidas y ganancias por la enajenación o disposición por otra vía de una dependiente consolidada si la dependiente incluía activos que generaban ingresos y gastos que la entidad clasificaba en la categoría de explotación inmediatamente antes de la enajenación o disposición por otra vía; las pérdidas y ganancias incluirán la reclasificación de las diferencias de cambio, del patrimonio neto al resultado, conforme a lo exigido por el párrafo 48 de la NIC 21;
 - en la categoría de explotación: la pérdida por deterioro del valor a raíz de la clasificación de un grupo enajenable de elementos como mantenido para la venta por parte de la entidad que aplica la NIIF 5 si tal grupo incluía activos que generaban ingresos y gastos que la entidad clasificaba en la categoría de explotación inmediatamente antes de la clasificación como mantenido para la venta;
 - en la categoría de inversión: las pérdidas y ganancias por la enajenación o disposición por otra vía de una dependiente consolidada si los únicos activos de la dependiente eran inversiones inmobiliarias en las que la entidad consolidada no invertía como actividad empresarial principal, así como los correspondientes activos por el impuesto sobre las ganancias; las pérdidas y ganancias incluirán la reclasificación de las diferencias de cambio, del patrimonio neto al resultado, conforme a lo exigido por el párrafo 48 de la NIC 21.

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

- B65 A fin de aplicar el párrafo 47, la entidad clasificará las diferencias de cambio incluidas en el estado de resultados en aplicación de la NIC 21 en la misma categoría que los ingresos y gastos procedentes de las partidas que hayan dado lugar a esas diferencias de cambio, a menos que hacerlo implique costes o esfuerzos desproporcionados (véase el párrafo B68).
- B66 Por ejemplo, la entidad clasificará las diferencias de cambio como sigue:
- las surgidas de una cuenta a cobrar de las descritas en el párrafo B48, letra b), que esté denominada en moneda extranjera, en la misma categoría que los ingresos y gastos procedentes de ese activo, esto es, en la categoría de explotación, y
 - las surgidas de un instrumento de deuda que sea un pasivo de los descritos en el párrafo B51, letra a), que esté denominado en moneda extranjera, en la misma categoría que los ingresos y gastos procedentes de ese pasivo, esto es, en la categoría de financiación (a menos que la entidad conceda financiación a clientes como actividad empresarial principal y clasifique los ingresos y gastos procedentes del pasivo en la categoría de explotación en aplicación del párrafo 65).
- B67 Es posible que la entidad clasifique en más de una categoría los ingresos y gastos procedentes de una transacción que no implique únicamente la obtención de financiación. Por ejemplo, la adquisición de servicios en el marco de una transacción denominada en moneda extranjera y para la cual se haya negociado una prórroga de las condiciones de crédito podría dar lugar a un gasto por la adquisición de los servicios clasificado en la categoría de explotación [véase el párrafo B55, letra a)] y a gastos por intereses clasificados en la categoría de financiación [véase el párrafo B54, letra a)]. En tales casos, a reserva de lo dispuesto en el párrafo B68, la entidad realizará el oportuno juicio profesional para determinar si la diferencia de cambio está relacionada con el importe clasificado en la categoría de financiación —y clasificará la diferencia de cambio en esa categoría— o con el importe clasificado en otra categoría —y clasificará la diferencia de cambio en esa otra categoría—. La entidad no distribuirá entre distintas categorías una diferencia de cambio derivada de un pasivo que surja de una transacción que no implique únicamente la obtención de financiación. Al realizar el oportuno juicio profesional para determinar la forma de clasificar las diferencias de cambio, la entidad no estará obligada a clasificar en la misma categoría las diferencias de cambio de todos esos pasivos. Sin embargo, deberá clasificar en la misma categoría las diferencias de cambio de pasivos similares.

- B68 Si la aplicación de los requisitos de los párrafos B65 y B67 implice costes o esfuerzos desproporcionados, la entidad procederá, en su lugar, a clasificar las diferencias de cambio de que se trate en la categoría de explotación. A la hora de determinar si la clasificación de las diferencias de cambio según lo descrito en los párrafos B65 y B67 implica costes o esfuerzos desproporcionados, la entidad evaluará la situación con respecto a cada una de las partidas que den lugar a diferencias de cambio. La evaluación se adaptará de manera específica a los hechos y circunstancias relacionados con cada partida. Si los mismos hechos y circunstancias están relacionados con varias partidas, la entidad podrá aplicar la misma evaluación a cada una de las partidas.
- B69 En aplicación del párrafo 28 de la NIC 29 *Información financiera en economías hiperinflacionarias*, la entidad podría presentar la pérdida o ganancia sobre la posición monetaria neta junto con otras partidas de ingresos y gastos asociadas con la posición monetaria neta, tales como los ingresos y gastos por intereses y las diferencias de cambio. Si la entidad no presenta la pérdida o ganancia sobre la posición monetaria neta con los ingresos y gastos asociados, clasificará la pérdida o ganancia en la categoría de explotación.

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

- B70 El párrafo 47 exige que la entidad clasifique los ingresos y gastos en una serie de categorías del estado de resultados. A fin de aplicar el párrafo 47, la entidad clasificará las pérdidas y ganancias incluidas en el estado de resultados de un instrumento financiero designado como instrumento de cobertura en aplicación de la NIIF 9 en la misma categoría que los ingresos y gastos afectados por los riesgos para cuya gestión se usa el instrumento financiero. Ahora bien, si hacerlo requiere la conversión en importes brutos de las pérdidas y ganancias, la entidad clasificará esas pérdidas y ganancias en la categoría de explotación (véanse los párrafos B74 a B75).
- B71 La entidad clasificará las pérdidas y ganancias de un componente no designado de un instrumento de cobertura designado en la misma categoría que las pérdidas y ganancias del componente designado. La entidad clasificará las partes ineficaces de una pérdida o ganancia en la misma categoría que las partes eficaces.
- B72 La entidad también aplicará los requisitos del párrafo B70 a las pérdidas y ganancias de un derivado que no se haya designado como instrumento de cobertura en aplicación de la NIIF 9, pero que se use para gestionar los riesgos detectados. Ahora bien, si hacerlo supone convertir en importes brutos las pérdidas o ganancias (véanse los párrafos B74 a B75) o implica costes o esfuerzos desproporcionados, la entidad procederá, en su lugar, a clasificar todas las pérdidas y ganancias del derivado en la categoría de explotación.
- B73 La entidad clasificará las pérdidas y ganancias de un derivado que no se use para gestionar los riesgos detectados como sigue:
- en la categoría de financiación si el derivado está relacionado con una transacción que implica únicamente la obtención de financiación (por ejemplo, una opción de compra adquirida que permita a la entidad emisora intercambiar un importe fijo de una moneda extranjera por un número fijo de instrumentos de patrimonio de la entidad), a menos que la entidad que conceda financiación a clientes como actividad empresarial principal clasifique las pérdidas y ganancias en la categoría de explotación en aplicación del párrafo B59, y
 - en la categoría de explotación si no se cumplen las condiciones de la letra a).
- B74 Los párrafos B70 y B72 prohíben convertir en importes brutos las pérdidas y ganancias de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de los derivados no designados como instrumentos de cobertura. La conversión de las pérdidas y ganancias en importes brutos podría darse en situaciones como las siguientes:
- cuando la entidad utiliza los citados instrumentos financieros para gestionar los riesgos de un grupo de partidas con posiciones de riesgo compensadas entre sí (véase el párrafo 6.6.1 de la NIIF 9 para consultar los criterios que permiten considerar un grupo de partidas como una partida cubierta), y
 - cuando los riesgos gestionados afectan a epígrafes de más de una categoría del estado de resultados.

B75 Por ejemplo, la entidad podría utilizar un derivado para gestionar tanto el riesgo neto de tipo de cambio de los ingresos ordinarios (clasificados en la categoría de explotación) como el de los gastos por intereses (clasificados en la categoría de financiación). En tales casos, las diferencias de cambio de los ingresos ordinarios se compensarían con las diferencias de cambio de los gastos por intereses y las pérdidas o ganancias del derivado. No obstante, la entidad clasificaría las diferencias de cambio de los ingresos ordinarios en una categoría diferente de la utilizada para clasificar las diferencias de cambio de los gastos por intereses. A fin de presentar las pérdidas o ganancias del derivado en ambas categorías, la entidad tendría que presentar en cada una de ellas unas pérdidas o ganancias superiores a las generadas por el derivado. En aplicación de los requisitos de los párrafos B70 a B73, la entidad no debe proceder de ese modo y convertir en importes brutos las pérdidas o ganancias, sino que debe clasificar las pérdidas o ganancias del derivado en la categoría de explotación.

B76 Los requisitos de los párrafos B70 a B75 solo especifican la forma de clasificar los ingresos y gastos en distintas categorías del estado de resultados. No prescriben el epígrafe (o epígrafes) en que deben incluirse los ingresos y gastos ni invalidan los requisitos de otras normas NIIF de contabilidad.

Partidas que deben presentarse en el estado de resultados o revelarse en las notas

B77 Es posible que se exija a la entidad presentar un epígrafe de los enumerados en el párrafo 75, o de los especificados en otra norma NIIF de contabilidad, en más de una de las categorías enumeradas en el párrafo 47. Por ejemplo, si la inversión en activos o la concesión de financiación a clientes no constituyen una actividad empresarial principal de la entidad, esta podría estar obligada a presentar el epígrafe especificado en el párrafo 75, letra b), inciso ii), relativo a las pérdidas por deterioro del valor determinadas de acuerdo con la sección 5.5 de la NIIF 9, en:

- a) la categoría de explotación: si ataña a cuentas a cobrar por bienes y servicios, conforme a lo descrito en el párrafo B48, letra b), y
- b) la categoría de inversión: si ataña a activos financieros que generan un rendimiento por sí solos y en gran medida con independencia de los demás recursos de la entidad, conforme a lo descrito en el párrafo B46.

B78 El párrafo 24 y el párrafo 41, letra c), exigen que la entidad presente epígrafes adicionales en el estado de resultados si resulta necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de sus ingresos y gastos. La entidad realizará el oportuno juicio profesional para determinar lo anterior (incluido si es necesario desagregar los epígrafes enumerados en el párrafo 75). El párrafo 20 y el párrafo 41, letra d), exigen que la entidad desagregue las partidas a fin de revelar en las notas la información que sea de importancia relativa significativa. La entidad también realizará el oportuno juicio profesional para determinar si existe tal necesidad. El párrafo 41 exige que la entidad base su juicio en una evaluación de la existencia de características compartidas (características semejantes) o características no compartidas (características desemejantes) entre las partidas. Tales características comprenden:

- a) la naturaleza (véase el párrafo 80);
- b) la función (papel desempeñado) en el marco de las actividades empresariales de la entidad (véase el párrafo 81);
- c) la persistencia (incluida la frecuencia de la partida de ingresos o gastos, o si se trata de una partida recurrente o no recurrente);
- d) el criterio de valoración;
- e) la incertidumbre de la valoración o del resultado (u otros riesgos asociados con una partida);
- f) la magnitud;
- g) la ubicación geográfica o el marco regulador;
- h) los efectos fiscales (por ejemplo, si se aplican distintos tipos impositivos a las partidas de ingresos o gastos), y
- i) el hecho de que los ingresos o los gastos surjan en el momento del reconocimiento inicial de una transacción o un hecho o a raíz de un cambio posterior en una estimación con respecto a la transacción o al hecho.

B79 Los ingresos y gastos cuyas características podrían ser lo suficientemente desemejantes como para requerirse la presentación en el estado de resultados, a fin de proporcionar un resumen estructurado útil, o la revelación en las notas, a fin de proporcionar información de importancia relativa significativa, incluyen:

- a) las rebajas del valor de las existencias, así como las reversiones de tales rebajas;
- b) las pérdidas por deterioro del valor de inmovilizado material, así como las reversiones de tales pérdidas;

- c) los ingresos y gastos de la reestructuración de las actividades de la entidad, así como las reversiones de cualquier provisión por reestructuración;
- d) los ingresos y gastos de la enajenación o disposición por otra vía de inmovilizado material;
- e) los ingresos y gastos de la enajenación o disposición por otra vía de inversiones;
- f) los ingresos y gastos derivados de litigios;
- g) las reversiones de provisiones, y
- h) los ingresos y gastos no recurrentes que no estén incluidos en las letras a) a g).

Presentación y revelación de los gastos clasificados en la categoría de explotación

Uso de las características de naturaleza y función

B80 A la hora de determinar la forma de utilizar las características de naturaleza y función para proporcionar el resumen estructurado más útil posible conforme a lo exigido por el párrafo 78, la entidad tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) cuáles son los epígrafes que proporcionan la información más útil sobre los componentes o factores principales de su rentabilidad; por ejemplo, en el caso de una entidad minorista, el coste de las ventas podría ser un componente o factor principal de la rentabilidad; la presentación de un epígrafe para el coste de las ventas podría proporcionar información pertinente para determinar si, y con qué margen, los ingresos ordinarios generados por la venta de bienes cubren lo que, para los minoristas, son principalmente costes directos; no obstante, es poco probable que el coste de las ventas proporcione información pertinente sobre los componentes o factores de la rentabilidad más significativos si el vínculo entre los ingresos ordinarios y el coste es menos directo; por ejemplo, en el caso de algunas entidades de servicios, la información acerca de los gastos de explotación clasificados por naturaleza, como las retribuciones a los empleados, podría ser más pertinente para los usuarios de los estados financieros dado que esos gastos son los principales factores de la rentabilidad;
- b) cuáles son los epígrafes que mejor representan la forma en que se gestiona la empresa y el modo en que la dirección comunica información internamente; por ejemplo, una entidad de fabricación gestionada sobre la base de funciones principales podría clasificar los gastos según su función a efectos de la comunicación interna de información; en cambio, una entidad que cuente con una única función predominante, como la concesión de financiación a clientes, podría determinar que los epígrafes que comprendan gastos clasificados por naturaleza son los que proporcionan la información más útil a efectos de la comunicación interna de información;
- c) cuáles son las implicaciones de las prácticas consolidadas del sector; si las entidades de un mismo sector clasifican los gastos del mismo modo, los usuarios de los estados financieros podrán comparar con mayor facilidad los gastos entre dichas entidades;
- d) si la imputación de gastos específicos a funciones sería arbitraria en la medida en que los epígrafes presentados no proporcionasen una representación fiel de las funciones; en tales casos, la entidad clasificará esos gastos según su naturaleza.

B81 En algunos casos, al analizar los factores establecidos en el párrafo B80, es posible que la entidad determine que la forma de proporcionar el resumen estructurado más útil es clasificando y presentando unos gastos según su naturaleza y otros según su función. Por ejemplo:

- a) los factores señalados en el párrafo B80, letras a) a b), podrían apuntar a que la clasificación y presentación de los gastos según su función proporcionaría el resumen estructurado más útil, salvo en el caso de determinados gastos cuya imputación a funciones sería arbitraria [véase el párrafo B80, letra d)], y
- b) una entidad que cuente con dos tipos diferentes de actividades empresariales principales podría clasificar y presentar unos gastos según su función y otros según su naturaleza a fin de proporcionar información sobre los factores principales de su rentabilidad.

B82 Si, en el estado de resultados, la entidad clasifica y presenta unos gastos según su naturaleza y otros según su función, utilizará denominaciones para los epígrafes resultantes que indiquen claramente los gastos que están incluidos en cada epígrafe. Por ejemplo, si la entidad incluye unas retribuciones a los empleados en un epígrafe basado en la función y otras en un epígrafe basado en la naturaleza, la denominación del epígrafe basado en la naturaleza indicará claramente que no se incluyen todas las retribuciones a los empleados (por ejemplo, «retribuciones a los empleados distintas de las incluidas en el coste de las ventas»).

- B83 En aplicación del párrafo 30, la entidad clasificará y presentará los gastos de manera coherente de un ejercicio al siguiente, a menos que sea de aplicación el párrafo 30, letras a) o b). Por ejemplo, si en un ejercicio la entidad presenta el deterioro de valor del fondo de comercio como un epígrafe basado en la naturaleza, en los ejercicios posteriores también presentará como un epígrafe basado en la naturaleza cualquier otro deterioro de valor del fondo de comercio similar, a menos que sea de aplicación el párrafo 30, letras a) o b). Si en un ejercicio posterior no hay ningún deterioro de valor del fondo de comercio similar, el hecho de que en ese ejercicio posterior haya un gasto nulo no constituirá un cambio en la clasificación y presentación.
- B84 La entidad presentará los gastos según su naturaleza o, en aplicación del párrafo 83, revelará determinados gastos según su naturaleza. Los importes presentados o revelados no tienen por qué ser los reconocidos como gasto en el ejercicio. Pueden incluir importes reconocidos como parte del importe en libros de un activo. Si la entidad:
- a) presenta importes que no son los reconocidos como gasto en el ejercicio, presentará también un epígrafe adicional para el cambio en el importe en libros de los activos afectados; por ejemplo, en aplicación del párrafo 39 de la NIC 2, la entidad podría presentar un epígrafe para la variación de las existencias de productos terminados y en curso;
 - b) revela, en aplicación del párrafo 83, letra b), importes que no son los reconocidos como gasto en el ejercicio, facilitará una explicación cualitativa de ese hecho e identificará los activos afectados.

Agregación de los gastos de explotación

- B85 A efectos de la aplicación del párrafo 78, la entidad tendrá en cuenta cuál es el nivel de agregación de los gastos de explotación que proporciona el resumen estructurado más útil. Por ejemplo, supóngase que la entidad cuenta con diversas actividades administrativas (tales como recursos humanos, tecnologías de la información, servicios jurídicos y contabilidad). A fin de proporcionar un resumen estructurado útil, la entidad podría agregar los gastos de explotación relativos a esas actividades con arreglo a su característica compartida, a saber, que todos son gastos relacionados con los recursos consumidos en el marco de las actividades administrativas. Así pues, la entidad podría presentar dichos gastos en un epígrafe denominado «gastos administrativos». La misma entidad también podría tener gastos relacionados con los recursos consumidos en el marco de las actividades de venta. Tales gastos poseen una característica desemejante con respecto a los gastos administrativos: los gastos de venta se derivan de los recursos consumidos en el marco de las actividades de venta, mientras que los gastos administrativos se derivan de los recursos consumidos en el marco de las actividades administrativas. Dichas características son lo suficientemente desemejantes como para requerirse la desagregación, esto es, la presentación en epígrafes separados para los gastos de venta y los gastos administrativos, a fin de proporcionar un resumen estructurado útil de los gastos de la entidad.

ESTADO EN EL QUE SE PRESENTA EL RESULTADO GLOBAL

Otro resultado global

- B86 Algunas normas NIIF de contabilidad especifican las circunstancias en las que la entidad incluirá determinadas partidas fuera del estado de resultados en el ejercicio corriente. La NIC 8 especifica dos de estas circunstancias: la corrección de errores y el efecto de los cambios en las políticas contables. Otras normas NIIF de contabilidad exigen o permiten que la entidad excluya del resultado los componentes de otro resultado global que se atengan a la definición de ingreso o gasto proporcionada por el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (véase el párrafo B87).
- B87 El apéndice A define el concepto de «otro resultado global». Los componentes de otro resultado global incluyen:
- a) los cambios en la reserva de revaluación (véanse la NIC 16 y la NIC 38);
 - b) las nuevas valoraciones de los planes de prestaciones definidas (véase la NIC 19);
 - c) las pérdidas y ganancias derivadas de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21);
 - d) las pérdidas y ganancias procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio designados al valor razonable con cambios en otro resultado global de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9;
 - e) las pérdidas y ganancias en activos financieros valorados al valor razonable con cambios en otro resultado global de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9;

- f) la parte efectiva de las pérdidas y ganancias en instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las pérdidas y ganancias en instrumentos de cobertura que cubran inversiones en instrumentos de patrimonio que se designen como al valor razonable con cambios en otro resultado global de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9 (véase el capítulo 6 de la NIIF 9);
- g) en lo que respecta a pasivos concretos designados como al valor razonable con cambios en el resultado, el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo (véase el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9);
- h) los cambios en el valor del valor temporal de las opciones, cuando se separen el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y solo los cambios en el valor intrínseco se designen como instrumento de cobertura (véase el capítulo 6 de la NIIF 9);
- i) los cambios en el valor de los elementos a plazo de los contratos a plazo, cuando se separen el elemento a plazo y el elemento al contado de un contrato a plazo y solo los cambios en el elemento al contado se designen como instrumento de cobertura, y los cambios en el valor del diferencial de base de tipo de cambio de un instrumento financiero, cuando se excluya de la designación del instrumento financiero como instrumento de cobertura (véase el capítulo 6 de la NIIF 9);
- j) los ingresos y gastos financieros de seguros procedentes de contratos emitidos que entran dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 17 y excluidos del resultado cuando los ingresos o gastos financieros de seguros totales se desagreguen para incluir en el resultado un importe determinado mediante una distribución sistemática en aplicación del párrafo 88, letra b), de la NIIF 17, o un importe que elimine las asimetrías contables con los ingresos o gastos financieros derivados de los elementos subyacentes en aplicación del párrafo 89, letra b), de la NIIF 17, y
- k) los ingresos y gastos financieros procedentes de contratos de reaseguro mantenidos y excluidos del resultado cuando los ingresos o gastos financieros de reaseguro totales se desagreguen para incluir en el resultado un importe determinado mediante una distribución sistemática en aplicación del párrafo 88, letra b), de la NIIF 17.

B88 Los ajustes por reclasificación surgen, por ejemplo, de la enajenación o disposición por otra vía de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21) y cuando algún flujo de efectivo previsto cubierto afecta al resultado [véase el párrafo 6.5.11, letra d), de la NIIF 9 en relación con las coberturas de flujos de efectivo].

B89 El párrafo 90 exige que la entidad presente en el estado en el que se presenta el resultado global o revele en las notas los ajustes por reclasificación relacionados con los componentes de otro resultado global. Los ajustes por reclasificación no surgen por cambios en las reservas de revaluación que se reconozcan de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38 ni por nuevas valoraciones de los planes de prestaciones definidas que se reconozcan de acuerdo con la NIC 19. La entidad reconocerá esos componentes en otro resultado global y no los reclasificará en el resultado en ejercicios posteriores. La entidad podrá trasladar los cambios en la reserva de revaluación a las reservas por ganancias acumuladas en ejercicios posteriores a medida que se utilice el activo o cuando este se dé de baja en cuentas (véanse la NIC 16 y la NIC 38). De acuerdo con la NIIF 9, no habrá ningún ajuste por reclasificación si una cobertura de flujos de efectivo o la contabilización del valor temporal de una opción (o el elemento a plazo de un contrato a plazo o el diferencial de base del tipo de cambio de un instrumento financiero) dan lugar a importes que la entidad retira del ajuste por cobertura de flujos de efectivo o de un componente separado del patrimonio neto, respectivamente, e incluye directamente en el coste inicial o en otro importe en libros de un activo o pasivo. La entidad transferirá esos importes directamente a los activos o los pasivos.

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

Clasificación de los activos y pasivos como corrientes o no corrientes

B90 En aplicación del párrafo 96, cuando la entidad suministra bienes o servicios dentro de un ciclo de explotación claramente identificable, el hecho de clasificar por separado los activos y los pasivos corrientes y no corrientes en el estado de situación financiera ofrece una información útil, dado que los activos netos que están circulando continuamente como fondo de maniobra se distinguen de los utilizados en las operaciones a largo plazo de la entidad. Al efectuar esa clasificación por separado, también se destacan los activos que la entidad espera realizar en el transcurso del ciclo de explotación corriente y los pasivos que se deben liquidar en ese mismo período.

B91 En el caso de algunas entidades, tales como las entidades financieras, la presentación de los activos y pasivos en orden ascendente o descendente de liquidez proporciona un resumen estructurado más útil que su presentación según una clasificación entre corrientes y no corrientes, ya que se trata de entidades que no suministran bienes y servicios dentro de un ciclo de explotación claramente identificable.

- B92 En aplicación del párrafo 96, la entidad podrá presentar unos activos y pasivos clasificados en corrientes y no corrientes y otros clasificados por orden de liquidez, siempre que de ese modo se proporcione un resumen estructurado más útil. La necesidad de recurrir a un método mixto de presentación podría darse, por ejemplo, cuando la entidad realice actividades de diversa índole.
- B93 La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de una entidad. La NIIF 7 exige que se revele información acerca de los análisis de vencimientos de los activos financieros y de los pasivos financieros. Los activos financieros incluyen las cuentas comerciales y otras cuentas a cobrar, y los pasivos financieros, las cuentas comerciales y otras cuentas a pagar. También es de utilidad la información acerca de la fecha esperada de recuperación de activos no monetarios como las existencias y la fecha esperada de liquidación de pasivos como las provisiones, con independencia de que los activos y pasivos se clasifiquen o no como corrientes o no corrientes. Por ejemplo, una entidad revela en las notas el importe de las existencias que espera recuperar en un plazo superior a doce meses tras el ejercicio.

Activos corrientes

- B94 El párrafo 100 exige que la entidad clasifique como no corrientes todos los activos no clasificados como corrientes. En esta Norma, el término «no corriente» incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza son a largo plazo. No se prohíbe el uso de descripciones alternativas siempre que el significado quede claro.
- B95 El ciclo de explotación de una entidad es el período comprendido entre la adquisición de activos para el proceso productivo y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de explotación de la entidad no sea claramente identificable, se dará por supuesto que su duración es de doce meses. Los activos corrientes comprenden los activos (tales como existencias y cuentas comerciales a cobrar) que se venden, consumen o realizan dentro del ciclo normal de explotación, incluso cuando su realización no esté prevista dentro de los doce meses siguientes al ejercicio. Los activos corrientes también comprenden los activos que se mantienen principalmente con fines de negociación (por ejemplo, algunos activos financieros que se atienden a la definición de «mantenidos para negociar» de la NIIF 9) y la parte corriente de los activos financieros no corrientes.

Pasivos corrientes

Ciclo normal de explotación [véase el párrafo 101, letra a)]

- B96 Algunos pasivos corrientes, tales como las cuentas comerciales a pagar y algunos devengos por costes de personal u otros costes de explotación, forman parte del fondo de maniobra utilizado en el ciclo normal de explotación de la entidad. La entidad clasificará esas partidas como pasivos corrientes, aun cuando se vayan a liquidar más de doce meses después del ejercicio. Para la clasificación de los activos y pasivos de la entidad se aplicará el mismo ciclo normal de explotación. Cuando el ciclo normal de explotación de la entidad no sea claramente identificable, se dará por supuesto que su duración es de doce meses.

Mantenidos principalmente con fines de negociación [véase el párrafo 101, letra b)] o que deben liquidarse en un plazo de doce meses [véase el párrafo 101, letra c)]

- B97 Otros tipos de pasivos corrientes no se liquidan como parte del ciclo normal de explotación, sino que deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes al ejercicio o se mantienen principalmente con fines de negociación. Son ejemplos de lo anterior algunos pasivos financieros que se atienden a la definición de «mantenidos para negociar» de la NIIF 9, los descubiertos bancarios y la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos a pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas no comerciales a pagar. Los pasivos financieros que proporcionen financiación a largo plazo (esto es, que no formen parte del fondo de maniobra utilizado en el ciclo normal de explotación de la entidad) y no deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes al ejercicio serán pasivos no corrientes, con sujeción a lo dispuesto en los párrafos B99 a B103.
- B98 La entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes al ejercicio, aun cuando:
- el plazo original fuera por un período superior a doce meses, y
 - exista un acuerdo de refinanciación o de reestructuración de los pagos a largo plazo, celebrado después del ejercicio y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación.

Derecho a aplazar la liquidación durante al menos doce meses [párrafo 101, letra d]

- B99 El derecho de la entidad a aplazar la liquidación de un pasivo durante al menos los doce meses siguientes al ejercicio debe tener fundamento y, según lo señalado en los párrafos B100 a B103, ha de existir al cierre del ejercicio.
- B100 El derecho de la entidad a aplazar la liquidación de un pasivo derivado de un contrato de préstamo durante al menos los doce meses siguientes al ejercicio puede estar supeditado a que la entidad cumpla las condiciones especificadas en dicho contrato de préstamo (en lo sucesivo, «condiciones pactadas»). A efectos de la aplicación del párrafo 101, letra d), esas condiciones pactadas:
- inciden en la existencia del derecho al cierre del ejercicio —tal como lo ilustran los párrafos B102 a B103— si la entidad está obligada a cumplir la condición pactada al cierre del ejercicio o antes; la condición pactada incide en la existencia del derecho al cierre del ejercicio aun cuando el cumplimiento de dicha condición solo se evalúe después del ejercicio (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad al cierre del ejercicio, pero cuyo cumplimiento solo se evalúe después);
 - no inciden en la existencia del derecho al cierre del ejercicio si la entidad no está obligada a cumplir la condición pactada hasta después del ejercicio (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad seis meses después del cierre del ejercicio).
- B101 Si la entidad tiene derecho, al cierre del ejercicio, a renovar una obligación al menos durante los doce meses siguientes a dicho ejercicio en virtud de un acuerdo de financiación existente, clasificará la obligación como no corriente, aun cuando de otro modo fuera exigible en un plazo inferior. Si la entidad no tiene tal derecho, no tendrá en cuenta la posibilidad de refinanciar la obligación y la clasificará como corriente.
- B102 Cuando la entidad incumpla una condición pactada contenida en un contrato de préstamo a largo plazo, ya sea al cierre del ejercicio o antes de esa fecha, y, a consecuencia de ello, el pasivo pase a ser exigible a voluntad del prestamista, el pasivo se clasificará como corriente, aun cuando el prestamista hubiera aceptado, con posterioridad al ejercicio y antes de la autorización de los estados financieros para su publicación, no exigir el pago como consecuencia del incumplimiento. La entidad clasificará el pasivo como corriente porque, al cierre del ejercicio, no tiene derecho a aplazar su liquidación durante al menos doce meses tras esa fecha.
- B103 Sin embargo, la entidad clasificará el pasivo como no corriente si el prestamista hubiese acordado, a más tardar al cierre del ejercicio, conceder un período de gracia que finalice al menos doce meses después de esa fecha y dentro del cual la entidad pueda rectificar el incumplimiento y el prestamista no pueda exigir el reembolso inmediato.
- B104 La clasificación de un pasivo no se verá afectada por la probabilidad de que la entidad ejerza el derecho a aplazar la liquidación del pasivo durante al menos los doce meses siguientes al ejercicio. Si un pasivo cumple los criterios enumerados en los párrafos 101 a 102 para su clasificación como no corriente, se clasificará como no corriente incluso si la dirección pretende o espera que la entidad liquide el pasivo en los doce meses siguientes al ejercicio, o incluso si la entidad liquida el pasivo entre el cierre del ejercicio y la fecha en que los estados financieros sean autorizados para su publicación. No obstante, en cualquiera de esas circunstancias, la entidad puede tener que revelar información sobre el momento de la liquidación, con objeto de permitir a los usuarios de los estados financieros entender las repercusiones del pasivo sobre la situación financiera de la entidad [véanse el párrafo 6C, letra c), de la NIC 8 y el párrafo B105, letra d)].
- B105 Si, entre el cierre del ejercicio y la fecha de la autorización de los estados financieros para su publicación, se produce cualquiera de los hechos que se indican a continuación, el hecho en cuestión se revelará como un hecho que no conlleva ajustes de acuerdo con la NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio*:
- refinanciación a largo plazo de un pasivo clasificado como corriente (véase el párrafo B98);
 - rectificación del incumplimiento de un contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo B102);
 - concesión, por parte del prestamista, de una moratoria para rectificar el incumplimiento de un contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo B103), y
 - liquidación de un pasivo clasificado como no corriente (véase el párrafo B104).

B106 En aplicación de los párrafos 101 a 102 y B96 a B103, la entidad podría clasificar los pasivos derivados de contratos de préstamo como no corrientes cuando su derecho a aplazar la liquidación de tales pasivos esté supeditado al cumplimiento por su parte de las condiciones pactadas en los doce meses siguientes al ejercicio [véase el párrafo B100, letra b)]. De ser así, la entidad revelará en las notas información que permita a los usuarios de sus estados financieros entender el riesgo de que los pasivos pasen a ser reembolsables en los doce meses siguientes al ejercicio, en particular:

- a) información sobre las condiciones pactadas (incluida su naturaleza y el plazo en que la entidad ha de cumplirlas) y el importe en libros de los pasivos correspondientes;
- b) los hechos y circunstancias, en su caso, que indiquen que la entidad podría tener dificultades para cumplir las condiciones pactadas —por ejemplo, si la entidad ha tomado medidas, durante el ejercicio o después del ejercicio, para evitar o mitigar un posible incumplimiento—; tales hechos y circunstancias podrían incluir también el hecho de que la entidad no habría cumplido las condiciones pactadas si su cumplimiento se hubiese evaluado a la luz de las circunstancias existentes al cierre del ejercicio.

Liquidación [párrafo 101, letras a), c) y d)]

B107 A efectos de la clasificación de un pasivo como corriente o no corriente, la liquidación hace referencia a una transferencia a la contraparte que tenga como consecuencia la extinción del pasivo. La transferencia puede ser de:

- a) efectivo u otros recursos económicos, como, por ejemplo, bienes o servicios, o
- b) instrumentos de patrimonio propios de la entidad, salvo que sea de aplicación el párrafo B108.

B108 Las condiciones de un pasivo que puedan dar lugar, a opción de la contraparte, a su liquidación mediante transferencia de instrumentos de patrimonio propios de la entidad no afectan a la clasificación de ese pasivo como corriente o no corriente si, en aplicación de la NIC 32, la entidad clasifica la opción de la contraparte como instrumento de patrimonio, reconociéndola de forma separada del pasivo como componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto.

Partidas que deben presentarse en el estado de situación financiera o revelarse en las notas

B109 El párrafo 24 y el párrafo 41, letra c), exigen que la entidad presente epígrafes adicionales en el estado de situación financiera si resulta necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de sus activos, sus pasivos y su patrimonio neto. La entidad realizará el oportuno juicio profesional para determinar lo anterior (incluido si es necesario desagregar los epígrafes enumerados en el párrafo 103). El párrafo 41 exige que la entidad base su juicio en una evaluación de la existencia de características compartidas (características semejantes) o características no compartidas (características desemejantes) entre las partidas. En el caso de los epígrafes adicionales para activos y pasivos, la entidad basará su juicio profesional en una evaluación de la naturaleza o la función de los activos o pasivos. Las características enumeradas en el párrafo B110, letras c) a k), podrían servir de ayuda a la entidad para determinar la naturaleza o la función de los activos y pasivos.

B110 El párrafo 20 y el párrafo 41, letra d), exigen que la entidad desagregue las partidas a fin de revelar en las notas la información que sea de importancia relativa significativa. Al efecto, la entidad realizará el oportuno juicio profesional, basándose en una evaluación de la existencia de características compartidas (características semejantes) o características no compartidas (características desemejantes) entre las partidas. Tales características comprenden:

- a) la naturaleza;
- b) la función (papel desempeñado) en el marco de las actividades empresariales de la entidad;
- c) la duración y el calendario de recuperación o liquidación (incluido si un activo o pasivo se clasifica como corriente o no corriente o si su recuperación o liquidación forma parte del ciclo de explotación de la entidad);
- d) la liquidez;
- e) el criterio de valoración;
- f) la incertidumbre de la valoración o del resultado (u otros riesgos asociados con una partida);

- g) la magnitud;
- h) la ubicación geográfica o el marco regulador;
- i) el tipo (por ejemplo, tipo de bien, servicio o cliente);
- j) los efectos fiscales (por ejemplo, si los activos o pasivos tienen bases fiscales diferentes), y
- k) las restricciones al uso de un activo o a la posibilidad de transferir un pasivo.

B111 Los activos, los pasivos y las partidas del patrimonio neto cuyas características podrían ser lo suficientemente desemejantes como para requerirse la presentación en el estado de situación financiera, a fin de proporcionar un resumen estructurado útil, o la revelación en las notas, a fin de proporcionar información de importancia relativa significativa, incluyen:

- a) el inmovilizado material desagregado en clases, de acuerdo con la NIC 16;
- b) las cuentas a cobrar desagregadas en importes a cobrar de clientes comerciales, importes a cobrar de partes vinculadas, anticipos y otros importes;
- c) las existencias desagregadas, en aplicación de la NIC 2, en partidas tales como mercancías, suministros para la producción, materiales, productos en curso y productos terminados;
- d) las cuentas comerciales a pagar desagregadas, en aplicación de la NIC 7, para mostrar por separado los importes de esas cuentas que formen parte de acuerdos de financiación de proveedores;
- e) las provisiones desagregadas de acuerdo con su naturaleza, tales como provisiones por retribuciones a los empleados, pasivos por desmantelamiento u otras partidas, y
- f) el capital y las reservas desagregados en diversas clases, tales como capital desembolsado, primas de emisión y reservas.

NOTAS

Estructura

B112 El párrafo 114 exige que la entidad presente las notas siguiendo un método sistemático, en la medida en que sea practicable. A continuación, se ofrecen ejemplos de ordenación o agrupación sistemáticas de las notas:

- a) destacar los ámbitos de la actividad de la entidad que esta considere más relevantes para la comprensión de su rendimiento financiero y su situación financiera, agrupando, por ejemplo, la información sobre determinadas actividades empresariales;
- b) agrupar la información sobre las partidas valoradas de manera similar, como los activos valorados al valor razonable, o
- c) seguir el orden de los epígrafes del estado o de los estados de rendimiento financiero y del estado de situación financiera, por ejemplo:
 - i) una declaración de cumplimiento de las normas NIIF de contabilidad (véase el párrafo 6B de la NIC 8);
 - ii) información de importancia relativa significativa sobre políticas contables (véase el párrafo 27A de la NIC 8);
 - iii) información justificativa respecto de las partidas presentadas en el estado de situación financiera, el estado o los estados de rendimiento financiero, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, siguiendo el orden en el que se proporcione cada uno de los estados y se presente cada uno de los epígrafes, y
 - iv) otra información a revelar, incluyendo:
 - 1) pasivos contingentes (véase la NIC 37) y compromisos contractuales no reconocidos, e
 - 2) información a revelar de carácter no financiero, por ejemplo, los objetivos y las políticas de la entidad en relación con la gestión del riesgo financiero (véase la NIIF 7).

Valoraciones del rendimiento definidas por la dirección

Identificación de las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección

B113 El párrafo 117 define las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección. La entidad podría no disponer de ninguna valoración del rendimiento definida por la dirección, o disponer de una o varias. Por ejemplo, no existe una valoración del rendimiento definida por la dirección cuando la entidad comunica de forma pública su rendimiento financiero a los usuarios de los estados financieros utilizando únicamente los totales y subtotales cuya presentación o revelación exigen las normas NIIF de contabilidad.

B114 Para que cumpla la definición de «valoración del rendimiento definida por la dirección», la valoración de que se trate debe comunicar a los usuarios de los estados financieros el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Por ejemplo, si un subtotal de ingresos y gastos relativo a un segmento sobre el que debe informarse y que ha sido revelado de acuerdo con la NIIF 8 no proporciona información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, dicho subtotal no cumplirá la definición de «valoración del rendimiento definida por la dirección».

B115 No obstante, hay ocasiones en las que un subtotal de ingresos y gastos relativo a un segmento sobre el que debe informarse puede proporcionar información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Por ejemplo, el hecho de que un segmento sobre el que debe informarse contenga una única actividad empresarial principal de la entidad y se presente un subtotal de ingresos y gastos relativo a ese segmento en el estado de resultados apuntaría a que se trata de un subtotal que proporciona información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. En tales casos, un subtotal de ingresos y gastos relativo a dicho segmento sobre el que debe informarse cumpliría la definición de «valoración del rendimiento definida por la dirección» si fuese conforme con los demás elementos de la definición.

Subtotales de ingresos y gastos

B116 Una valoración del rendimiento definida por la dirección será un subtotal de ingresos y gastos. Los siguientes son ejemplos de valoraciones que no constituyen valoraciones del rendimiento definidas por la dirección por no ser subtotales de ingresos y gastos:

- a) subtotales de solo ingresos o solo gastos (por ejemplo, una valoración independiente de los ingresos ordinarios ajustados que no forma parte de un subtotal en el que se incluyen también los gastos);
- b) activos, pasivos, patrimonio neto o combinaciones de estos elementos;
- c) ratios financieras (por ejemplo, rendimiento de los activos) (véase el párrafo B117);
- d) valoraciones de la liquidez o los flujos de efectivo (por ejemplo, flujo de efectivo libre), o
- e) valoraciones del rendimiento de carácter no financiero.

B117 Una ratio financiera no es una valoración del rendimiento definida por la dirección por no tratarse de un subtotal de ingresos y gastos. Sin embargo, si lo será un subtotal que corresponda al numerador o al denominador de una ratio financiera y que, si no formase parte de la ratio, cumpliría la definición de valoración del rendimiento definida por la dirección. En consecuencia, la entidad aplicará con respecto a tal numerador o denominador los requisitos de revelación especificados en los párrafos 121 a 125.

B118 Un subtotal de ingresos y gastos que cumpla la definición de valoración del rendimiento definida por la dirección establecida en el párrafo 117 constituirá una valoración de ese tipo con independencia de que se presente o no en el estado de resultados.

Comunicaciones al público

B119 Un subtotal solo cumplirá la definición de valoración del rendimiento definida por la dirección si la entidad lo usa en sus comunicaciones al público al margen de los estados financieros. Las comunicaciones al público comprenden los informes de gestión, los comunicados de prensa y las presentaciones destinadas a los inversores. A efectos de la definición de las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección, quedan excluidas de las comunicaciones al público las comunicaciones orales, las transcripciones por escrito de comunicaciones orales y las publicaciones en redes sociales.

B120 Las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección deberán referirse al mismo ejercicio que los estados financieros. En concreto, un subtotal:

- a) que esté relacionado con la información financiera intermedia, pero no con los estados financieros anuales, solo podrá constituir una valoración del rendimiento definida por la dirección en la información financiera intermedia, y
- b) que esté relacionado con los estados financieros anuales, pero no con la información financiera intermedia, solo podrá constituir una valoración del rendimiento definida por la dirección en los estados financieros anuales.

B121 A fin de identificar las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección que correspondan al ejercicio considerado, la entidad únicamente tendrá en cuenta las comunicaciones al público relativas a ese ejercicio, a menos que, en el marco de su proceso de presentación de información financiera, publique habitualmente dichas comunicaciones con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros. De ser así, la entidad tendrá en cuenta las comunicaciones al público relativas al ejercicio anterior para identificar las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección que correspondan al ejercicio corriente.

B122 Sin embargo, cuando existan pruebas de que una valoración usada en las comunicaciones al público relativas al ejercicio anterior no se incluirá en las comunicaciones al público relativas al ejercicio corriente, no será preciso identificar tal valoración como una valoración del rendimiento definida por la dirección con respecto al ejercicio corriente. Si dicha valoración se ha revelado como una valoración del rendimiento definida por la dirección en el ejercicio anterior y no se identifica como tal con respecto al ejercicio corriente, se tratará entonces de una modificación o un cese en el uso de una valoración del rendimiento definida por la dirección y deberán aplicarse los requisitos del párrafo 124.

Subtotales similares a los beneficios brutos

B123 De acuerdo con el párrafo 118, letra a), los subtotales similares a los beneficios brutos no constituyen valoraciones del rendimiento definidas por la dirección. Un subtotal será similar a los beneficios brutos cuando represente la diferencia entre un tipo de ingresos ordinarios y los gastos directamente relacionados que se hayan realizado para generar esos ingresos ordinarios. Se ofrecen seguidamente algunos ejemplos:

- a) ingresos netos por intereses;
- b) ingresos netos por honorarios y comisiones;
- c) resultado del servicio de seguro;
- d) resultado financiero neto (rentas de inversiones menos ingresos y gastos financieros de seguros), e
- e) ingresos netos por alquileres.

Supuesto relativo a la comunicación del punto de vista de la dirección

B124 De acuerdo con el párrafo 119, se parte del supuesto de que un subtotal de ingresos y gastos utilizado en las comunicaciones al público al margen de los estados financieros comunica a los usuarios de dichos estados el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. En aplicación del párrafo 120, la entidad podrá refutar ese supuesto si dispone de información razonable y fundamentada que demuestre que:

- a) el subtotal no comunica a los usuarios de los estados financieros el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto (véanse los párrafos B125 a B128), y
- b) la entidad utiliza el subtotal en sus comunicaciones al público por un motivo distinto del de comunicar el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto (véase el párrafo B129).

B125 Los siguientes son ejemplos de información razonable y fundamentada que demuestra que un subtotal no comunica a los usuarios de los estados financieros el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto:

- a) la entidad comunica el subtotal sin concederle importancia (véase el párrafo B126), y
- b) la dirección no utiliza el subtotal internamente para hacer una evaluación o un seguimiento del rendimiento financiero de la entidad (véanse los párrafos B127 a B128).

B126 Determinar si una entidad comunica un subtotal sin concederle importancia es una cuestión de juicio profesional que se basa en varios factores, por ejemplo:

- a) la cantidad de referencias al subtotal (un número escaso de referencias indica que no se le concede importancia, mientras que un número elevado de referencias indica lo contrario), y
- b) el contenido de los informes o análisis relativos al subtotal o basados en él, por ejemplo:
 - i) la descripción del subtotal como información que no comunica el punto de vista de la dirección y que se proporciona únicamente para satisfacer las demandas reiteradas de algunos usuarios de los estados financieros indicará que no se le concede importancia;
 - ii) el uso del subtotal para respaldar un informe de gestión o un análisis de la dirección sobre el rendimiento financiero de la entidad y explicar los motivos de las variaciones del subtotal de un ejercicio a otro indicará que se le concede importancia, y
 - iii) la comparación del subtotal con los subtotales de la competencia o los índices de referencia del sector indicará que se le concede importancia.

B127 El uso de un subtotal por parte de la dirección para hacer una evaluación o un seguimiento de un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto demuestra que ese subtotal comunica el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Ahora bien, si la dirección utiliza un subtotal internamente, pero no en las comunicaciones al público de la entidad, ese subtotal no cumplirá la definición de valoración del rendimiento definida por la dirección.

B128 Es posible que la entidad ajuste un subtotal incluido en sus comunicaciones al público para que la dirección lo utilice internamente a fin de hacer una evaluación o un seguimiento de su rendimiento financiero. En tales casos, la entidad realizará el oportuno juicio profesional para determinar si existe un grado de similitud suficiente entre el subtotal utilizado internamente y el subtotal utilizado en las comunicaciones al público como para que sea de aplicación el párrafo B127. Cuanto más similares sean los subtotales, más probabilidades habrá de que el subtotal utilizado en las comunicaciones al público de la entidad comunique a los usuarios de los estados financieros el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto.

B129 Los siguientes son ejemplos de información razonable y fundamentada que demuestra que la entidad tiene un motivo para utilizar un subtotal en sus comunicaciones al público distinto del de comunicar a los usuarios de los estados financieros el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto:

- a) el subtotal debe figurar obligatoriamente en una comunicación al público en aplicación de las disposiciones legales o reglamentarias;
- b) el subtotal comunica el rendimiento en relación con estados financieros elaborados de acuerdo con un marco contable distinto de las normas NIIF de contabilidad;
- c) el subtotal se utiliza en una comunicación al público para satisfacer las demandas de una parte externa, o
- d) el subtotal se utiliza en una comunicación al público para transmitir información distinta del rendimiento financiero.

B130 El párrafo 120 se aplica a un subtotal, pero no a las distintas partidas de ingresos y gastos que lo componen. En consecuencia, la entidad no podrá afirmar que un subtotal no comunica el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto basándose en información que demuestre que una o varias de las partidas específicas de ingresos o gastos comprendidas en el subtotal no representan ese punto de vista.

B131 La entidad podría cambiar la forma de usar un subtotal para comunicar a los usuarios de sus estados financieros el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. En consecuencia, cabe la posibilidad de que un subtotal se convierta en una valoración del rendimiento definida por la dirección o deje de serlo. Deberá realizarse el oportuno juicio profesional para determinar si una valoración inicialmente no identificada como valoración del rendimiento definida por la dirección ha pasado a serlo o si una valoración anteriormente identificada como valoración del rendimiento definida por la dirección ha dejado de serlo. Por ejemplo, supóngase que la entidad está obligada por una autoridad reguladora a informar de un subtotal específico que, cuando se usa por primera vez, no comunica el punto de vista de la dirección sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Con el tiempo, podría ocurrir que el proceso de obtención del subtotal llevase a la dirección a utilizar la valoración internamente para hacer una evaluación y un seguimiento del rendimiento financiero de la entidad o ampliar los informes y explicaciones presentados en las comunicaciones al público al margen de los requisitos reglamentarios, de tal modo que la valoración se acabaría ajustando a la definición de valoración del rendimiento definida por la dirección.

Revelación de las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección

Nota única para la información acerca de las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección

B132 El párrafo 122 exige que la entidad incluya en una única nota toda la información establecida en los párrafos 121 a 125 acerca de las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección. Si la entidad también revela otra información en la misma nota, deberá utilizar una denominación para referirse a la información contenida en la nota que permita distinguir claramente la información exigida por los párrafos 121 a 125 del resto de la información.

B133 Por ejemplo, si la entidad aplica la NIIF 8 y la información relativa al segmento sobre el que debe informarse incluye una valoración del rendimiento definida por la dirección, podrá revelar en la misma nota tanto la información exigida acerca de la valoración del rendimiento definida por la dirección como la información relativa al segmento sobre el que debe informarse, siempre y cuando:

- a) incluya en dicha nota la información exigida por los párrafos 121 a 125 en relación con todas sus valoraciones del rendimiento definidas por la dirección y, para dar cumplimiento a lo dispuesto en el párrafo B132, denomine la información contenida en la nota de una manera que permita distinguir claramente la información exigida por los párrafos 121 a 125 de la información exigida por la NIIF 8, o
- b) proporcione una nota aparte que contenga la información exigida en relación con todas sus valoraciones del rendimiento definidas por la dirección, incluidas aquellas sobre las cuales facilite información dentro de la información relativa al segmento sobre el que debe informarse.

Claridad y comprensibilidad

B134 El párrafo 123 exige que la entidad denomine y describa sus valoraciones del rendimiento definidas por la dirección de una forma clara y comprensible que no induzca a error a los usuarios de los estados financieros. Para proporcionar tal descripción, la entidad habrá de revelar información que permita al usuario de los estados financieros comprender las partidas de ingresos o gastos incluidas y excluidas del subtotal. Por consiguiente, la entidad:

- a) denominará y describirá la valoración de una forma que represente fielmente sus características de acuerdo con el párrafo 43 (véase el párrafo B135), y
- b) proporcionará información específica en relación con las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección, a saber:
 - i) si la entidad ha calculado la valoración sin utilizar las políticas contables que haya aplicado para las partidas del estado o estados de rendimiento financiero, indicará ese hecho y describirá los cálculos que haya efectuado para la valoración, y
 - ii) si, además, el cálculo de la valoración difiere de las políticas contables exigidas o permitidas por las normas NIIF de contabilidad, la entidad indicará ese hecho adicional y, en caso necesario, explicará el significado de los términos empleados [véase el párrafo B135, letra b)].

B135 A fin de denominar y describir la valoración de una forma que represente fielmente sus características, la entidad:

- a) denominará la valoración de una forma que represente las características del subtotal (por ejemplo, utilizará la denominación «beneficio de explotación antes de gastos no recurrentes» únicamente en el caso de un subtotal que excluya del beneficio de explotación todos los gastos identificados por la entidad como no recurrentes), y
- b) explicará el significado de los términos que emplee en sus descripciones y sean necesarios para comprender el aspecto del rendimiento financiero que se comunica (por ejemplo, explicará su definición de «gastos no recurrentes»).

Conciliación con el total o el subtotal más directamente comparable

B136 El párrafo 123, letra c), exige que la entidad concilie cada valoración del rendimiento definida por la dirección con el subtotal enumerado en el párrafo 118 o el total o el subtotal cuya presentación o revelación exijan específicamente las normas NIIF de contabilidad que sea más directamente comparable. Por ejemplo, la entidad que revele en las notas una valoración del rendimiento definida por la dirección relativa al resultado de explotación ajustado conciliará esa valoración con el resultado de explotación. A la hora de agregar o desagregar las partidas de conciliación reveladas, la entidad aplicará los requisitos de los párrafos 41 a 43.

B137 Para cada partida de conciliación, la entidad revelará lo siguiente:

- a) el importe o importes relativos a cada epígrafe del estado o estados de rendimiento financiero, y
- b) una descripción del método de cálculo de la partida y del modo en que esta contribuye a la valoración del rendimiento definida por la dirección proporcionando información útil (véanse los párrafos B138 a B140), si tal descripción es necesaria para proporcionar la información exigida por el párrafo 123, letras a) y b).

B138 La descripción exigida por el párrafo B137, letra b), será necesaria si hay más de una partida de conciliación y cada partida se calcula utilizando un método diferente o contribuye a proporcionar información útil de manera diferente. Por ejemplo, la entidad podría excluir de una valoración del rendimiento definida por la dirección varias partidas de gastos, unas por haberse determinado que están fuera del control de la dirección y otras por haberse determinado que no son recurrentes. En tales casos, sería necesario revelar qué partidas han contribuido a qué tipo de ajuste a fin de explicar por qué la valoración del rendimiento definida por la dirección proporciona información útil.

B139 Una explicación única podría ser válida para más de una partida o para todas las partidas de conciliación consideradas colectivamente. Por ejemplo, la entidad podría excluir varias partidas de ingresos o gastos del cálculo de una valoración del rendimiento definida por la dirección basándose en una aplicación propia del concepto de «no recurrente». En ese caso, una explicación única en la que se incluyese la definición, aplicable a todas las partidas de conciliación, del concepto de «no recurrente» que emplea la entidad podría satisfacer el requisito del párrafo B137, letra b).

B140 En aplicación del párrafo 123, letra c), la entidad estará autorizada a conciliar una valoración del rendimiento definida por la dirección con un total o subtotal que no se presente en el estado o estados de rendimiento financiero. En tales casos, la entidad:

- a) conciliará dicho total o subtotal con el total o el subtotal que sea más directamente comparable de entre los presentados en el estado o estados de rendimiento financiero, y
- b) no estará obligada a revelar la información exigida por el párrafo 123, letras d) y e), con respecto a la conciliación descrita en la letra a).

Efecto sobre el impuesto sobre las ganancias de cada partida revelada en la conciliación

B141 El párrafo 123, letra d), exige que la entidad revele el efecto sobre el impuesto sobre las ganancias en relación con cada una de las partidas reveladas en la conciliación entre una valoración del rendimiento definida por la dirección y el subtotal enumerado en el párrafo 118 o el total o el subtotal cuya presentación o revelación exijan específicamente las normas NIIF de contabilidad que sea más directamente comparable. La entidad determinará el efecto sobre el impuesto sobre las ganancias exigido por el párrafo 123, letra d), calculando los efectos sobre el impuesto sobre las ganancias de la transacción o transacciones subyacentes:

- a) al tipo o tipos impositivos legales aplicables a la transacción o transacciones en el país o países de que se trate;
- b) sobre la base de una distribución razonable a prorrata del impuesto corriente y diferido de la entidad en el país o países de que se trate, o
- c) empleando otro método con el que se consiga una distribución más apropiada en las circunstancias dadas.

B142 Si, en aplicación del párrafo B141, la entidad utiliza más de un método para calcular los efectos sobre el impuesto sobre las ganancias de las partidas de conciliación, revelará la forma en que haya determinado los efectos fiscales para cada una de las partidas de conciliación.

Apéndice C

Entrada en vigor y transición

Este apéndice es parte integrante de la norma NIIF de contabilidad.

ENTRADA EN VIGOR

- C1 Las entidades aplicarán esta Norma a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma a un ejercicio anterior, revelará ese hecho en las notas.

TRANSICIÓN

- C2 Las entidades aplicarán esta Norma de forma retroactiva con arreglo a la NIC 8. No obstante, no estarán obligadas a presentar la información cuantitativa que se especifica en el párrafo 28, letra f), de la NIC 8.
- C3 En sus estados financieros anuales, las entidades revelarán, respecto del ejercicio comparativo inmediatamente anterior al ejercicio en el que se aplique esta Norma por primera vez, una conciliación para cada epígrafe del estado de resultados entre:
- a) los importes reexpresados que se presenten en aplicación de esta Norma, y
 - b) los importes presentados anteriormente en aplicación de la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.
- C4 Si una entidad aplica la NIC 34 al elaborar sus estados financieros intermedios condensados en el primer año de aplicación de esta Norma, presentará en dichos estados cada uno de los encabezamientos que espere utilizar para aplicar esta Norma, así como los subtotales exigidos por los párrafos 69 a 74 de la misma, con independencia de los requisitos del párrafo 10 de la NIC 34. Las entidades no aplicarán los requisitos del párrafo 10 de la NIC 34 respecto de los encabezamientos y los subtotales de los estados financieros intermedios condensados hasta que no hayan publicado su primer conjunto de estados financieros anuales elaborados de acuerdo con esta Norma.
- C5 Si una entidad aplica la NIC 34 al elaborar sus estados financieros intermedios en el primer año de aplicación de esta Norma, revelará, como parte de la información exigida por el párrafo 16A, letra a), de la NIC 34, conciliaciones en relación con cada uno de los epígrafes presentados en el estado de resultados para los correspondientes períodos inmediatamente anteriores a los períodos corriente y anual hasta la fecha. Las conciliaciones serán obligatorias entre:
- a) los importes reexpresados, presentados en aplicación de las políticas contables, para el ejercicio comparativo y el ejercicio comparativo acumulado, cuando la entidad aplique esta Norma, y
 - b) los importes presentados anteriormente en aplicación de las políticas contables, para el ejercicio comparativo y el ejercicio comparativo acumulado, cuando la entidad aplicaba la NIC 1.
- C6 Las entidades estarán autorizadas, pero no obligadas, a revelar las conciliaciones descritas en los párrafos C3 y C5 en relación con el ejercicio corriente o con ejercicios comparativos anteriores.
- C7 En la fecha de aplicación inicial de esta Norma, las entidades que reúnan las condiciones para aplicar el párrafo 18 de la NIC 28 estarán autorizadas a cambiar su elección con respecto a la valoración de una inversión en una asociada o en un negocio conjunto, pasando del método de la participación al valor razonable con cambios en el resultado de acuerdo con la NIIF 9. Si una entidad efectúa dicho cambio, lo aplicará con efecto retroactivo en aplicación de la NIC 8. Las entidades que apliquen el párrafo 11 de la NIC 27 efectuarán el mismo cambio en sus estados financieros separados.

DEROGACIÓN DE LA NIC 1

- C8 Esta Norma reemplaza a la NIC 1.

Apéndice D

Modificaciones de otras normas NIIF de contabilidad

Este apéndice expone las modificaciones de otras normas NIIF de contabilidad.

NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Se modifican los párrafos 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 y E2 y el apéndice A. Se añaden el párrafo 32, letra za), y el párrafo 39AJ.

OBJETIVO

1 El objetivo de esta NIIF es asegurar que los *primeros estados financieros con arreglo a las NIIF* de una entidad, así como su información financiera intermedia relativa a una parte del ejercicio cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:

- a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los ejercicios que se presenten;
- b) proporcione un punto de partida adecuado para la contabilización según las *normas NIIF de contabilidad*, y
- c) pueda ser obtenida a un coste que no exceda los beneficios.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

...

3 Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad son los primeros estados anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, de cumplimiento de las normas NIIF de contabilidad. Los estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad si, por ejemplo, dicha entidad:

- a) ha presentado sus estados financieros previos más recientes:
 - ...
 - ii) de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo por el hecho de no haber incluido en ellos una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento de las normas NIIF de contabilidad;
 - iii) incluyendo en ellos una declaración explícita de cumplimiento de solo determinadas normas NIIF de contabilidad;
 - ...
- c) ha preparado un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, que no constituye un conjunto completo de estados financieros, según se define en la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, o

...

4 Esta NIIF es de aplicación cuando una entidad adopta por primera vez las NIIF. No es de aplicación cuando, por ejemplo, una entidad:

- a) abandona la presentación de los estados financieros según los requisitos nacionales, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento de las normas NIIF de contabilidad;
- b) presentó en el año precedente estados financieros según los requisitos nacionales, y tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento de las normas NIIF de contabilidad, o
- c) presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento de las normas NIIF de contabilidad, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.

- 4A Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos 2 y 3, las entidades que hayan aplicado las NIIF a un ejercicio anterior, pero cuyos estados financieros anuales previos más recientes no contengan una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de las normas NIIF de contabilidad, deben, bien aplicar esta NIIF, bien aplicar las NIIF con efecto retroactivo de acuerdo con la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros* como si nunca hubiesen dejado de aplicar las NIIF.

...

- 5 Esta NIIF no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya esté aplicando las NIIF. Tales cambios están sujetos a:

- a) los requisitos relativos a los cambios en las políticas contables contenidos en la NIC 8, y

...

PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

...

Información comparativa

...

Información comparativa no preparada con arreglo a las NIIF y resúmenes de datos históricos

- 22 Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados para ejercicios anteriores a aquel en el cual presentan por primera vez información comparativa completa según las NIIF. Esta NIIF no requiere que estos resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y valoración de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa con arreglo a los PCGA anteriores, así como la información comparativa requerida por la NIIF 18. En los estados financieros que contengan un resumen de datos históricos o información comparativa con arreglo a los PCGA anteriores, la entidad:

...

Explicación de la transición a las NIIF

...

Información financiera intermedia

- 32 Para cumplir con el párrafo 23, si una entidad presenta información financiera intermedia según la NIC 34 en relación con una parte del período cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, cumplirá con los requisitos de la NIC 34, a menos que se indique otra cosa, y con los siguientes requisitos:

- za) Las entidades presentarán cada uno de los encabezamientos que esperen utilizar para aplicar la NIIF 18 y los subtotales exigidos por los párrafos 69 a 74 de dicha Norma, sin perjuicio de los requisitos del párrafo 10 de la NIC 34. Las entidades aplicarán los requisitos del párrafo 10 de la NIC 34 respecto de los encabezamientos y los subtotales de los estados financieros condensados tras haber publicado sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF elaborados de acuerdo con la NIIF 18.

...

ENTRADA EN VIGOR

...

- 39AJ La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 y E2 y el apéndice A, y añadió el párrafo 32, letra za). Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

...

Apéndice A

Definiciones de términos

...

Primeros estados financieros con arreglo a las NIIF Los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las **normas NIIF de contabilidad**, mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento de dichas normas.

...

Normas NIIF de contabilidad Las normas NIIF de contabilidad son normas de contabilidad publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Comprenden:

- las Normas Internacionales de Información Financiera;
- las Normas Internacionales de Contabilidad;
- las Interpretaciones del CINIIF, y
- las Interpretaciones del SIC.

Las normas NIIF de contabilidad se conocían anteriormente como «Normas Internacionales de Información Financiera», «NIIF» o «normas NIIF».

...

Apéndice D

Exenciones en la aplicación de otras NIIF

...

Hiperinflación grave

...

D30 Cuando la fecha de normalización de la moneda funcional esté incluida en un ejercicio comparativo de doce meses, el ejercicio comparativo puede ser inferior a doce meses, siempre que se proporcione un conjunto completo de estados financieros (como se exige en el párrafo 10 de la NIIF 18) para dicho período más breve.

...

Apéndice E

Exenciones a corto plazo de las NIIF

Exención del requisito de reexpresión de información comparativa a efectos de la NIIF 9

...

E2 La entidad que opte por presentar información comparativa que no cumpla la NIIF 7 y la versión finalizada de la NIIF 9 (publicada en 2014) en su primer año de transición:

...

d) aplicará lo dispuesto en el párrafo 6C, letra c), de la NIC 8 para revelar información adicional cuando el cumplimiento de los requisitos específicos de las NIIF resulte insuficiente para permitir a los usuarios comprender el impacto de transacciones concretas, así como de otros hechos y condiciones, en la situación y el rendimiento financieros de la entidad.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 39K.

* En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

En el párrafo 39P, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

En los párrafos 39Q y 39R, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8.

En el apéndice A, se suprime la nota a pie de página relativa a la definición de *normas NIIF de contabilidad*.

NIIF 2 Pagos basados en acciones

En el párrafo 59B, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

En el párrafo 63E, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8.

NIIF 3 Combinaciones de negocios

Se modifican los párrafos 50 y B64. Se añade el párrafo 64R.

MÉTODO DE ADQUISICIÓN

...

Período de valoración

...

- 50 Una vez finalizado el período de valoración, la adquirente revisará la contabilización de una combinación de negocios únicamente para corregir un error de acuerdo con la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

...

ENTRADA EN VIGOR Y TRANSICIÓN

Entrada en vigor

...

- 64R La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 50 y B64. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

...

Apéndice B

Guía de aplicación

...

INFORMACIÓN A REVELAR (APLICACIÓN DE LOS PÁRRAFOS 59 Y 61)

B64 A fin de cumplir el objetivo del párrafo 59, la adquirente revelará la siguiente información para cada combinación de negocios que tenga lugar durante el ejercicio:

...

q) La siguiente información:

...

Si es impracticable revelar cualquiera de la información requerida por este subpárrafo, la adquirente revelará ese hecho y explicará por qué es impracticable. Esta NIIF utiliza el término «impracticable» con el mismo significado que en la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

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

Se modifican los párrafos 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33 a 36A, 38, 39 y 41, así como los encabezamientos que preceden a los párrafos 31 y 38. El párrafo 31 no se modifica, pero se incluye a título de referencia. Se añade el párrafo 44N.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

2 Los requisitos de clasificación, presentación y revelación de información de esta NIIF se aplicarán a todos los *activos no corrientes* reconocidos y a todos los *grupos enajenables de elementos* de la entidad. Los requisitos de valoración de esta NIIF se aplicarán a todos los activos no corrientes reconocidos y a todos los grupos enajenables de elementos (establecidos en el párrafo 4), excepto a aquellos activos enumerados en el párrafo 5, que continuarán valorándose de acuerdo con la Norma que se indica en el mismo.

3 Los activos clasificados como no corrientes de acuerdo con la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* no se reclasificarán como *activos corrientes* hasta que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF. Los activos de una clase que la entidad normalmente considere como no corrientes y se hayan adquirido exclusivamente con la finalidad de revenderlos no se clasificarán como corrientes a menos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF.

...

5A Los requisitos de clasificación, presentación, valoración y revelación de información de esta NIIF aplicables a un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) que se clasifique como mantenido para la venta se aplicarán también a un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) que se clasifique como mantenido para distribuir a los propietarios, cuando actúan como tales (mantenido para distribuir a los propietarios).

5B Esta NIIF especifica la información a revelar con respecto a los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) clasificados como mantenidos para la venta o actividades interrumpidas. La información a revelar en otras NIIF no se aplicará a estos activos (o grupos enajenables de elementos) a menos que esas NIIF requieran:

- a) que se revele información específica con respecto a activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) clasificados como mantenidos para la venta o actividades interrumpidas, o
- b) que se revele información sobre la valoración de activos y pasivos dentro de un grupo enajenable de elementos que no entran dentro del ámbito de aplicación del requisito de valoración de la NIIF 5 y dicha información a revelar no se esté proporcionando en las otras notas de los estados financieros.

Para cumplir con los requisitos de revelación de información de la NIIF 18 y con los requisitos de la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*, en particular, sus párrafos 6A y 31A, puede ser necesario revelar información adicional sobre activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) clasificados como mantenidos para la venta o actividades interrumpidas.

CLASIFICACIÓN DE ACTIVOS NO CORRIENTES (O GRUPOS ENAJENABLES DE ELEMENTOS) COMO MANTENIDOS PARA LA VENTA O COMO MANTENIDOS PARA DISTRIBUIR A LOS PROPIETARIOS

...

Activos no corrientes que van a ser abandonados

- 13 La entidad no clasificará como mantenido para la venta un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) que vaya a ser abandonado. Ello se debe a que su importe en libros va a ser recuperado principalmente a través de su uso continuado. Sin embargo, si el grupo enajenable de elementos que va a ser abandonado cumpliese los criterios del párrafo 32, letras a) a c), la entidad presentará o revelará los resultados y flujos de efectivo del grupo enajenable de elementos como una actividad interrumpida, de acuerdo con los párrafos 33 y 34, en la fecha en que deja de ser utilizado. Los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que van a ser abandonados comprenderán tanto activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que vayan a utilizarse hasta el final de su vida económica como activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que vayan a darse de baja definitivamente, en lugar de ser vendidos.

...

VALORACIÓN DE ACTIVOS NO CORRIENTES (O GRUPOS ENAJENABLES DE ELEMENTOS) CLASIFICADOS COMO MANTENIDOS PARA LA VENTA

Valoración de un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos)

...

- 17 Cuando se espere que la venta tarde más de un año en producirse, la entidad valorará los costes de venta por su valor actual. Todo incremento en el valor actual de los costes de venta que surja por el transcurso del tiempo se clasificará en el resultado en aplicación de los requisitos de la NIIF 18 relativos a los ingresos y gastos derivados de la nueva valoración de un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) clasificado como mantenido para la venta.

...

Cambios en un plan de venta o un plan de distribución a los propietarios

...

- 26A Si la entidad reclasifica un activo (o grupo enajenable de elementos) y este pasa directamente de estar mantenido para la venta a estar mantenido para distribuir a los propietarios, o directamente de estar mantenido para distribuir a los propietarios a estar mantenido para la venta, el cambio en la clasificación se considera una continuación del plan original de enajenación o disposición por otra vía. La entidad:

- a) no seguirá las directrices de los párrafos 27 a 29 para contabilizar este cambio, sino que aplicará los requisitos de clasificación, presentación, valoración y revelación de esta NIIF que sean aplicables al nuevo método de enajenación o disposición por otra vía;

...

- 28 La entidad incluirá cualquier ajuste requerido del importe en libros de un activo no corriente que deje de estar clasificado como mantenido para la venta o mantenido para distribuir a los propietarios en el resultado de las actividades continuadas en el ejercicio en que dejen de cumplirse los criterios de los párrafos 7 a 9 o 12A, respectivamente. Los estados financieros correspondientes a los ejercicios transcurridos desde la clasificación como mantenido para la venta o mantenido para distribuir a los propietarios se modificarán de acuerdo con lo anterior si el grupo enajenable de elementos o el activo no corriente que deje de estar clasificado como mantenido para la venta o mantenido para distribuir a los propietarios es una dependiente, una operación conjunta, un negocio conjunto, una asociada o un porcentaje de participación en un negocio conjunto o en una asociada. La entidad presentará ese ajuste en el mismo epígrafe del estado del resultado global usado para presentar la pérdida o ganancia, de haberla, reconocida de acuerdo con el párrafo 37.

...

PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

...

Actividades interrumpidas

- 31 Un *componente de la entidad* comprende las actividades y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como a efectos de información financiera. En otras palabras, un componente de la entidad habrá constituido una unidad generadora de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo mientras haya estado en uso.

...

33 La entidad presentará o revelará:

...

- b) Un análisis del importe recogido en la letra a) anterior en el que se desglosen:
- i) los ingresos ordinarios, los gastos y el resultado antes de impuestos de las actividades interrumpidas;
 - ii) el gasto por el impuesto sobre las ganancias conexo, como exige el párrafo 81, letra h), de la NIC 12.
 - iii) la pérdida o ganancia que se haya reconocido por la valoración al valor razonable menos los costes de venta o por la enajenación o disposición por otra vía de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida, y
 - iv) el gasto por el impuesto sobre las ganancias conexo, como exige el párrafo 81, letra h), de la NIC 12.

El análisis podrá presentarse en el estado del resultado global o revelarse en las notas. Si se presentase en el estado del resultado global, se clasificará en la categoría de actividades interrumpidas, esto es, de forma separada de las actividades continuadas. No se requiere el citado análisis para los grupos enajenables de elementos que sean dependientes adquiridas recientemente y que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11).

- c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de explotación, de inversión y financiación de las actividades interrumpidas. Tal información podrá presentarse en el estado de flujos de efectivo o revelarse en las notas. No se requiere esta información a revelar para los grupos enajenables de elementos que sean dependientes adquiridas recientemente y cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11).
- d) El importe de los ingresos de actividades continuadas y de actividades interrumpidas atribuibles a los propietarios de la dominante. Tal información podrá presentarse en el estado del resultado global o revelarse en las notas.

33A Si, como se describe en el párrafo 12, letra b), de la NIIF 18, la entidad presenta las partidas del resultado en un estado de resultados independiente de un estado en el que se presenta el resultado global, presentará una categoría identificada como relativa a las actividades interrumpidas en el estado de resultados.

34 La entidad volverá a presentar la información a presentar y la información a revelar del párrafo 33 para todos los ejercicios anteriores sobre los que informe en los estados financieros, de forma que la información a presentar y la información a revelar para esos ejercicios se refieran a todas las actividades que se encuentren interrumpidas en el final del ejercicio del último ejercicio presentado.

35 Los ajustes que se efectúen en el ejercicio corriente a los importes clasificados previamente en la categoría de actividades interrumpidas y que estén directamente relacionados con la enajenación o disposición por otra vía de una actividad interrumpida en un ejercicio anterior también se clasificarán de forma separada dentro de la categoría de actividades interrumpidas. Se revelarán la naturaleza y el importe de tales ajustes. Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que podrían surgir estos ajustes:

...

36 Si la entidad dejase de clasificar un componente como mantenido para la venta, los resultados de las actividades relacionadas con el componente que se hayan clasificado previamente en la categoría de actividades interrumpidas, de acuerdo con los párrafos 33 a 35, se reclasificarán e incluirán en los ingresos de las actividades continuadas para todos los ejercicios sobre los que se presente información. Se mencionará expresamente que los importes relativos a los ejercicios anteriores han sido objeto de una nueva presentación.

36A Cuando la dependiente sea un grupo enajenable de elementos que cumpla la definición de una actividad interrumpida de acuerdo con el párrafo 32, la entidad que se haya comprometido a ejecutar un plan de venta que implique la pérdida de control de una dependiente presentará o revelará la información requerida en los párrafos 33 a 36.

...

Activo no corriente o grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta

- 38 La entidad presentará en el estado de situación financiera, de forma separada del resto de los activos, tanto los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta como los activos de un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta. Los pasivos que formen parte de un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta se presentarán también en el estado de situación financiera de forma separada de los otros pasivos. Estos activos y pasivos no se compensarán ni se presentarán como un único importe. Las principales clases de activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta, bien se presentarán por separado en el estado de situación financiera, bien se revelarán en las notas, salvo por la excepción permitida en el párrafo 39. La entidad presentará de forma separada los importes acumulados de los ingresos y de los gastos que se hayan reconocido en otro resultado global y se refieran a los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) clasificados como mantenidos para la venta.
- 39 Si el grupo enajenable de elementos es una dependiente adquirida recientemente que cumple los criterios para ser clasificada como mantenida para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11), no se requiere presentar ni revelar información sobre las principales clases de activos y pasivos.

...

Información adicional a revelar

- 41 La entidad revelará en las notas la siguiente información referida al ejercicio en el cual el activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) haya sido clasificado como mantenido para la venta o vendido:
- ...
- c) la pérdida o ganancia reconocida de acuerdo con los párrafos 20 a 22 y, si no se presentase de forma separada en el estado del resultado global, el epígrafe de dicho estado donde se incluya esa pérdida o ganancia;
- ...

ENTRADA EN VIGOR

...

- 44N La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33 a 36A, 38, 39 y 41, así como los encabezamientos que preceden a los párrafos 31 y 38. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44A.

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44I.

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIIF 18 estos requisitos contenidos en la NIC 1.

En el párrafo 44L, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales

Se modifica el párrafo 6. Se añade el párrafo 26B.

RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS PARA EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN**Exención temporal relativa a los párrafos 11 y 12 de la NIC 8**

- 6 Al desarrollar sus políticas contables, la entidad que reconozca activos para exploración y evaluación aplicará el párrafo 10 de la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.
- ...

ENTRADA EN VIGOR

...

26B La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 6. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo 26A, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

* Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar

Se modifican los párrafos 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 y B46. Se añaden los párrafos 19A a 19B y su correspondiente subencabezamiento, así como el párrafo 44KK.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

3 Esta NIIF será aplicada por todas las entidades a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a los siguientes:

...

f) Instrumentos que requieran ser clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D de la NIC 32. No obstante, los requisitos de revelación de información de los párrafos 19A a 19B serán obligatorios para tales instrumentos.

...

RELEVANCIA DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA Y EN EL RENDIMIENTO

...

Estado de situación financiera*Categorías de activos financieros y pasivos financieros*

8 Los importes en libros de cada una de las categorías definidas en la NIIF 9 que se indican a continuación se presentarán en el estado de situación financiera o se revelarán en las notas:

...

Instrumentos financieros clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A a 16B o los párrafos 16C a 16D de la NIC 32

19A En el caso de los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A a 16B de la NIC 32, la entidad revelará (en la medida en que no lo haya hecho en otra parte) lo siguiente:

- a) datos cuantitativos resumidos sobre el importe clasificado como patrimonio neto;
- b) sus objetivos, políticas y procesos para la gestión de su obligación de recomprar o reembolsar los instrumentos cuando le sea requerido por los tenedores de los instrumentos, incluyendo los cambios procedentes del ejercicio anterior;
- c) las salidas de efectivo esperadas en el momento del reembolso o de la recompra de esa clase de instrumentos financieros, e
- d) información sobre cómo se han determinado las salidas de efectivo esperadas en el momento del reembolso o de la recompra.

19B Si la entidad ha reclasificado cualquiera de los instrumentos financieros que se indican a continuación entre pasivos financieros y patrimonio neto, revelará el importe reclasificado dentro y fuera de cada categoría (pasivos financieros o patrimonio neto), así como el momento y la razón de la reclasificación:

- a) un instrumento financiero con opción de venta clasificado como instrumento de patrimonio en aplicación de los párrafos 16A a 16B de la NIC 32, o
- b) un instrumento que impone a la entidad la obligación de entregar a un tercero una participación proporcional de sus activos netos solo en el momento de la liquidación y clasificado como instrumento de patrimonio en aplicación de los párrafos 16C a 16D de la NIC 32.

Estado del resultado global

Partidas de ingresos, gastos, pérdidas o ganancias

- 20 La entidad presentará, con sujeción a los requisitos de presentación de la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, en el estado del resultado global, o revelará en las notas, las siguientes partidas de ingresos, gastos, pérdidas o ganancias:

...

Otra información a revelar

Políticas contables

- 21 De acuerdo con el párrafo 27A de la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*, la entidad revelará la información de importancia relativa significativa sobre las políticas contables. Cabe suponer que la información sobre el criterio o criterios de valoración de los instrumentos financieros utilizados al elaborar los estados financieros es información sobre políticas contables de importancia relativa significativa.

Contabilidad de coberturas

...

Efectos de la contabilidad de coberturas sobre la situación financiera y el rendimiento

...

- 24C La entidad revelará en forma de cuadro, separadamente por categoría de riesgo y para los tipos de cobertura que a continuación se indican, los siguientes importes:

...

- b) en el caso de las coberturas de flujos de efectivo y las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero:

...

- iv) el importe reclasificado que ha pasado del ajuste por cobertura de flujos de efectivo o el ajuste por conversión de moneda extranjera al resultado en concepto de ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18) (diferenciando entre los importes para los que se ha utilizado con anterioridad la contabilidad de coberturas, pero cuyos flujos de efectivo futuros cubiertos ya no se espera que se produzcan, y los importes que se han transferido porque la partida cubierta ha afectado al resultado);

- v) el epígrafe del estado del resultado global que incluye el ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18), y

...

- 24E La entidad proporcionará una conciliación de cada componente del patrimonio neto y un análisis de otro resultado global de acuerdo con la NIIF 18 que, tomados conjuntamente:

...

- 24F La entidad proporcionará la información requerida por el párrafo 24E de forma separada por categorías de riesgo. Esta desagregación por riesgo puede revelarse en las notas a los estados financieros.

Opción de designar una exposición crediticia como valorada al valor razonable con cambios en el resultado

- 24G Si la entidad ha designado un instrumento financiero, o una parte de este, como valorado al valor razonable con cambios en el resultado porque utiliza un derivado de crédito para gestionar el riesgo de crédito de ese instrumento, revelará:

...

- c) al interrumpir la valoración de un instrumento financiero, o de una parte de este, al valor razonable con cambios en el resultado, el valor razonable de ese instrumento que haya pasado a ser el nuevo importe en libros de acuerdo con el párrafo 6.7.4 de la NIIF 9 y el importe principal o nominal correspondiente (salvo para proporcionar información comparativa de acuerdo con la NIIF 18, la entidad no necesita seguir revelando esta información en ejercicios posteriores).

...

ENTRADA EN VIGOR Y TRANSICIÓN

...

44KK La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 y B46, y añadió los párrafos 19A a 19B y el subencabezamiento correspondiente. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

...

Apéndice B

Guía de aplicación

CLASES DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS Y NIVEL DE DETALLE DE LA INFORMACIÓN A REVELAR (PÁRRAFO 6)

...

Otra información a revelar: políticas contables (párrafo 21)

B5 El párrafo 21 exige que se revele la información sobre políticas contables que sea de importancia relativa significativa, que previsiblemente comprenderá información sobre el criterio o criterios de valoración de los instrumentos financieros utilizados al elaborar los estados financieros. En el caso de los instrumentos financieros, esta información a revelar podrá incluir:

...

El párrafo 27G de la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros* también exige que las entidades revelen, además de la información de importancia relativa significativa sobre políticas contables u otras notas, los juicios profesionales, excepto aquellos que impliquen estimaciones, que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan una mayor repercusión en los importes reconocidos en los estados financieros.

NATURALEZA Y ALCANCE DE LOS RIESGOS PROCEDENTES DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS (PÁRRAFOS 31 A 42)

...

Información cuantitativa a revelar (párrafo 34)

B7 El párrafo 34, letra a), exige revelar los datos cuantitativos resumidos acerca de la exposición de la entidad a los riesgos, a partir de la información comunicada internamente al personal clave de la dirección de la entidad. Cuando la entidad utilice diferentes métodos para gestionar su exposición al riesgo, revelará la información aplicando el método o métodos que proporcionen la información más pertinente y fiable. La NIC 8 analiza la pertinencia y la fiabilidad.

...

BAJA EN CUENTAS (PÁRRAFOS 42C A 42H)

...

Compensación de activos financieros con pasivos financieros (párrafos 13A a 13F)

...

Revelación de los importes netos presentados en el estado de situación financiera [párrafo 13C, letra c)]

...

B46 Los importes que deben revelarse conforme al párrafo 13C, letra c), habrán de conciliarse con los importes de cada uno de los epígrafes presentados en el estado de situación financiera. Por ejemplo, si una entidad que aplica los requisitos de la NIIF 18 agrega o desagrega los importes presentados en los distintos epígrafes de los estados financieros para proporcionar los importes exigidos por el párrafo 13C, letra c), conciliará dichos importes agregados o desagregados con los importes de los distintos epígrafes presentados en el estado de situación financiera.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44A.

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44C.

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar* estos requisitos contenidos en la NIC 1.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44Q.

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIIF 18 estos requisitos contenidos en la NIC 1.

En el párrafo 44AA, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

En el párrafo 44FF, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44II.

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIC 8 los requisitos de revelación de información de importancia relativa significativa sobre políticas contables contenidos en la NIC 1.

NIIF 8 Segmentos operativos

Se modifica el párrafo 23 y se añade el párrafo 36D.

INFORMACIÓN A REVELAR

...

Información sobre el resultado, los activos y los pasivos

- 23 La entidad informará sobre el valor del resultado de cada segmento sobre el que deba informar. La entidad deberá informar sobre el valor de los activos y pasivos totales de cada segmento sobre el que se deba informar si estos importes se proporcionan con regularidad al máximo responsable de la adopción de decisiones operativas. La entidad revelará, asimismo, la siguiente información en relación con cada segmento sobre el que se deba informar si las cantidades especificadas están incluidas en la valoración del resultado de los segmentos revisado por el máximo responsable de la adopción de decisiones operativas o se proporcionan de otra forma con regularidad a dicha autoridad, aunque no se incluyan en la valoración del resultado de los segmentos:

...

- f) partidas de importancia relativa significativa de ingresos y gastos reveladas de acuerdo con el párrafo 42 de la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*;

...

TRANSICIÓN Y ENTRADA EN VIGOR

...

- 36D La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 23. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 36 A.

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

NIIF 9 Instrumentos financieros

Se modifican los párrafos 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 y B4.1.2A y se añade el párrafo 7.1.11.

Capítulo 5 Valoración

...

5.6 RECLASIFICACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS

...

5.6.5 Si la entidad reclasifica un activo financiero pasándolo de la categoría de valoración al valor razonable con cambios en otro resultado global a la de valoración al coste amortizado, el activo financiero se reclasificará a su valor razonable en la fecha de reclasificación. No obstante, las pérdidas o ganancias acumuladas anteriormente reconocidas en otro resultado global se eliminarán del patrimonio neto utilizando como contrapartida el valor razonable del activo financiero en la fecha de reclasificación. En consecuencia, el activo financiero se valorará en la fecha de reclasificación como si siempre se hubiera valorado al coste amortizado. Este ajuste afecta a otro resultado global, pero no al resultado, y, por tanto, no es un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*). El tipo de interés efectivo y la valoración de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustarán como resultado de la reclasificación. (Véase el párrafo B5.6.1).

...

5.6.7 Si la entidad reclasifica un activo financiero pasándolo de la categoría de valoración al valor razonable con cambios en otro resultado global a la de valoración al valor razonable con cambios en el resultado, el activo financiero se seguirá valorando al valor razonable. La pérdida o ganancia acumulada anteriormente reconocida en otro resultado global se reclasificará pasándola del patrimonio neto al resultado como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18) en la fecha de reclasificación.

5.7 PÉRDIDAS Y GANANCIAS

...

Activos valorados al valor razonable con cambios en otro resultado global

5.7.10 La pérdida o ganancia en un activo financiero valorado al valor razonable con cambios en otro resultado global de acuerdo con el párrafo 4.1.2A se reconocerá en otro resultado global, excepto las pérdidas o ganancias por deterioro del valor (véase la sección 5.5) y las pérdidas y ganancias por diferencias de cambio (véanse los párrafos B5.7.2 a B5.7.2A), hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas o se reclasifique. Cuando el activo financiero se dé de baja en cuentas, la pérdida o ganancia acumulada anteriormente reconocida en otro resultado global se reclasificará pasándola del patrimonio neto al resultado como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18). Si el activo financiero se reclasifica mediante detacción de la categoría de valoración al valor razonable con cambios en otro resultado global, la entidad contabilizará la pérdida o ganancia acumulada que haya sido reconocida previamente en otro resultado global de acuerdo con los párrafos 5.6.5 y 5.6.7. Se reconocerán en el resultado los intereses, calculados según el método del tipo de interés efectivo.

...

Capítulo 6 Contabilidad de coberturas

...

6.5 CONTABILIZACIÓN DE LAS RELACIONES DE COBERTURA QUE CUMPLEN LOS REQUISITOS

...

Coberturas de flujos de efectivo

6.5.11 En la medida en que una cobertura de flujos de efectivo cumpla los criterios requeridos del párrafo 6.4.1, la relación de cobertura se contabilizará de la forma siguiente:

...

- d) El importe que se haya acumulado en el ajuste por cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con la letra a) se contabilizará de la forma siguiente:
- i) Si una transacción prevista cubierta da lugar posteriormente al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o una transacción prevista cubierta relativa a un activo no financiero o un pasivo no financiero pasa a ser un compromiso en firme al cual se aplica la contabilidad de coberturas del valor razonable, la entidad eliminará ese importe del ajuste por cobertura de flujos de efectivo y lo incluirá directamente en el coste inicial u otro importe en libros del activo o del pasivo. Esto no es un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18) y, por lo tanto, no afecta a otro resultado global.
 - ii) Cuando se trate de coberturas de flujos de efectivo distintas de las contempladas en el inciso i), ese importe se reclasificará pasándolo del ajuste por cobertura de flujos de efectivo al resultado en concepto de ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18) en el mismo ejercicio o ejercicios durante los cuales los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos afecten al resultado (por ejemplo, en los ejercicios en que se reconozca el ingreso por intereses o el gasto por intereses o en que tenga lugar una venta prevista).
 - iii) No obstante, si ese importe es una pérdida y la entidad espera que todo o parte de esta no se recupere en uno o más ejercicios futuros, ese importe que no se espera recuperar se reclasificará inmediatamente en el resultado en concepto de ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18).

6.5.12 Cuando la entidad interrumpa la contabilidad de coberturas con respecto a una cobertura de flujos de efectivo [véanse los párrafos 6.5.6 y 6.5.7, letra b)], contabilizará el importe que se haya acumulado en el ajuste por cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con el párrafo 6.5.11, letra a), de la forma siguiente:

- ...
- b) Si ya no se espera que se produzcan los flujos de efectivo futuros cubiertos, ese importe se reclasificará inmediatamente pasándolo del ajuste por cobertura de flujos de efectivo al resultado en concepto de ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18). Todavía puede esperarse que se produzca un flujo de efectivo futuro cubierto, aun cuando deje de ser altamente probable.

Coberturas de la inversión neta en un negocio en el extranjero

...

6.5.14 La pérdida o ganancia acumulada del instrumento de cobertura correspondiente a la parte eficaz de la cobertura que se haya acumulado en el ajuste por conversión de moneda extranjera se reclasificará pasando del patrimonio neto al resultado en concepto de ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18), de acuerdo con los párrafos 48 a 49 de la NIC 21, referentes a la enajenación o disposición por otra vía, total o parcial, del negocio en el extranjero.

Contabilización del valor temporal de las opciones

6.5.15 Cuando la entidad separe el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y designe como instrumento de cobertura solo el cambio en el valor intrínseco de la opción [véase el párrafo 6.2.4, letra a)], contabilizará el valor temporal de esta de la forma siguiente (véanse los párrafos B6.5.29 a B6.5.33):

- ...
- b) El cambio en el valor razonable del valor temporal de una opción que cubra una partida referida a una transacción se reconocerá en otro resultado global en la medida en que se relacione con la partida cubierta y se acumulará en un componente separado del patrimonio neto. El cambio acumulado en el valor razonable resultante del valor temporal de la opción que se haya acumulado en un componente separado del patrimonio neto (el «importe») se contabilizará de la forma siguiente:
 - i) Si la partida cubierta da lugar posteriormente al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o de un compromiso en firme referente a un activo no financiero o un pasivo no financiero al cual se aplique la contabilidad de coberturas del valor razonable, la entidad eliminará el importe del componente separado del patrimonio neto y lo incluirá directamente en el coste inicial u otro importe en libros del activo o del pasivo. Esto no es un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18) y, por lo tanto, no afecta a otro resultado global.

- ii) Cuando se trate de relaciones de cobertura distintas de las contempladas en el inciso i), el importe se reclasificará pasándolo del componente separado del patrimonio neto al resultado en concepto de ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18) en el mismo ejercicio o ejercicios durante los cuales los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos afecten al resultado (por ejemplo, cuando tenga lugar una venta prevista).
 - iii) No obstante, si se espera que todo o parte de ese importe no se recupere en uno o más ejercicios futuros, el importe que no se espere recuperar se reclasificará de forma inmediata pasándolo al resultado en concepto de ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18).
 - c) El cambio en el valor razonable del valor temporal de una opción que cubra una partida referida a un período de tiempo se reconocerá en otro resultado global en la medida en que se relacione con la partida cubierta y se acumulará en un componente separado del patrimonio neto. El valor temporal en la fecha de designación de la opción como instrumento de cobertura, en la medida en que se relacione con la partida cubierta, se amortizará de forma sistemática y racional a lo largo del período durante el cual el ajuste de la cobertura por el valor intrínseco de la opción pueda afectar al resultado (o a otro resultado global, si la partida cubierta es un instrumento de patrimonio para el cual la entidad haya optado por presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado global de acuerdo con el párrafo 5.7.5). Por ello, en cada ejercicio, el importe de amortización se reclasificará pasándolo del componente separado del patrimonio neto al resultado en concepto de ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18). No obstante, si se interrumpe la contabilidad de coberturas para la relación de cobertura en la que el cambio en el valor intrínseco de la opción es el instrumento de cobertura, el importe neto (es decir, incluyendo la amortización acumulada) que se haya acumulado en el componente separado del patrimonio neto se reclasificará pasándolo de forma inmediata al resultado en concepto de ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18).
- ...

6.7 OPCIÓN DE DESIGNAR UNA EXPOSICIÓN CREDITICIA COMO VALORADA AL VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN EL RESULTADO

...

Contabilización de las exposiciones crediticias designadas al valor razonable con cambios en el resultado

- 6.7.2 Si un instrumento financiero se designa, de acuerdo con el párrafo 6.7.1, como valorado al valor razonable con cambios en el resultado después de su reconocimiento inicial o sin estar previamente reconocido, la diferencia en el momento de la designación entre el importe en libros, en su caso, y el valor razonable se reconocerá de forma inmediata en el resultado. En los activos financieros valorados al valor razonable con cambios en otro resultado global de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, la pérdida o ganancia acumulada anteriormente reconocida en otro resultado global se reclasificará de forma inmediata pasándola del patrimonio neto al resultado en concepto de ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18).
- ...

Capítulo 7 Entrada en vigor y transición

7.1 ENTRADA EN VIGOR

...

- 7.1.11 La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 y B4.1.2A. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.
- ...

Apéndice B

Guía de aplicación

...

CLASIFICACIÓN (CAPÍTULO 4)

Clasificación de los activos financieros (sección 4.1)

Modelo de negocio de la entidad para la gestión de los activos financieros

...

B4.1.2A El modelo de negocio de la entidad representa la forma en que esta gestiona sus activos financieros para generar flujos de efectivo. Esto es, el modelo de negocio de la entidad determina si los flujos de efectivo procederán de la percepción de flujos de efectivo contractuales, de la venta de activos financieros o de ambas. Por consiguiente, la evaluación no se realiza tomando como base escenarios que la entidad no espere razonablemente que se produzcan, tales como el «peor escenario posible» o el «escenario de tensión». Por ejemplo, si la entidad espera vender una cartera concreta de activos financieros solamente en un escenario de tensión, este escenario no afectará a la evaluación del modelo de negocio con respecto a dichos activos si la entidad espera razonablemente que tal escenario no vaya a producirse. Si los flujos de efectivo se realizan de forma diferente a las expectativas de la entidad en la fecha en que esta evaluó el modelo de negocio (por ejemplo, si vende más o menos activos financieros de lo que esperaba cuando clasificó los activos), ello no comportará un error en un ejercicio anterior en los estados financieros de la entidad (véase la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*) ni cambiará la clasificación de los activos financieros restantes mantenidos en ese modelo de negocio (es decir, los activos que la entidad reconoció en ejercicios anteriores y que sigue manteniendo), siempre que la entidad tuviera en cuenta toda la información pertinente que estaba disponible en el momento en que hizo la evaluación del modelo de negocio. No obstante, cuando la entidad evalúe el modelo de negocio para la gestión de activos financieros comprados u originados recientemente, debe tener en cuenta la información sobre la forma en que se hayan realizado los flujos de efectivo anteriormente, junto con cualquier otra información pertinente.

En el párrafo 7.2.1, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIIF 10 Estados financieros consolidados

En el párrafo C2, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIIF 11 Acuerdos conjuntos

En el párrafo C1B, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIIF 12 Revelación de participaciones en otras entidades

Se modifica el párrafo B14 y se añade el párrafo C1E.

Apéndice B

Guía de aplicación

...

INFORMACIÓN FINANCIERA RESUMIDA PARA DEPENDIENTES, NEGOCIOS CONJUNTOS Y ASOCIADAS (PÁRRAFOS 12 Y 21)

...

B14 La información financiera resumida revelada de acuerdo con los párrafos B12 y B13 reflejará los importes incluidos en los estados financieros del negocio conjunto o la entidad asociada elaborados con arreglo a las NIIF (y no la parte de esos importes que corresponda a la entidad). En el caso de que la entidad contabilice su participación en el negocio conjunto o en la entidad asociada utilizando el método de la participación:

- a) Los importes incluidos en los estados financieros del negocio conjunto o la entidad asociada elaborados con arreglo a las NIIF se ajustarán con el fin de reflejar los ajustes introducidos por la entidad al utilizar el método de la participación, como los ajustes del valor razonable realizados en el momento de la adquisición y los ajustes para reflejar diferencias en las políticas contables.
- b) La entidad deberá proporcionar una conciliación de la información financiera resumida revelada con el importe en libros de su participación en el negocio conjunto o la entidad asociada.

...

Apéndice C

Entrada en vigor y transición

ENTRADA EN VIGOR Y TRANSICIÓN

...

C1E La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo B14. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo C1D, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

* Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIIF 13 *Valoración del valor razonable*

Se modifica el párrafo 51 y se añade el párrafo C7.

VALORACIÓN

...

Aplicación a activos financieros y pasivos financieros con posiciones en los riesgos de mercado o el riesgo de crédito de contraparte que se compensan

...

51 La entidad debe decidir en el marco de su política contable, de acuerdo con la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*, si hace uso de la excepción del párrafo 48. Si la entidad hace uso de la excepción, deberá aplicar esa política contable, incluida su política de asignación de ajustes por precios comprador y vendedor (véanse los párrafos 53 a 55) y ajustes de crédito (véase el párrafo 56), cuando proceda, de forma sistemática de un ejercicio a otro en relación con una determinada cartera.

...

Apéndice C

Entrada en vigor y transición

...

C7 La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 51. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*

Se modifica el párrafo 43 y se añade el párrafo C1D.

RECONOCIMIENTO

...

Satisfacción de las obligaciones de ejecución

...

Medición de la progresión hacia el cumplimiento completo de una obligación de ejecución

...

Métodos para medir la progresión

...

- 43 Como las circunstancias cambian a lo largo del tiempo, la entidad actualizará su medición de la progresión para reflejar los cambios en el resultado de la obligación de ejecución. Estos cambios en la medición de la progresión de la entidad se contabilizarán como un cambio en la estimación contable de acuerdo con la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

...

Apéndice C

Entrada en vigor y transición

ENTRADA EN VIGOR

...

- C1D La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 43. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo C3, letra a), se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIIF 16 Arrendamientos

Se modifica el párrafo 49 y se añade el párrafo C1E.

ARRENDATARIO

...

Presentación

...

- 49 En el estado de resultados y de otro resultado global, el arrendatario deberá presentar los gastos por intereses sobre el pasivo por arrendamiento por separado del cargo por amortización del activo por derecho de uso. El párrafo 61 de la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* exige que la entidad clasifique en la categoría de financiación del estado de resultados los gastos por intereses sobre el pasivo por arrendamiento, identificados en aplicación del párrafo 36, letra a).

...

Apéndice C

Entrada en vigor y transición

ENTRADA EN VIGOR

...

- C1E La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 49. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo C5, letra a), se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIIF 17 Contratos de seguro

Se modifican los párrafos 91, 96, 103 y B129 y se añade el párrafo C2B.

RECONOCIMIENTO Y PRESENTACIÓN EN EL ESTADO O ESTADOS DE RENDIMIENTO FINANCIERO (PÁRRAFOS B120 A B136)

...

Ingresos o gastos financieros de seguros (véanse los párrafos B128 a B136)

...

91 Si la entidad transfiere un grupo de contratos de seguro o da de baja en cuentas un contrato de seguro en aplicación del párrafo 77:

- a) Reclasificará en el resultado como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*) cualquier importe restante respecto del grupo (o contrato) que se hubiera reconocido anteriormente en otro resultado global porque la entidad había optado por la política contable señalada en el párrafo 88, letra b).
- b) No reclasificará en el resultado como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18) ningún importe restante para el grupo (o contrato) que se hubiera reconocido anteriormente en otro resultado global porque la entidad había optado por la política contable señalada en el párrafo 89, letra b).

...

INFORMACIÓN A REVELAR

...

96 Los párrafos 41 a 43 de la NIIF 18 establecen los requisitos relativos a la agregación y desagregación de información. Los siguientes son ejemplos de características que podrían servir de base para desagregar la información revelada sobre los contratos de seguro:

- a) tipo de contrato (por ejemplo, principales líneas de productos);
- b) zona geográfica (por ejemplo, país o región), o
- c) segmento sobre el que debe informarse, tal como se define en la NIIF 8 *Segmentos operativos*.

Explicación de los importes reconocidos

...

103 La entidad revelará por separado en las conciliaciones requeridas por el párrafo 100 cada uno de los siguientes importes relativos a los servicios, si procede:

...

- c) Componentes de inversión excluidos de los ingresos ordinarios de seguros y los gastos del servicio de seguro [combinados con los reembolsos de primas, salvo que estos reembolsos se revelen como parte de los flujos de efectivo del ejercicio especificados en el párrafo 105, letra a), inciso i)].

...

Apéndice B

Guía de aplicación

...

INGRESOS O GASTOS FINANCIEROS DE SEGUROS (PÁRRAFOS 87 A 92)

...

B129 Los párrafos 88 y 89 requieren que la entidad tome una decisión de política contable en cuanto a si desagregar o no los ingresos o gastos financieros de seguros del ejercicio entre el resultado y otro resultado global. La entidad aplicará su decisión de política contable a las carteras de contratos de seguro. A la hora de evaluar la política contable apropiada para una cartera de contratos de seguro, en aplicación del párrafo 13 de la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*, la entidad tendrá en cuenta para cada cartera los activos que mantenga y cómo los contabiliza.

...

Apéndice C

Entrada en vigor y transición

ENTRADA EN VIGOR

...

C2B La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 91, 96, 103 y B129. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo C3, letra a), se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

* Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIC 2 Existencias

Se modifica el párrafo 39 y se añade el párrafo 40H.

INFORMACIÓN A REVELAR

...

39 Algunas entidades clasifican los gastos según su naturaleza en la categoría de explotación del estado de resultados de un modo que lleva a la presentación de importes distintos del coste de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio. En ese caso, la entidad presentará los costes reconocidos como gasto por las materias primas y los bienes fungibles, las retribuciones a los empleados y otros costes junto con el importe de la variación neta de las existencias en el ejercicio.

ENTRADA EN VIGOR

...

40H La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 39. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

NIC 7 Estado de flujos de efectivo

Se modifican los párrafos 6, 10, 12, 14, 16 a 18, 20, 31, 32, 35, 46 y 47. Se añaden los párrafos 33A, 34A a 34D y 64. Se suprimen los párrafos 33 y 34.

DEFINICIONES

6 Los siguientes términos se usan, en esta Norma, con el significado que a continuación se especifica:

...

Las **actividades de inversión** son la adquisición y la enajenación o disposición por otra vía de activos a largo plazo y otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo, así como el cobro de intereses y dividendos, según se describe en los párrafos 34A a 34D.

...

PRESENTACIÓN EN EL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

10 El **estado de flujos de efectivo** presentará los flujos de efectivo durante el ejercicio clasificados por actividades de explotación, de inversión y de financiación. Al elaborar el estado de flujos de efectivo, la entidad aplicará esta Norma y también los requisitos generales relativos a los estados financieros que figuran en los párrafos 9 a 43 y 113 a 114 de la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*.

...

12 Una única transacción puede contener flujos de efectivo que se clasifiquen de forma distinta.

Actividades de explotación

...

- 14 Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación se derivan fundamentalmente de las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la entidad. Por tanto, proceden, por lo general, de las transacciones y otros hechos pertinentes para la determinación del resultado. Los siguientes son ejemplos de flujos de efectivo por actividades de explotación:
- a) cobros por la venta de bienes y la prestación de servicios;
 - b) cobros por regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos ordinarios;
 - c) pagos a proveedores por el suministro de bienes y la prestación de servicios;
 - d) pagos a empleados y por cuenta de los mismos;
 - e) [eliminado]
 - f) pagos o devoluciones de impuestos sobre las ganancias, a menos que puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión y financiación;
 - g) cobros y pagos derivados de contratos mantenidos con fines de intermediación o negociación, y
 - h) cobros de dividendos y cobros y pagos de intereses, según lo descrito en los párrafos 34B a 34D.

Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento de inmovilizado material, pueden dar lugar a una pérdida o ganancia que se incluirá en el resultado reconocido. Los flujos de efectivo relacionados con estas transacciones serán flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión. Sin embargo, los pagos para fabricar o adquirir activos mantenidos para el arrendamiento a terceros y que posteriormente se clasifiquen como mantenidos para la venta en los términos descritos en el párrafo 68A de la NIC 16 *Inmovilizado material* serán flujos de efectivo procedentes de actividades de explotación. Los cobros por el arrendamiento y la posterior venta de esos activos también se considerarán flujos de efectivo procedentes de actividades de explotación.

...

Actividades de inversión

- 16 La presentación por separado de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión es importante porque los flujos de efectivo representan la medida en la cual se han hecho desembolsos en relación con los recursos destinados a generar ingresos y flujos de efectivo en el futuro. Solo los desembolsos que dan lugar al reconocimiento de un activo en el estado de situación financiera cumplen las condiciones para su clasificación como actividades de inversión. Los siguientes son ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión:
- a) pagos por la adquisición de inmovilizado material, activos intangibles y otros activos a largo plazo, incluyendo los pagos relativos a costes de desarrollo capitalizados e inmovilizado material construido por la propia entidad;
 - b) cobros por la venta de inmovilizado material, activos intangibles y otros activos a largo plazo;
 - c) pagos por la adquisición de instrumentos de pasivo o de patrimonio emitidos por otras entidades, incluidas las participaciones en asociadas y negocios conjuntos (a excepción de los pagos por los instrumentos que sean considerados equivalentes al efectivo o los que se mantengan con fines de intermediación o negociación);
 - d) cobros por la venta de instrumentos de pasivo o de patrimonio emitidos por otras entidades, incluidas las participaciones en asociadas y negocios conjuntos (a excepción de los pagos por los instrumentos que sean considerados equivalentes al efectivo y los que se mantengan con fines de intermediación o negociación);
 - e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros (a excepción de las operaciones de este tipo efectuadas por entidades financieras);
 - f) cobros por el reembolso de anticipos y préstamos a terceros (a excepción de las operaciones de este tipo efectuadas por entidades financieras);
 - g) pagos por contratos a plazo, de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando los contratos se mantengan con fines de intermediación o negociación, o bien cuando los pagos se clasifiquen como actividades de financiación;
 - h) cobros por contratos a plazo, de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando los contratos se mantengan con fines de intermediación o negociación, o bien cuando los cobros se clasifiquen como actividades de financiación.
 - i) cobros de intereses y dividendos, según lo descrito en los párrafos 34A a 34D.

Cuando un contrato se contabilice como una cobertura de una posición identificable, los flujos de efectivo del contrato se clasificarán de la misma forma que los procedentes de la posición que se esté cubriendo.

Actividades de financiación

- 17 La importancia de presentar por separado los flujos de efectivo procedentes de las actividades de financiación radica en su utilidad a la hora de predecir las necesidades de efectivo para cubrir los compromisos con quienes suministran capital a la entidad. Los siguientes son ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación:
- a) ingresos por la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio;
 - b) pagos a los propietarios por la adquisición o la recompra de acciones de la entidad;
 - c) ingresos por la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, ya sea a largo o a corto plazo;
 - d) reembolsos de los fondos tomados en préstamo;
 - e) pagos realizados por un arrendatario para reducir el pasivo pendiente en relación con un arrendamiento;
 - f) pagos de dividendos, según lo descrito en el párrafo 33A, y
 - g) pagos de intereses, según lo descrito en los párrafos 34A a 34D.

INFORMACIÓN SOBRE FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN

- 18 La entidad informará de los flujos de efectivo por actividades de explotación usando uno de los dos métodos siguientes:
- a) **método directo, según el cual se revelarán por separado las principales categorías de cobros y pagos en efectivo en términos brutos, o**
 - b) **método indirecto, según el cual se ajustará el resultado de explotación para tener en cuenta:**
 - i) los efectos de las transacciones no monetarias;
 - ii) cualquier aplazamiento o devengo de cobros o pagos por actividades de explotación pasados o futuros;
 - iii) los ingresos o gastos clasificados en la categoría de explotación del estado de resultados cuyos flujos de efectivo asociados se clasifiquen como flujos de efectivo por actividades de inversión o financiación, y
 - iv) los flujos de efectivo por actividades de explotación cuyos ingresos o gastos asociados no se clasifiquen en la categoría de explotación del estado de resultados.
- ...
- 20 En el método indirecto, el flujo de efectivo neto por actividades de explotación se determina ajustando el resultado de explotación en función de los efectos de:
- a) los cambios habidos durante el ejercicio en las existencias y en las cuentas a cobrar y a pagar por actividades de explotación;
 - b) las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como la amortización, las provisiones y las pérdidas y ganancias de cambio no realizadas que estén clasificadas en la categoría de explotación;
 - c) los ingresos o gastos clasificados en la categoría de explotación del estado de resultados cuyos efectos monetarios consistan en flujos de efectivo por actividades de inversión o financiación, y
 - d) los flujos de efectivo por actividades de explotación, tales como impuestos sobre las ganancias (de acuerdo con el párrafo 35), cuyos ingresos o gastos correspondientes no se clasifiquen en la categoría de explotación del estado de resultados.
- Como alternativa, el flujo de efectivo neto por actividades de explotación puede presentarse, con arreglo al método indirecto, mostrando los ingresos ordinarios y los gastos clasificados en la categoría de explotación del estado de resultados, los cambios habidos durante el ejercicio en las existencias y en las cuentas a cobrar y a pagar por actividades de explotación, y cualquier otro flujo de efectivo por actividades de explotación cuyos ingresos o gastos correspondientes no se clasifiquen en la categoría de explotación.
- ...
- INTERESES Y DIVIDENDOS
- 31 Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados, como a los dividendos percibidos y satisfechos, se presentarán por separado. Cada uno de ellos se clasificará de forma coherente de un ejercicio a otro en aplicación de los párrafos 32, 33A y 34A a 34D.

- 32 El importe total de los intereses pagados durante un ejercicio se incluirá en el estado de flujos de efectivo, tanto si ha sido reconocido como gasto en el resultado como si ha sido capitalizado de acuerdo con la NIC 23 *Costes por intereses*.
- 33 [Eliminado]
- 33A La entidad clasificará los dividendos pagados como flujos de efectivo por actividades de financiación.
- 34 [Eliminado]
- 34A Toda entidad distinta de las descritas en el párrafo 34B clasificará:
- los intereses pagados (según lo descrito en el párrafo 32) como flujos de efectivo por actividades de financiación;
 - los intereses y dividendos recibidos como flujos de efectivo por actividades de inversión.
- 34B La entidad que invierta en activos o conceda financiación a clientes como actividad empresarial principal (según se haya determinado en aplicación de los párrafos B30 a B41 de la NIIF 18) determinará el modo de clasificar en el estado de flujos de efectivo los dividendos recibidos, intereses recibidos e intereses pagados tomando como referencia el modo en que, en aplicación de la NIIF 18, clasifique los ingresos por dividendos, ingresos por intereses y gastos por intereses en el estado de resultados. La entidad clasificará el total de cada uno de dichos flujos de efectivo en una única categoría del estado de flujos de efectivo (esto es, como actividades de explotación, de inversión o de financiación).
- 34C En aplicación del párrafo 34B, si la entidad clasifica cada uno de los totales correspondientes a ingresos por dividendos, ingresos por intereses y gastos por intereses en una única categoría del estado de resultados, clasificará cada uno de los totales correspondientes a dividendos recibidos, intereses recibidos e intereses pagados como flujos de efectivo derivados de la actividad asociada en el estado de flujos de efectivo. Por ejemplo, si la entidad clasifica todos sus gastos por intereses en la categoría de financiación del estado de resultados, clasificará todos sus intereses pagados como flujos de efectivo por actividades de financiación.
- 34D En aplicación de la NIIF 18, la entidad podría estar obligada a clasificar los ingresos por dividendos, los ingresos por intereses y los gastos por intereses en más de una categoría del estado de resultados. En tal caso, en aplicación del párrafo 34B, la entidad tomará una decisión de política contable para clasificar los flujos de efectivo correspondientes en una de las actividades asociadas en el estado de flujos de efectivo. Por ejemplo, si la entidad clasifica los gastos por intereses en la categoría de explotación y en la categoría de financiación del estado de resultados, tendrá que clasificar todos sus intereses pagados, de acuerdo con su política contable, bien como flujos de efectivo por actividades de explotación, bien como flujos de efectivo por actividades de financiación.

IMPUESTOS SOBRE LAS GANANCIAS

- 35 **Los flujos de efectivo por impuestos sobre las ganancias se presentarán por separado y se clasificarán como flujos de efectivo por actividades de explotación, a menos que puedan asociarse específicamente con actividades de inversión y de financiación.**

...

COMPONENTES DEL EFECTIVO Y LOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO

...

- 46 Habida cuenta de la variedad de métodos de gestión de efectivo y prácticas bancarias que hay en el mundo, y a fin de dar cumplimiento a lo establecido en la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*, la entidad revelará la política que haya adoptado para determinar la composición del efectivo y los equivalentes al efectivo.
- 47 El efecto de todo cambio en la política para la determinación de los componentes del efectivo y los equivalentes al efectivo, como, por ejemplo, un cambio en la clasificación de instrumentos financieros anteriormente considerados parte de la cartera de inversión de una entidad, se comunicará de acuerdo con la NIC 8.

...

ENTRADA EN VIGOR

...

- 64 La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 6, 10, 12, 14, 16 a 18, 20, 31, 32, 35, 46 y 47, añadió los párrafos 33A y 34A a 34D, y eliminó los párrafos 33 y 34. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Se modifica la nota a pie de página tras el título de la NIC 7.

- * En septiembre de 2007, el CNIC modificó el título de la NIC 7, de *Estados de flujo de efectivo* a *Estado de flujos de efectivo*, como consecuencia de la revisión en 2007 de la NIC 1 *Presentación de estados financieros*. En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores

Se modifica el título de la NIC 8.

NIC 8 Criterios para la elaboración de los estados financieros

Se modifican los párrafos 1, 3, 5, 11 y 32 y se elimina el párrafo 2. Se añaden los párrafos 3A, 6A a 6J, 6K a 6L, 6M a 6N, 27A a 27I y 31A a 31I, cada uno con el encabezamiento o subencabezamiento correspondiente, y el párrafo 54J. Se añade también un subencabezamiento antes del párrafo 28. El párrafo 28 no se ha modificado, pero se incluye a título de referencia.

OBJETIVO

- 1 El objetivo de esta Norma es mejorar la pertinencia y la fiabilidad de los estados financieros de la entidad, así como la comparabilidad entre los estados financieros de una misma entidad referidos a distintos ejercicios y entre los estados financieros de distintas entidades, prescribiendo a tal efecto los criterios para la elaboración de los estados financieros, que comprenden lo siguiente:
- a) cuestiones generales;
 - b) criterios para la selección, la modificación y la revelación de las políticas contables, y
 - c) tratamiento contable y revelación de los cambios en las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y las correcciones de errores.
- 2 [Eliminado]

ÁMBITO DE APLICACIÓN

- 3 Esta Norma será de aplicación al determinar los criterios para la elaboración de los estados financieros, incluyendo la selección y aplicación de las políticas contables, así como la contabilización de los cambios en las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y las correcciones de errores de ejercicios anteriores.
- 3A La NIC 34 *Información financiera intermedia* establece los requisitos para la presentación y revelación de los estados financieros intermedios condensados. Los párrafos 6A a 6N de esta Norma también son de aplicación a dichos estados financieros intermedios.
- ...

DEFINICIONES

- 5 Los siguientes términos se usan, en esta Norma, con el significado que a continuación se especifica:

...

Las *normas NIIF de contabilidad* son normas de contabilidad publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Comprenden:

- a) las Normas Internacionales de Información Financiera;
- b) las Normas Internacionales de Contabilidad;

- c) las Interpretaciones del CINIIF, y
- d) las Interpretaciones del SIC.

Las normas NIIF de contabilidad se conocían anteriormente como «Normas Internacionales de Información Financiera», «NIIF» o «normas NIIF».

El concepto de «*información de importancia relativa significativa*» se define en el apéndice A de la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*. En esta Norma, «importancia relativa significativa» se utiliza con el mismo significado.

...

CRITERIOS PARA LA ELABORACIÓN: CUESTIONES GENERALES

Imagen fiel y cumplimiento de las normas NIIF de contabilidad

- 6A Los estados financieros deben presentar una imagen fiel de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad. Para ofrecer una imagen fiel, es preciso representar fielmente los efectos de las transacciones, otros hechos y condiciones de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento en relación con los activos, los pasivos, los ingresos y los gastos que se establecen en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Se parte del supuesto de que al aplicar las NIIF, revelando información adicional cuando sea preciso, se obtendrán estados financieros que ofrezcan una imagen fiel.
- 6B La entidad cuyos estados financieros cumplen las normas NIIF de contabilidad efectuará, en las notas, una declaración explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. La entidad no declarará que sus estados financieros cumplen las normas NIIF de contabilidad a menos que satisfagan todos sus requisitos.
- 6C En la práctica totalidad de las circunstancias, la entidad logrará proporcionar una imagen fiel cumpliendo las NIIF aplicables. A fin de proporcionar una imagen fiel, también se requiere que la entidad:
 - a) seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con esta Norma, en la que se establece una jerarquía normativa que la dirección debe observar en ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una partida;
 - b) presente la información, incluida la relativa a las políticas contables, de forma que resulte pertinente, fiable, comparable y comprensible;
 - c) revele información adicional cuando el cumplimiento de los requisitos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios puedan comprender los efectos que tienen determinadas transacciones, otros hechos o condiciones en la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.
- 6D La entidad no podrá rectificar las políticas contables que sean inapropiadas mediante la revelación de las políticas contables utilizadas ni recurriendo a notas u otro material explicativo.
- 6E En la circunstancia extremadamente rara de que la dirección concluya que el cumplimiento de un requisito de una NIIF llevaría a una interpretación errónea tal que se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, la entidad no cumplirá ese requisito, siguiendo lo dispuesto en el párrafo 6F, siempre que el marco regulador aplicable así lo exija o no lo prohíba.
- 6F En el caso de no cumplir un requisito de una NIIF de acuerdo con el párrafo 6E, la entidad revelará lo siguiente:
 - a) que la dirección ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan una imagen fiel de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo;
 - b) que se han cumplido las NIIF aplicables, salvo por el requisito específico que no se ha cumplido a fin de ofrecer una imagen fiel;

- c) el título de la NIIF que la entidad no ha cumplido íntegramente; la naturaleza de esa falta de cumplimiento, incluido el tratamiento que exigiría la NIIF en cuestión; la razón por la que ese tratamiento llevaría a una interpretación errónea tal que se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, y el tratamiento adoptado, y

- d) por cada ejercicio presentado, el efecto financiero que la falta de cumplimiento descrita haya tenido en las distintas partidas de los estados financieros que se habrían presentado en cumplimiento del requisito en cuestión.

6G En el caso de no haber cumplido un requisito de una NIIF en algún ejercicio anterior y de que esa circunstancia afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del ejercicio corriente, la entidad revelará la información señalada en el párrafo 6F, letras c) a d).

6H El párrafo 6G se aplicará, por ejemplo, cuando, en un ejercicio anterior, una entidad no haya cumplido un requisito de una NIIF relativo a la valoración de activos o pasivos y esa circunstancia afecte a la valoración de los cambios en los activos y los pasivos reconocidos en los estados financieros del ejercicio corriente.

6I En la circunstancia extremadamente rara de que la dirección concluya que el cumplimiento de un requisito de una NIIF llevaría a una interpretación errónea tal que se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, pero el marco regulador prohíba el incumplimiento de ese requisito, la entidad deberá, en el mayor grado posible, contrarrestar los aspectos del cumplimiento que considere que inducen a error revelando lo siguiente:

- a) el título de la NIIF en cuestión, la naturaleza del requisito y la razón por la cual la dirección ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento llevaría, en las circunstancias dadas, a una interpretación errónea tal que se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, y
- b) por cada ejercicio presentado, los ajustes que la dirección considere necesario efectuar en cada partida de los estados financieros para ofrecer una imagen fiel.

6J En relación con lo expuesto en los párrafos 6E a 6I, la información de que se trate entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros si no representa de forma fiel las transacciones, otros hechos y condiciones que deba representar, o que razonablemente pueda esperarse que represente, y, en consecuencia, es probable que influya en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. Al valorar si el cumplimiento de un requisito específico de una NIIF llevaría a una interpretación errónea tal que se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, la dirección examinará:

- a) por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros en las circunstancias particulares, y
- b) en qué medida las circunstancias de la entidad difieren de las de otras entidades que cumplan ese requisito; si otras entidades cumplen el requisito en cuestión en circunstancias similares, existirá la presunción refutable de que el cumplimiento del requisito por parte de la entidad no llevaría a una interpretación errónea tal que se produciría un conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

Hipótesis de empresa en funcionamiento

6K Al elaborar los estados financieros, la dirección evaluará la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento. La entidad preparará los estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, a menos que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o de cesar su actividad, o bien no tenga otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la dirección, al realizar su evaluación, tome conciencia de la existencia de incertidumbres de importancia relativa significativa relacionadas con hechos o condiciones susceptibles de arrojar dudas considerables sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento, la entidad revelará esas incertidumbres. Cuando la entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, revelará este hecho, además de la hipótesis con arreglo a la que haya elaborado los estados financieros y la razón por la que no se le aplica la hipótesis de empresa en funcionamiento.

- 6L Al evaluar si la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, la dirección tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos, pero no exclusivamente, los doce meses siguientes al cierre del ejercicio. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando la entidad tenga un historial de operaciones rentables y facilidades de acceso a recursos financieros, podrá concluir que utilizar la hipótesis de empresa en funcionamiento es lo apropiado, sin realizar un análisis en profundidad. En otros casos, la dirección, antes de concluir que la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, podría tener que ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, los calendarios de reembolso de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación.

Contabilidad en valores devengados

- 6M **Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborará sus estados financieros utilizando la contabilidad en valores devengados.**
- 6N Al utilizar la contabilidad en valores devengados, la entidad reconocerá las partidas como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros) cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento pertinentes previstos en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

POLÍTICAS CONTABLES

Selección y aplicación de políticas contables

...

- 11 A efectos del juicio profesional descrito en el párrafo 10, la dirección se remitirá a las fuentes que se indican a continuación, y considerará su aplicabilidad, en orden descendente:
- ...
- b) las definiciones, los criterios de reconocimiento y los conceptos de valoración en relación con los activos, los pasivos, los ingresos y los gastos que se establecen en el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.
- ...

Información a revelar

Revelación de la selección y aplicación de políticas contables

- 27A La entidad revelará información de importancia relativa significativa sobre sus políticas contables (véase el párrafo 5). La información sobre políticas contables será de importancia relativa significativa si cabe razonablemente esperar que, considerada conjuntamente con otra información incluida en los estados financieros de la entidad, influya en las decisiones que tomen los usuarios principales de los estados financieros con propósito general sobre la base de dichos estados financieros.
- 27B La información sobre políticas contables que se refiera a transacciones, otros hechos o condiciones que no tengan una importancia relativa significativa tampoco tendrá una importancia relativa significativa y no será necesario revelarla. No obstante, la información sobre políticas contables puede ser de importancia relativa significativa debido a la naturaleza de las transacciones, otros hechos o condiciones considerados, aunque los importes en sí no tengan tal importancia. Sin embargo, no toda la información sobre políticas contables que se refiera a transacciones, otros hechos o condiciones de importancia relativa significativa tendrá, en sí misma, una importancia relativa significativa.
- 27C Cabe suponer que la información sobre políticas contables será de importancia relativa significativa si los usuarios de los estados financieros de la entidad la necesitan para comprender otra información de los estados financieros que también es de importancia relativa significativa. Por ejemplo, es probable que la entidad considere que determinada información sobre políticas contables tiene una importancia relativa significativa para sus estados financieros si dicha información está relacionada con transacciones, otros hechos o condiciones que tienen tal importancia y:
- a) la entidad ha modificado su política contable durante el ejercicio y este cambio ha supuesto una modificación de importancia relativa significativa en la información contenida en los estados financieros;
- b) la entidad ha elegido la política contable de entre una o varias de las opciones permitidas por las NIIF (esta situación podría producirse, por ejemplo, si la entidad ha optado por valorar las inversiones inmobiliarias al coste histórico en lugar de hacerlo al valor razonable);

- c) la política contable se ha definido de acuerdo con esta Norma, en ausencia de una NIIF que se aplique específicamente;
 - d) la política contable se refiere a un ámbito en el que la entidad está obligada a basarse en juicios profesionales o supuestos significativos al aplicar esa política contable, y la entidad revela dichos juicios profesionales o supuestos de acuerdo con los párrafos 27G y 31A, o
 - e) la contabilización que requieren esas transacciones, esos otros hechos o esas condiciones es compleja, por lo que, de omitirse tal información, no resultarían comprensibles para los usuarios de los estados financieros de la entidad (esta situación podría producirse, por ejemplo, si la entidad aplicara más de una NIIF a una clase de transacciones de importancia relativa significativa).
- 27D Si la información sobre políticas contables se centra en el modo en que la entidad ha aplicado los requisitos de las NIIF a sus propias circunstancias, proporciona información específica de la entidad que resulta más útil para los usuarios de los estados financieros que una información normalizada, o una información que se limite a reproducir o resumir los requisitos de las NIIF.
- 27E Si la entidad revela información sobre políticas contables que no tenga una importancia relativa significativa, dicha información no debe enmascarar la información que sí la tenga.
- 27F En el supuesto de que la entidad llegue a la conclusión de que determinada información sobre políticas contables no tiene una importancia relativa significativa, esa conclusión no afectará a los requisitos de revelación de información correspondientes de otras NIIF.
- 27G **La entidad revelará, además de la información de importancia relativa significativa sobre políticas contables u otras notas, los juicios profesionales, excepto aquellos que impliquen estimaciones (véase el párrafo 31A), que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan una mayor repercusión en los importes reconocidos en los estados financieros.**
- 27H En el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, la dirección realiza diversos juicios profesionales, diferentes de los que implican estimaciones, que pueden afectar significativamente a los importes reconocidos en los estados financieros. Por ejemplo, la dirección realiza juicios profesionales para determinar:
- a) las circunstancias en que, en esencia, se han transferido a otras entidades todos los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los activos financieros y, en el caso de los arrendadores, de los activos arrendados;
 - b) si, por su fondo económico, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no generan ingresos ordinarios, y
 - c) si las condiciones contractuales de un activo financiero dan lugar, en fechas específicas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.
- 27I Parte de la información a revelar de conformidad con el párrafo 27G es exigida también por otras NIIF. Por ejemplo, la NIIF 12 *Revelación de participaciones en otras entidades* exige que la entidad revele los juicios profesionales realizados a la hora de determinar si ejerce el control de otra entidad. La NIC 40 *Inversiones inmobiliarias* exige que, cuando la clasificación de un inmueble presente dificultades, se revelen los criterios elaborados por la entidad para distinguir las inversiones inmobiliarias de los inmuebles ocupados por el dueño y de los inmuebles mantenidos para la venta en el curso normal de la actividad.

Revelación de cambios en las políticas contables

- 28 **Cuando la aplicación por primera vez de una NIIF tenga efectos en el ejercicio corriente o en alguno anterior, deba tener tales efectos, pero sea impracticable determinar el importe del ajuste, o pudiera tener efectos en ejercicios futuros, la entidad revelará lo siguiente:**

...

Revelación de las causas de incertidumbre en las estimaciones

- 31A La entidad revelará información sobre las hipótesis de futuro que formule, así como sobre otras causas importantes de incertidumbre en las estimaciones al cierre del ejercicio, que impliquen un riesgo considerable de dar lugar a un ajuste de importancia relativa significativa en los importes en libros de los activos y pasivos en el próximo ejercicio anual. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles sobre lo siguiente:
- a) su naturaleza, y
 - b) su importe en libros al cierre del ejercicio.
- 31B Para determinar los importes en libros de algunos activos y pasivos será preciso estimar los efectos que ciertos hechos futuros inciertos puedan tener en dichos activos y pasivos al cierre del ejercicio. Por ejemplo, si no se dispone de precios de mercado observados recientemente, será necesario efectuar estimaciones acerca del futuro para valorar el importe recuperable de las distintas clases de inmovilizado material, el efecto de la obsolescencia tecnológica en las existencias, las provisiones condicionadas al desenlace futuro de litigios en curso y los pasivos por retribuciones a los empleados a largo plazo como las obligaciones por pensiones. Estas estimaciones implican hipótesis relativas, por ejemplo, a los tipos de descuento o los flujos de efectivo ajustados por el riesgo, la evolución futura de los sueldos o los cambios futuros en los precios que afectan a otros costes.
- 31C Las hipótesis y otras fuentes de incertidumbre en las estimaciones reveladas de acuerdo con el párrafo 31A se refieren a las estimaciones que exijan, por parte de la dirección, realizar los juicios profesionales más difíciles, subjetivos o complejos. Cuanto mayor sea el número de variables y supuestos que afecten al posible desenlace futuro de las incertidumbres, más subjetivos y complejos serán los juicios profesionales, y, por lo general, más posibilidades habrá también de que se produzca, en consecuencia, un ajuste de importancia relativa significativa en los importes en libros de los activos y pasivos.
- 31D Respecto de los activos y pasivos que presenten un riesgo considerable de que sus importes en libros varíen de forma significativa en el siguiente ejercicio anual, no será obligatorio revelar la información del párrafo 31A si, al cierre del ejercicio, tales activos y pasivos han sido valorados al valor razonable sobre la base del precio cotizado en un mercado activo para un activo o un pasivo idénticos. Si bien estos valores razonables podrían variar significativamente en el siguiente ejercicio anual, no sería debido a hipótesis u otras causas de incertidumbre en las estimaciones al cierre del ejercicio.
- 31E La entidad revelará la información exigida por el párrafo 31A de una forma que ayude a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios profesionales realizados por la dirección acerca del futuro y de otras causas de incertidumbre en las estimaciones. La naturaleza y el alcance de la información proporcionada variarán de acuerdo con la naturaleza de las hipótesis y otras circunstancias. Los siguientes son ejemplos de la información revelada por una entidad:
- a) la naturaleza de la hipótesis u otra incertidumbre en la estimación;
 - b) la sensibilidad de los importes en libros a los métodos, las hipótesis y las estimaciones en que se base su cálculo, incluidas las razones por las que se da esa sensibilidad;
 - c) la resolución esperada de una incertidumbre y el abanico de resultados razonablemente posibles dentro del próximo ejercicio anual con respecto a los importes en libros de los activos y los pasivos afectados, y
 - d) si la incertidumbre continúa sin resolverse, la explicación de los cambios efectuados en las hipótesis anteriores referentes a dichos activos y pasivos.
- 31F Esta Norma no exige que la entidad revele información presupuestaria ni previsiones al revelar la información del párrafo 31A.
- 31G En ocasiones es impracticable revelar el alcance de los posibles efectos de una hipótesis u otra causa de incertidumbre en las estimaciones al cierre del ejercicio. En tales circunstancias, la entidad revelará que, habida cuenta de la información de la que dispone, es razonablemente posible que en el próximo ejercicio anual se produzcan efectos que difieran de las hipótesis utilizadas y requieran, por tanto, un ajuste de importancia relativa significativa en el importe en libros del activo o del pasivo afectados. En todos los casos, la entidad revelará la naturaleza y el importe en libros del activo o del pasivo (o de la clase de activos o de pasivos) específicos que se vean afectados por la hipótesis en cuestión.

- 31H La información a revelar con arreglo al párrafo 27G sobre determinados juicios profesionales realizados por la dirección en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad no guarda relación con la información a revelar acerca de las causas de incertidumbre en las estimaciones de acuerdo con el párrafo 31A.
- 31I Otras NIIF exigen revelar algunas de las hipótesis que de otro modo deberían revelarse de acuerdo con el párrafo 31A. Por ejemplo, la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* exige que, en circunstancias específicas, se revelen las principales hipótesis sobre los hechos futuros que afecten a las diferentes clases de provisiones. La NIIF 13 *Valoración del valor razonable* exige que se revelen las hipótesis significativas (incluidas la técnica o las técnicas de valoración y las variables) que la entidad emplee al valorar los valores razonables de los activos y los pasivos que se contabilicen al valor razonable.

ESTIMACIONES CONTABLES

- 32 Es posible que, con arreglo a una determinada política contable, algunas partidas de los estados financieros hayan de valorarse de una forma que comporte cierta incertidumbre, es decir, la política contable puede obligar a que dichas partidas se valoren por importes monetarios que no pueden observarse directamente y que deben estimarse. En tal caso, la entidad realizará una estimación contable para alcanzar el objetivo establecido por la política contable. La realización de estimaciones contables implica recurrir a juicios profesionales o supuestos basados en la información fiable más reciente de la que se disponga. Entre los ejemplos de estimaciones contables cabe citar:

- ...
- c) el valor razonable de un activo o pasivo, en aplicación de la NIIF 13;
- ...
- e) las provisiones por obligaciones de garantía, en aplicación de la NIC 37.
- ...

ENTRADA EN VIGOR Y TRANSICIÓN

...

- 54J La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 1, 3, 5, 11 y 32, añadió los párrafos 3A, 6A a 6N, 27A a 27I y 31A a 31I y los encabezamientos y subencabezamientos correspondientes, añadió un subencabezamiento antes del párrafo 28 y suprimió el párrafo 2. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo 5, se suprime la nota a pie de página relativa a la definición de *normas NIIF de contabilidad*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 54H.

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella la definición de «importancia relativa significativa» contenida en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

NIC 10 Hechos posteriores al ejercicio

Se modifican los párrafos 13 y 16 y se añade el párrafo 23D.

RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

...

Dividendos

...

- 13 Si se declaran dividendos después del ejercicio, pero antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación, los dividendos no se reconocerán como un pasivo al cierre del ejercicio porque no existe ninguna obligación en ese momento. Esos dividendos se revelarán en las notas, de acuerdo con la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*.

HIPÓTESIS DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

...

- 16 La NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros* especifica la información que debe revelarse si:
- a) los estados financieros no se elaboran con arreglo a la hipótesis de empresa en funcionamiento, o
 - b) la dirección es consciente de la existencia de incertidumbres de importancia relativa significativa relacionadas con hechos o condiciones que puedan arrojar dudas considerables acerca de la capacidad de la entidad para mantener su continuidad; los hechos o circunstancias que exijan revelar determinada información pueden aparecer después del ejercicio.
- ...

ENTRADA EN VIGOR

...

- 23D La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 13 y 16. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo 23C, se añade una nota a pie de página tras «definición de “importancia relativa” del párrafo 7 de la NIC 1».

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella la definición de «importancia relativa significativa» contenida en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

NIC 12 Impuestos sobre las ganancias

Se modifican los párrafos 62A, 77 (y su subencabezamiento correspondiente), 78 (y su subencabezamiento correspondiente) y 81. Se añade el párrafo 98N.

RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS

...

Partidas reconocidas fuera del resultado

...

- 62A Las Normas Internacionales de Información Financiera exigen o permiten que determinadas partidas sean acreditadas o cargadas directamente al patrimonio neto. Ejemplos de estas partidas son:
- a) un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas procedente de un cambio de política contable que se aplique retroactivamente o de la corrección de un error (véase la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*), y
 - b) los importes que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio neto de un instrumento financiero compuesto (véase el párrafo 23).
- ...

PRESENTACIÓN

...

Gasto por impuestos

Gasto (ingreso) por impuestos relacionado con partidas reconocidas en el resultado

- 77 **El gasto (ingreso) por impuestos relacionado con partidas reconocidas en el resultado de las actividades continuadas se presentará en la categoría del impuesto sobre las ganancias en el estado de resultados.**
- ...

Diferencias de cambio de activos y pasivos denominados en moneda extranjera procedentes de impuestos sobre las ganancias

- 78 Si, de acuerdo con la NIC 21, se reconocen en el resultado diferencias de cambio de activos y pasivos denominados en moneda extranjera procedentes de impuestos sobre las ganancias, dichas diferencias se clasificarán aplicando los requisitos del párrafo 67 de la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*.

INFORMACIÓN A REVELAR

...

81 La siguiente información se revelará igualmente por separado:

...

ab) el importe del impuesto sobre las ganancias relativo a cada componente del otro resultado global (véanse los párrafos 62 y 93 de la NIIF 18);

...

h) con respecto a las actividades interrumpidas, el gasto por impuestos relativo a:

i) la pérdida o ganancia derivada de la interrupción, y

ii) el resultado de la actividad interrumpida en el ejercicio, junto con los correspondientes importes para cada uno de los ejercicios anteriores presentados;

...

ENTRADA EN VIGOR

...

98N La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 62A, 77 (y su subencabezamiento correspondiente), 78 (y su subencabezamiento correspondiente) y 81. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 92.

* En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 98B.

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIIF 18 estos requisitos contenidos en la NIC 1.

En el párrafo 98H, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIC 16 Inmovilizado material

Se modifica el párrafo 51. Se añade el párrafo 81O.

VALORACIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO

...

Amortización

...

Importe amortizable y período de amortización

...

51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán como mínimo al término de cada ejercicio anual y, si las expectativas difieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable de acuerdo con la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

...

ENTRADA EN VIGOR

...

81O La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 51. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 81 B.

* En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

En el párrafo 81G, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIC 19 Retribuciones a los empleados

Se modifican los párrafos 25, 134, 158 y 171. Se añade el párrafo 180.

RETRIBUCIONES A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

...

Información a revelar

25 Aunque esta Norma no exige que se revele información específica sobre las retribuciones a los empleados a corto plazo, es posible que otras NIIF sí lo hagan. Por ejemplo, la NIC 24 exige que se revele información sobre las retribuciones a los empleados en relación con el personal clave de la dirección. Por su parte, la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* exige que se revele información sobre los gastos por retribuciones a los empleados.

...

RETRIBUCIONES POSEMPLERO: PLANES DE PRESTACIONES DEFINIDAS

Presentación

...

...

Componentes del coste de las prestaciones definidas

134 El párrafo 120 exige que la entidad reconozca el coste de los servicios y el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas en el resultado. Esta Norma no especifica el modo en que la entidad debe presentar el coste de los servicios y el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas. Así pues, la entidad presentará dichos componentes con arreglo a la NIIF 18.

...

OTRAS RETRIBUCIONES A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

...

Información a revelar

158 Aunque esta Norma no exige que se revele información específica sobre las otras retribuciones a los empleados a largo plazo, es posible que otras NIIF sí lo hagan. Por ejemplo, la NIC 24 exige que se revele información sobre las retribuciones a los empleados en relación con el personal clave de la dirección. Por su parte, la NIIF 18 exige que se revele información sobre los gastos por retribuciones a los empleados.

INDEMNIZACIONES POR CESE

...

Información a revelar

171 Aunque esta Norma no exige revelar información específica sobre las indemnizaciones por cese, es posible que otras NIIF sí lo hagan. Por ejemplo, la NIC 24 exige que se revele información sobre las retribuciones a los empleados en relación con el personal clave de la dirección. Por su parte, la NIIF 18 exige que se revele información sobre los gastos por retribuciones a los empleados.

TRANSICIÓN Y ENTRADA EN VIGOR

...

- 180 La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 25, 134, 158 y 171. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo 173, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

En el párrafo 175, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8.

NIC 20 Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas

Se modifican los párrafos 16, 29 y 32 y se añade el párrafo 49.

SUBVENCIONES OFICIALES

...

- 16 En el método de la renta, es fundamental que las subvenciones oficiales se reconozcan en el resultado de manera sistemática a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconozca como gastos los costes relacionados que la subvención vaya a compensar. El reconocimiento de las subvenciones oficiales en el resultado en el momento de su cobro no está en consonancia con la hipótesis contable del devengo (véase la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*) y únicamente sería aceptable cuando no exista ningún criterio para imputar la subvención a ejercicios distintos del ejercicio en el que se haya recibido.

...

Presentación de las subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación)

- 29 Las subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación) se clasificarán y presentarán en el estado de resultados de acuerdo con los requisitos de la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*. Se incluirán en el resultado, bien como ingresos, bien como una deducción en la presentación de los gastos conexos.

...

Reembolso de subvenciones oficiales

- 32 La subvención oficial que pase a ser reembolsable se contabilizará como un cambio en una estimación contable (véase la NIC 8). El reembolso de una subvención relacionada con los ingresos (o de explotación) tendrá como contrapartida, en primer lugar, cualquier crédito diferido no amortizado que se haya reconocido en relación con la subvención. En la medida en que el reembolso sea superior al crédito diferido, o si este no existiese, el reembolso se reconocerá inmediatamente en el resultado. El reembolso de una subvención relacionada con un activo (o de capital) se reconocerá aumentando el importe en libros del activo o reduciendo el saldo del ingreso diferido por el importe a reembolsar. La amortización adicional acumulada que se hubiese reconocido en el resultado hasta la fecha en ausencia de la subvención se reconocerá inmediatamente en el resultado.

...

ENTRADA EN VIGOR

...

- 49 La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 16, 29 y 32. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 42.

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 46.

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIIF 18 estos requisitos contenidos en la NIC 1.

NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras*

Se modifica el párrafo 48 y se añade el párrafo 60N.

UTILIZACIÓN DE UNA MONEDA DE PRESENTACIÓN DISTINTA DE LA MONEDA FUNCIONAL

...

Enajenación o disposición por otra vía total o parcial de un negocio en el extranjero

- 48 Al enajenar o disponer por otra vía de un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio en relación con el negocio en el extranjero, reconocidas en otro resultado global y acumuladas en el componente separado del patrimonio neto, se reclasificará del patrimonio neto al resultado (como un ajuste por reclasificación) cuando se reconozca la pérdida o ganancia por la enajenación o disposición por otra vía (véase la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*).

...

ENTRADA EN VIGOR Y TRANSICIÓN

...

- 60N La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 48. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo 60, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 60 A.

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 60H.

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIIF 18 estos requisitos contenidos en la NIC 1.

NIC 24 *Información a revelar sobre partes vinculadas*

Se modifica el párrafo 20 y se añade el párrafo 28D.

INFORMACIÓN A REVELAR

Todas las entidades

...

- 20 La clasificación de los importes a pagar a las partes vinculadas, y a cobrar de estas, según las diferentes categorías previstas en el párrafo 19 constituye una ampliación de las obligaciones de revelación de información de la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* respecto de la información que debe presentarse en el estado de situación financiera o revelarse en las notas. Estas categorías adicionales tienen por objeto proporcionar un análisis más completo de los saldos relativos a las partes vinculadas y se aplican a las transacciones entre tales partes.

...

ENTRADA EN VIGOR Y TRANSICIÓN

...

- 28D La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 20. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

NIC 26 Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por jubilación

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 38.

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros* los requisitos de revelación de información de importancia relativa significativa sobre las políticas contables contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

NIC 27 Estados financieros separados

En el párrafo 18G, se añade una nota a pie de página tras «(según la definición recogida en la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*)».

- * Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

En el párrafo 18J, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*».

- * Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8.

NIC 28 Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos

Se modifica el párrafo 10 y se añade el párrafo 45L.

MÉTODO DE LA PARTICIPACIÓN

- 10 Según el método de la participación, en el momento del reconocimiento inicial, la inversión en una asociada o en un negocio conjunto se reconocerá al coste, y el importe en libros se aumentará o disminuirá para reconocer la parte que corresponda al inversor del resultado de la participada después de la fecha de adquisición. El inversor reconocerá en su resultado la parte que le corresponda del resultado de la participada. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. También podría ser necesario realizar ajustes en el importe en libros por los cambios que sufra la participación proporcional del inversor en la participada como consecuencia de los cambios en otro resultado global de esta última. Entre estos cambios se incluyen los derivados de la revaluación del inmovilizado material y de las diferencias de conversión de moneda. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en el otro resultado global del inversor (véase la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*).

...

ENTRADA EN VIGOR Y TRANSICIÓN

...

- 45L La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 10. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo 45B, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*».

- * Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias

Se modifican los párrafos 8 y 25 y se añade el párrafo 42.

REEXPRESIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

...

- 8 Los estados financieros de la entidad cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, independientemente de si están basados en el método del coste histórico o en el método del coste corriente, se expresarán en términos de la unidad de valoración corriente al cierre del ejercicio. Tanto las cifras correspondientes del ejercicio anterior, exigidas por la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, como la información referente a ejercicios anteriores deberán expresarse también en términos de la unidad de valoración corriente al cierre del ejercicio. A efectos de la presentación de importes comparativos en una moneda de presentación diferente, serán de aplicación el párrafo 42, letra b), y el párrafo 43 de la NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras*.

...

Estados financieros al coste histórico*Estado de situación financiera*

...

- 25 Al cierre del primer ejercicio y en los ejercicios siguientes, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio neto aplicando un índice general de precios desde el principio del ejercicio o desde la fecha de aportación, si fuera posterior. Los movimientos habidos, durante el ejercicio, en el patrimonio neto se revelarán de acuerdo con la NIIF 18.

...

ENTRADA EN VIGOR

...

- 42 La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 8 y 25. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación

Se modifican los párrafos 34, 39 a 41 y GA29 y se añade el párrafo 97U.

PRESENTACIÓN

...

Acciones propias (véase también el párrafo GA36)

...

- 34 El importe de las acciones propias mantenidas se presentará por separado en el estado de situación financiera o en el estado de cambios en el patrimonio neto o se revelará en las notas, de acuerdo con la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*. La entidad revelará, en caso de recompra de sus instrumentos de patrimonio propios a partes vinculadas, la información contemplada en la NIC 24 *Información a revelar sobre partes vinculadas*.

Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias (véase también el párrafo GA37)

...

- 39 El importe de los costes de transacción que se hayan contabilizado como una deducción del patrimonio neto en el ejercicio se presentará en el estado de cambios en el patrimonio neto o se revelará en las notas de acuerdo con la NIIF 18.

- 40 Los dividendos clasificados como gasto podrán presentarse en el estado o los estados de resultados y de otro resultado global o revelarse en las notas, bien junto con los intereses sobre otros pasivos, bien como una partida separada. Además de lo dispuesto en esta Norma, la información a presentar y revelar sobre intereses y dividendos estará sujeta a los requisitos de la NIIF 18 y la NIIF 7. En determinadas circunstancias, debido a las diferencias entre los intereses y los dividendos con respecto a cuestiones como la deducibilidad fiscal, es posible que la entidad decida presentar los gastos por intereses por separado de los gastos por dividendos en el estado o los estados de resultados y de otro resultado global. La información a revelar sobre los efectos fiscales se determinará de acuerdo con la NIC 12.

41 Las pérdidas y las ganancias asociadas con los cambios en el importe en libros de un pasivo financiero se reconocerán como gastos o ingresos en el resultado, aun cuando guarden relación con un instrumento que contenga un derecho de participación residual en los activos de la entidad a cambio de efectivo u otro activo financiero [véase el párrafo 18, letra b)]. En virtud de la NIIF 18, cuando sea necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos de la entidad, esta presentará por separado, en el estado del resultado global, las pérdidas o ganancias derivadas de la nueva valoración de tal instrumento.

...

ENTRADA EN VIGOR Y TRANSICIÓN

...

97U La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 34, 39 a 41 y GA29. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

...

Apéndice

Guía de aplicación

NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación

...

PRESENTACIÓN

Pasivos y patrimonio neto (párrafos 15 a 27)

...

Tratamiento en los estados financieros consolidados

AG29 En los estados financieros consolidados, la entidad presentará las participaciones no dominantes —es decir, la participación de terceros en el patrimonio neto y en los ingresos de sus dependientes— de acuerdo con la NIIF 18 y con la NIIF 10. Al clasificar un instrumento financiero (o un componente del mismo) en los estados financieros consolidados, la entidad considerará todas las condiciones acordadas entre los miembros del grupo y los tenedores del instrumento a fin de determinar si el grupo en su conjunto tiene una obligación de entregar efectivo u otro activo financiero en relación con el instrumento o de liquidarlo de una forma que conlleve su clasificación como pasivo. Cuando una dependiente de un grupo emita un instrumento financiero y la dominante u otra entidad del grupo hayan acordado condiciones adicionales directamente con los tenedores del instrumento (por ejemplo, una garantía), el grupo podría no tener un poder discrecional para decidir sobre las distribuciones o el reembolso. Aunque la dependiente pueda clasificar de forma apropiada el instrumento en sus estados financieros individuales sin considerar tales condiciones adicionales, se habrá de tener en cuenta el efecto de otros acuerdos entre los miembros del grupo y los tenedores del instrumento a fin de garantizar que los estados financieros consolidados reflejen los contratos celebrados y las transacciones realizadas por el grupo en su conjunto. En la medida en que existan tal obligación o cláusula de liquidación, el instrumento (o el componente del mismo que esté sujeto a la obligación) se clasificará como un pasivo financiero en los estados financieros consolidados.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 96 A.

* En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros y trasladó a la NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar* estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 96C.

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIIF 7 estos requisitos contenidos en la NIC 1.

Se añade una nota a pie de página al final de los párrafos 97A y 97K.

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIIF 18 estos requisitos contenidos en la NIC 1.

En el párrafo 97N, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

En el párrafo 98, se modifica la nota a pie de página al final de la frase.

- * En agosto de 2005, el CNIC trasladó toda la información a revelar en relación con los instrumentos financieros a la NIIF 7.

NIC 33 *Ganancias por acción*

Se modifican los párrafos 4A, 13 y 67A a 68A, se suprimen los párrafos 73 a 73A y se añaden los párrafos 73B a 73C y 74F.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

...

- 4A **Si, como se describe en el párrafo 12, letra b), de la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, la entidad presenta las partidas del resultado en un estado de resultados independiente de un estado en el que se presenta el resultado global, presentará las ganancias por acción únicamente en el estado de resultados.**

...

VALORACIÓN

Ganancias por acción básicas

...

Ganancias

...

- 13 Todas las partidas de ingresos y gastos atribuibles a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la dominante que se reconozcan en un ejercicio, incluyendo el gasto por impuestos y los dividendos sobre acciones preferentes que se clasifiquen como pasivos, se incluirán en la determinación del resultado atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la dominante (véase la NIIF 18).

...

PRESENTACIÓN

...

- 67A Si, como se describe en el párrafo 12, letra b), de la NIIF 18, la entidad presenta las partidas del resultado en un estado de resultados independiente de un estado en el que se presenta el resultado global, presentará las ganancias por acción básicas y diluidas, de acuerdo con lo exigido por los párrafos 66 y 67, en el estado de resultados.

- 68 **La entidad que informe de una actividad interrumpida presentará en el estado del resultado global los importes por acción básicos y diluidos correspondientes a dicha actividad o revelará esa información en las notas.**

- 68A Si, como se describe en el párrafo 12, letra b), de la NIIF 18, la entidad presenta las partidas del resultado en un estado de resultados independiente de un estado en el que se presenta el resultado global, presentará las ganancias por acción básicas y diluidas correspondientes a la actividad interrumpida, de acuerdo con lo exigido por el párrafo 68, en el estado de resultados o revelará esa información en las notas.

...

INFORMACIÓN A REVELAR

...

- 73 **[Eliminado]**

- 73A **[Eliminado]**

73B Además de presentar las ganancias por acción básicas y diluidas conforme a lo exigido por esta Norma, la entidad estará autorizada a revelar en las notas importes adicionales por acción utilizando como numerador una valoración del rendimiento distinta de la exigida por los párrafos 12 a 18 y 33 a 35. No obstante, ese numerador o numeradores corresponderán al importe o importes atribuibles a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la dominante de:

- a) un total o subtotal de los mencionados en los párrafos 69, 86 y 118 de la NIIF 18, o
- b) una valoración del rendimiento definida por la dirección en el sentido del párrafo 117 de la NIIF 18.

73C Si, en aplicación del párrafo 73B, la entidad revela un importe adicional por acción, deberá:

- a) revelar los importes adicionales por acción básicos y diluidos concediéndoles igual grado de importancia;
- b) calcular el importe adicional por acción utilizando el promedio ponderado de acciones ordinarias determinado de acuerdo con esta Norma;
- c) revelar el importe adicional por acción en las notas, pues se trata de información que no puede presentarse en los estados financieros principales;
- d) revelar la información exigida por los párrafos 121 a 125 de la NIIF 18 respecto de los numeradores que sean valoraciones del rendimiento definidas por la dirección.

ENTRADA EN VIGOR

...

74F La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 4A, 13 y 67A a 68A, añadió los párrafos 73B a 73C y eliminó los párrafos 73 a 73A. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 74 A.

* En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 74D.

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIIF 18 estos requisitos contenidos en la NIC 1.

NIC 34 *Información financiera intermedia*

Se modifican los párrafos 1 a 5, 7 a 10, 11A a 12, 19 (y su encabezamiento correspondiente), 20 y 24, y se añaden el párrafo 16A, letra m), y el párrafo 61.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

1 En esta Norma no se establece qué entidades están obligadas a publicar información financiera intermedia, ni tampoco la frecuencia con la que deben hacerlo ni cuánto tiempo después de que finalice el período contable intermedio. No obstante, las administraciones públicas, las comisiones de valores, las bolsas de valores y los organismos profesionales contables obligan, frecuentemente, a las entidades cuyos valores representativos de deuda o patrimonio se negocian en un mercado público a publicar información financiera intermedia. Esta Norma es de aplicación tanto si la entidad está obligada a publicar información financiera intermedia de acuerdo con las normas NIIF de contabilidad como si decide por sí misma hacerlo. El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad aconseja a las entidades cuyos valores se negocian en un mercado público que presenten información financiera intermedia que se atenga a los principios de reconocimiento, valoración y revelación establecidos en esta Norma. Más específicamente, se aconseja a las entidades cuyos valores se negocian en un mercado público que:

- a) presenten, al menos, información financiera intermedia referida al primer semestre de cada uno de sus ejercicios anuales, y
- b) pongan su información financiera intermedia a disposición de los usuarios en un plazo no superior a 60 días tras la finalización del período contable intermedio.

- 2 La evaluación de la conformidad con las normas NIIF de contabilidad se hará por separado para cada conjunto de información financiera, ya sea anual o intermedia. El hecho de que la entidad no haya presentado información financiera intermedia durante un ejercicio anual dado, o de que haya presentado información financiera intermedia que no se atenga a esta Norma, no obstará para que sus estados financieros anuales sean conformes a las normas NIIF de contabilidad si en lo demás son conformes a ellas.
- 3 Para calificar la información financiera intermedia de una entidad como conforme a las normas NIIF de contabilidad, dicha información debe cumplir con todos los requisitos establecidos en esta Norma. El párrafo 19 requiere que se revele determinada información a este respecto.

DEFINICIONES

- 4 **Los siguientes términos se usan, en esta Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

...

Por **información financiera intermedia** se entiende toda información financiera que contenga, bien un conjunto completo de estados financieros (tal como se indica en la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*), bien un conjunto de estados financieros condensados (tal como se indica en esta Norma), en relación con un período contable intermedio.

CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA

- 5 La NIIF 18 define un conjunto completo de estados financieros como el que incluye los siguientes componentes:
- un estado (o estados) de rendimiento financiero del ejercicio;
 - un estado de situación financiera al cierre del ejercicio;
 - un estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio;
 - un estado de flujos de efectivo del ejercicio;
 - notas relativas al ejercicio;
 - información comparativa con respecto al ejercicio anterior, tal y como se especifica en los párrafos 31 a 32 de la NIIF 18, y
 - un estado de situación financiera al comienzo del ejercicio anterior si así lo exige el párrafo 37 de la NIIF 18.

La entidad puede utilizar, para referirse a los citados estados, denominaciones distintas a las utilizadas en esta Norma. Por ejemplo, la entidad puede utilizar la denominación «balance» en lugar de «estado de situación financiera».

...

- 7 Nada de lo dispuesto en esta Norma prohíbe o desaconseja a las entidades publicar, dentro de la información financiera intermedia, un conjunto completo de estados financieros (según lo indicado en la NIIF 18), en lugar de los estados condensados y las notas explicativas seleccionadas. Tampoco se prohíbe ni se desaconseja en esta Norma incluir en los estados financieros intermedios condensados información adicional a los epígrafes mínimos o las notas explicativas seleccionadas que en ella se exigen. Las directrices sobre reconocimiento y valoración proporcionadas en esta Norma son de aplicación también a los estados financieros completos del período contable intermedio, los cuales deben contener toda la información que esta Norma obliga a revelar (en particular la correspondiente a las notas seleccionadas que se indica en el párrafo 16A), así como la exigida en otras NIIF.

Componentes mínimos de la información financiera intermedia

- 8 **La información financiera intermedia debe contener, como mínimo, los siguientes componentes:**
- un estado de rendimiento financiero condensado (o estados de rendimiento financiero condensados);**
 - un estado de situación financiera condensado;**
 - un estado de cambios en el patrimonio neto condensado;**
 - un estado de flujos de efectivo condensado, y**
 - notas explicativas seleccionadas.**

- 8A Si, como se describe en el párrafo 12, letra b), de la NIIF 18, la entidad presenta las partidas del resultado en un estado de resultados independiente de un estado en el que se presenta el resultado global, presentará la información intermedia condensada extraída del estado de resultados.

Forma y contenido de los estados financieros intermedios

- 9 Si la entidad publica un conjunto completo de estados financieros en el marco de la información financiera intermedia, la forma y contenido de tales estados deberán atenerse a los requisitos que la NIIF 18 impone en relación con todo conjunto completo de estados financieros.

- 10 Si la entidad publica un conjunto de estados financieros condensados en el marco de la información financiera intermedia, esos estados condensados deberán contener, como mínimo, cada uno de los encabezamientos y subtotales que hayan sido incluidos en los estados financieros anuales más recientes, así como las notas explicativas seleccionadas que se exigen en esta Norma. Al elaborar los estados financieros condensados, la entidad aplicará esta Norma y también los requisitos de los párrafos 41 a 45 de la NIIF 18 y de los párrafos 6A a 6N de la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*. Deberán incluirse epígrafes o notas adicionales siempre que su omisión pueda dar lugar a que los estados financieros intermedios condensados resulten engañosos.

...

- 11A Si, como se describe en el párrafo 12, letra b), de la NIIF 18, la entidad presenta las partidas del resultado en un estado de resultados independiente de un estado en el que se presenta el resultado global, presentará las ganancias por acción básicas y diluidas en el estado de resultados.

- 12 La NIIF 18 proporciona directrices sobre la estructura de los estados financieros. Los ejemplos ilustrativos que acompañan a la NIIF 18 ilustran la forma en que se pueden presentar el estado de situación financiera, el estado o estados de rendimiento financiero y el estado de cambios en el patrimonio neto.

...

Otra información a revelar

- 16A Además de revelar los hechos y transacciones significativos, de acuerdo con los párrafos 15 a 15C, la entidad incluirá en las notas a los estados financieros intermedios, o en otra parte de la información financiera intermedia, la información que se detalla a continuación. Esta información se revelará, bien mediante su inclusión en los estados financieros intermedios, bien mediante remisión de los estados financieros intermedios a algún otro estado (como el informe de gestión o el informe sobre riesgos) que esté a disposición de los usuarios de los estados financieros intermedios en las mismas condiciones y al mismo tiempo que estos. Si los usuarios de los estados financieros no tienen acceso a la información a la que remite la información financiera intermedia en las mismas condiciones y al mismo tiempo, la información financiera intermedia está incompleta. Esta deberá normalmente ser comunicada con referencia al período transcurrido desde el comienzo del ejercicio anual.

...

- m) la información a revelar sobre las valoraciones del rendimiento definidas por la dirección que se exige en los párrafos 121 a 125 de la NIIF 18.

...

Información a revelar sobre el cumplimiento de las normas NIIF de contabilidad

- 19 Si la información financiera intermedia de la entidad ha sido elaborada de acuerdo con esta Norma, deberá revelar este hecho. La información financiera intermedia no podrá calificarse como conforme a las normas NIIF de contabilidad si no cumple todos los requisitos establecidos en ellas.

Períodos para los que se exige presentar estados financieros intermedios

20 La información intermedia debe incluir estados financieros intermedios (ya sean condensados o completos) correspondientes a los siguientes períodos:

...

b) estado o estados de rendimiento financiero para el período contable intermedio corriente y, de forma acumulada, para el ejercicio anual corriente hasta la fecha, junto con un estado o estados comparativos de rendimiento financiero para los períodos contables intermedios correspondientes (corriente y anual hasta la fecha) del ejercicio anual inmediatamente anterior; tal como lo permite la NIIF 18, la información intermedia puede contener para cada período un estado (o estados) de rendimiento financiero.

...

Importancia relativa

...

24 La NIIF 18 define la información de importancia relativa significativa y exige la revelación por separado de las partidas de importancia relativa significativa, incluidas (por ejemplo) las actividades interrumpidas, y la NIC 8 exige revelar los cambios en las estimaciones contables, los errores y los cambios en las políticas contables. Ninguna de las dos Normas incluye directrices cuantitativas en cuanto a la importancia relativa.

...

ENTRADA EN VIGOR

...

61 La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 1 a 5, 7 a 10, 11A a 12, 19 (y su encabezamiento correspondiente), 20 y 24, y añadió el párrafo 16A, letra m). Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18. En los estados financieros intermedios del primer año de aplicación de la NIIF 18, las entidades aplicarán los párrafos C4 a C6 del apéndice C de la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 47.

* En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Se añade una nota a pie de página al final de los párrafos 51 y 52.

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIIF 18 estos requisitos contenidos en la NIC 1.

En el párrafo 52, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

En los párrafos 53, 56 y 58, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 59.

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a ella la definición de «importancia relativa significativa» contenida en la NIC 1.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 60.

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC trasladó a la NIC 8 los requisitos de revelación de información de importancia relativa significativa sobre políticas contables contenidos en la NIC 1.

NIC 36 Deterioro del valor de los activos

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 140 A.

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 104.

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella la definición de «importancia relativa significativa» contenida en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

NIC 38 Activos intangibles

Se modifica el párrafo 102 y se añade el párrafo 130 N.

ACTIVOS INTANGIBLES CON VIDAS ÚTILES FINITAS

...

Valor residual

...

- 102 La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la enajenación o disposición por otra vía, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación de la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará. El valor residual se revisará al término de cada ejercicio anual. Los cambios en el valor residual del activo se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

...

DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y ENTRADA EN VIGOR

...

- 130 N La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 102. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 130 B.

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

NIC 40 Inversiones inmobiliarias

Se modifica el párrafo 31 y se añade el párrafo 85I.

VALORACIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO**Política contable**

...

- 31 La NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros* señala que únicamente se realizará un cambio voluntario en las políticas contables si tal cambio da lugar a que los estados financieros proporcionen información más pertinente y fiable sobre los efectos de las transacciones, otros hechos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad. Es altamente improbable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo del coste proporcione una presentación más relevante.

...

ENTRADA EN VIGOR

...

- 85I La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 31. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 85 A.

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

NIC 41 Agricultura

Se modifican los párrafos 50 y 53 y se añade el párrafo 66.

INFORMACIÓN A REVELAR

General

...

- 50 **La entidad revelará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente. La conciliación debe incluir:**

...

- 53 La actividad agrícola a menudo está expuesta a riesgos naturales como los relacionados con el clima o las enfermedades. Si se produjese un hecho que diese lugar a una partida de gastos o ingresos de importancia relativa significativa, se declarará la naturaleza y cuantía de la misma, de acuerdo con lo establecido en la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*. Entre los ejemplos de los hechos citados están los brotes de enfermedades virulentas, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.

...

ENTRADA EN VIGOR Y TRANSICIÓN

...

- 66 La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 50 y 53. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo 59, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

- * Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

CINIIF 1***Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares***

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifican los párrafos 6 y 8 y se añade el párrafo 9C.

REFERENCIAS

- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*
- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 16 *Inmovilizado material* (revisada en 2003)
- NIC 23 *Costes por intereses*

- NIC 36 *Deterioro del valor de los activos* (revisada en 2004)
- NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*
- ...

ACUERDO

...

6 Si el activo correspondiente se valora utilizando el modelo de revaluación:

...

- d) La NIIF 18 exige que las partidas de otro resultado global se presenten como epígrafes en el estado en el que se presenta el resultado global. Al cumplir con este requisito, el cambio en la reserva de revaluación que se derive de una variación en el pasivo se identificará y presentará por separado.

...

8 La reversión periódica del descuento se reconocerá en el resultado, a medida que se produzca, como un gasto por intereses de pasivos distintos de los derivados de transacciones que implican únicamente la obtención de financiación y se clasificará, en aplicación del párrafo 61 de la NIIF 18, en la categoría de financiación del estado de resultados. La capitalización, según la NIC 23, no está permitida.

ENTRADA EN VIGOR

...

9C La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 6 y 8. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

...

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 9 A.

* En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Se modifica la nota a pie de página al final del párrafo 10.

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

CINIIF 2***Aportaciones de los socios de entidades cooperativas e instrumentos similares***

En el párrafo 17, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

* Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

CINIIF 5***Derechos por la participación en fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental***

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifica la referencia a la NIC 8.

REFERENCIAS

- NIIF 9 *Instrumentos financieros*
- NIIF 10 *Estados financieros consolidados*
- NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*

- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 28 *Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos*
- NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*

CINIIF 6***Pasivos derivados de la participación en mercados específicos — Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos***

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifica la referencia a la NIC 8.

REFERENCIAS

- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*

CINIIF 12 *Acuerdos de concesión de servicios*

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifica la referencia a la NIC 8.

REFERENCIAS

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*
- NIIF 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*
- NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar*
- NIIF 9 *Instrumentos financieros*
- NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*
- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 16 *Inmovilizado material*
- NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*
- NIC 23 *Costes por intereses*
- NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación*
- NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*
- NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*
- NIC 38 *Activos intangibles*
- SIC-29 *Acuerdos de concesión de servicios: Información a revelar*

CINIIF 14 *NIC 19 — Límite de un activo por prestaciones definidas, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción*

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifica el párrafo 10 y se añade el párrafo 27D.

REFERENCIAS

- NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*
- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 19 *Retribuciones a los empleados* (en su versión modificada en 2011)
- NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*

...

ACUERDO

Disponibilidad de un reembolso o una reducción de aportaciones futuras

...

10

De acuerdo con la NIC 8, la entidad revelará información sobre las fuentes fundamentales de incertidumbre para las estimaciones al cierre del ejercicio, cuando lleven aparejado un riesgo considerable de tener que efectuar un ajuste del importe en libros del activo o pasivo neto reconocido en el estado de situación financiera y ese ajuste sea de importancia relativa significativa. Esto puede incluir la revelación de información acerca de cualquier restricción sobre la realización actual del superávit o acerca del criterio utilizado para determinar el importe del beneficio económico disponible.

...

ENTRADA EN VIGOR

...

27D

La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 10. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 27 A.

* En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

CINIIF 16 Coberturas de la inversión neta en un negocio en el extranjero

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifica la referencia a la NIC 8.

REFERENCIAS

- NIIF 9 *Instrumentos financieros*
- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras*

CINIIF 17 Distribuciones a los propietarios de activos distintos al efectivo

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifica la referencia a la NIC 1. Se modifica el párrafo 2 y se añade el párrafo 21.

REFERENCIAS

- NIIF 3 *Combinaciones de negocios* (revisada en 2008)
- NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*
- NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar*
- NIIF 10 *Estados financieros consolidados*
- NIIF 13 *Valoración del valor razonable*
- NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*
- NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio*

...

CONTEXTO

...

- 2 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) no proporcionan directrices sobre la manera en que las entidades deben valorar las distribuciones a sus propietarios (comúnmente denominadas «dividendos»). La NIIF 18 exige que las entidades presenten información detallada de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios en el estado de cambios en el patrimonio neto o que revelen esa información en las notas.

...

ENTRADA EN VIGOR

...

- 21 La NIIF 18, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 2. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

En el párrafo 1, se suprime la nota a pie de página tras el término «propietarios».

CINIIF 19Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifica el párrafo 11 y se añade el párrafo 18.

REFERENCIAS

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*
- *NIIF 2 Pagos basados en acciones*
- *NIIF 3 Combinaciones de negocios*
- *NIIF 9 Instrumentos financieros*
- *NIIF 13 Valoración del valor razonable*
- *NIIF 18 Presentación y revelación de información en los estados financieros*
- *NIC 8 Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- *NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación*

...

ACUERDO

...

- 11 La entidad presentará la pérdida o ganancia reconocida de conformidad con los párrafos 9 y 10 como un epígrafe independiente del estado de resultados o revelará esa información en las notas.

ENTRADA EN VIGOR Y TRANSICIÓN

...

- 18 La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 11. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

CINIIF 20Costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifica la referencia a la NIC 1.

REFERENCIAS

- *Marco Conceptual para la Información Financiera*
- *NIIF 18 Presentación y revelación de información en los estados financieros*
- *NIC 2 Existencias*

- NIC 16 *Inmovilizado material*
- NIC 38 *Activos intangibles*

CINIIF 21 *Gravámenes*

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8.

REFERENCIAS

- NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*
- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 12 *Impuestos sobre las ganancias*
- NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*
- NIC 24 *Información a revelar sobre partes vinculadas*
- NIC 34 *Información financiera intermedia*
- NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*
- CINIIF 6 *Pasivos derivados de la participación en mercados específicos — Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos*

En el párrafo A2, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

* Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

CINIIF 22 *Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas*

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifica la referencia a la NIC 8.

REFERENCIAS

- *Marco Conceptual para la Información Financiera*
- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras*

En el párrafo A2, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

* Al publicar la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* en abril de 2024, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.

CINIIF 23 *Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias*

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifican los párrafos 14 y A4 y se añade el párrafo B1A.

REFERENCIAS

- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
 - NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio*
 - NIC 12 *Impuestos sobre las ganancias*
- ...

ACUERDO

...

Cambios en los hechos y circunstancias

...

- 14 La entidad reflejará el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de la obtención de nueva información como un cambio en la estimación contable aplicando la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*. La entidad aplicará la NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio* para determinar si un cambio posterior al ejercicio implica o no un ajuste.

...

Apéndice A

Guía de aplicación

INFORMACIÓN A REVELAR

- A4 Cuando exista incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias, la entidad determinará si debe revelar:
- los juicios profesionales realizados para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal, las bases fiscales, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados y los tipos impositivos en aplicación del párrafo 27G de la NIC 8; e
 - información sobre las hipótesis y estimaciones realizadas para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, las bases fiscales, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados y los tipos impositivos en aplicación de los párrafos 31A a 31E de la NIC 8.

...

Apéndice B

Entrada en vigor y transición

ENTRADA EN VIGOR

...

- B1A La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 14 y A4. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

SIC-7 Introducción del euro

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8.

REFERENCIAS

- NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*
- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio*
- NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras* (revisada en 2003)
- NIC 27 *Estados financieros consolidados y separados* (en su versión modificada en 2008)

Bajo el encabezamiento «Entrada en vigor», se añade una nota a pie de página al final del segundo párrafo.

- * En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

SIC-10 Ayudas públicas — Sin relación específica con actividades de explotación

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifica la referencia a la NIC 8.

REFERENCIAS

- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*

SIC-25 *Impuestos sobre las ganancias — Cambios en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas*

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8.

REFERENCIAS

- NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*
- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 12 *Impuestos sobre las ganancias*

Bajo el encabezamiento «Entrada en vigor», se añade una nota a pie de página al final del segundo párrafo.

* En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

SIC-29 *Acuerdos de concesión de servicios: Información a revelar*

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifica la referencia a la NIC 1.

REFERENCIAS

- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*
- NIC 16 *Inmovilizado material* (revisada en 2003)
- NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*
- NIC 38 *Activos intangibles* (revisada en 2004)
- CINIIF 12 *Acuerdos de concesión de servicios*

SIC-32 *Activos intangibles — Costes de sitios web*

Bajo el encabezamiento «Referencias», se modifica la referencia a la NIC 1. Se modifica el párrafo 5. Bajo el encabezamiento «Entrada en vigor», se añade un párrafo no numerado después del último párrafo.

REFERENCIAS

- NIIF 3 *Combinaciones de negocios*
 - NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*
 - NIIF 16 *Arrendamientos*
 - NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*
 - NIC 2 *Existencias* (revisada en 2003)
 - NIC 16 *Inmovilizado material* (revisada en 2003)
 - NIC 36 *Deterioro del valor de los activos* (revisada en 2004)
 - NIC 38 *Activos intangibles* (revisada en 2004)
- ...

PROBLEMA

...

5

Esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y explotación del equipo de soporte físico (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según se establece en la NIC 16. Asimismo, cuando una entidad realice desembolsos para obtener el servicio de alojamiento en Internet de su sitio web, los desembolsos se reconocerán como gastos cuando se reciban los servicios, según el párrafo 46 de la NIIF 18 y el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

...

ENTRADA EN VIGOR

...

El documento *Modificaciones de las referencias al Marco Conceptual para la Información Financiera en las NIIF*, publicado en 2018, modificó el párrafo 5. Las entidades aplicarán la modificación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada si, al mismo tiempo, se aplican también todas las demás modificaciones introducidas por el documento *Modificaciones de las referencias al Marco Conceptual para la Información Financiera en las NIIF*. Las entidades aplicarán la modificación de la SIC-32 con carácter retroactivo, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. No obstante, en caso de que una entidad determine que la aplicación retroactiva sería impracticable o implicaría costes o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación de la SIC-32 remitiéndose a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 5. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Bajo el encabezamiento «Entrada en vigor», se añade una nota a pie de página al final del segundo párrafo.

* En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Bajo el encabezamiento «Entrada en vigor», en el quinto párrafo, se añade una nota a pie de página tras «NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*».

* Al publicar la NIIF 18, el CNIC modificó el título de la NIC 8, que pasó a ser *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.