

Norma Internacional de Contabilidad n° 24

Información a revelar sobre partes vinculadas

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que tanto su posición financiera como su resultado podrían haberse visto afectados por la existencia de partes vinculadas, así como por las transacciones y los saldos pendientes, incluidos los compromisos, con esas partes.

Ámbito de aplicación

- 2 **Esta Norma será de aplicación:**
- (a) **al identificar relaciones y transacciones entre partes vinculadas;**
 - (b) **al identificar saldos pendientes, incluidos los compromisos, entre una entidad y sus partes vinculadas;**
 - (c) **al identificar las circunstancias en las que se exige revelar la información prevista en las letras (a) y (b) anteriores, y**
 - (d) **al determinar la información a revelar respecto de dichas letras.**
- 3 **Esta Norma exige que se revele la información relativa a las relaciones, las transacciones y los saldos pendientes, incluidos los compromisos, con partes vinculadas en los estados financieros consolidados y separados, presentados de acuerdo con la NIIF 10 *Estados financieros consolidados* o con la NIC 27 *Estados financieros separados*, de una dominante o una inversora que ejerzan el control conjunto de una participada o una influencia significativa sobre esta. Esta Norma también es de aplicación a los estados financieros individuales.**
- 4 La entidad revelará en sus estados financieros las transacciones y los saldos pendientes con otras entidades del grupo que sean partes vinculadas. Al preparar los estados financieros consolidados del grupo, se eliminarán las transacciones y los saldos pendientes intragrupo entre partes vinculadas, excepto los que se den entre una entidad de inversión y sus dependientes cuando se valoren al valor razonable con cambios en el resultado.

Propósito de la información a revelar sobre las partes vinculadas

- 5 Las relaciones entre partes vinculadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, muchas entidades llevan a cabo parte de su actividad a través de dependientes, negocios conjuntos y asociadas. En tales circunstancias, la entidad tiene la capacidad de influir en las políticas financieras y de explotación de la entidad participada a través de la existencia de un control, un control conjunto o una influencia significativa.
- 6 La existencia de una relación entre partes vinculadas puede afectar a la situación financiera y al resultado de una entidad. Las partes vinculadas podrían realizar transacciones que otras partes, carentes de relación, no realizarían. Por ejemplo, una entidad que venda bienes a su dominante al precio de coste podría no hacerlo a ese precio si se tratara de un cliente distinto. Además, las transacciones entre partes vinculadas podrían no realizarse por los mismos importes que entre partes sin vinculación alguna.
- 7 El resultado y la situación financiera de una entidad pueden verse afectados por la existencia de una relación entre partes vinculadas, incluso en el caso de que no tenga lugar ninguna transacción con esas partes. En ocasiones, la simple existencia de la relación es suficiente para que se produzca un efecto en

las transacciones de la entidad con terceros. Por ejemplo, una dependiente podría suspender sus relaciones con un socio comercial si la dominante adquiriese una dependiente hermana que se dedicara al mismo tipo de actividad que ese socio comercial. Asimismo, una parte podría abstenerse de realizar ciertas actuaciones debido a la influencia significativa que ejerza sobre ella otra parte (por ejemplo, una dependiente podría recibir instrucciones de la dominante de no llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo).

- 8 Por las razones expuestas, el conocimiento de las transacciones, los saldos pendientes, incluidos los compromisos, y las relaciones con partes vinculadas puede afectar a la evaluación de las operaciones de una entidad por parte de los usuarios de los estados financieros, incluida la evaluación de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta la entidad.

Definiciones

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

Una parte vinculada es una persona o una entidad que están vinculadas a la entidad que prepara sus estados financieros (denominada en esta Norma «entidad que informa»).

- (a) Una persona o un familiar cercano de dicha persona estarán vinculados a una entidad que informa si:
- (i) ejercen el control o control conjunto sobre la entidad que informa;
 - (ii) ejercen una influencia significativa sobre la entidad que informa, o
 - (iii) son miembros del personal clave de la dirección de la entidad que informa o de su dominante.
- (b) Una entidad estará vinculada a una entidad que informa si se cumple cualquiera de las condiciones siguientes:
- (i) ambas son miembros del mismo grupo (lo que significa que toda dominante, dependiente y dependiente hermana están vinculadas entre sí);
 - (ii) una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o un negocio conjunto de un miembro de un grupo al que pertenece la otra entidad);
 - (iii) ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte;
 - (iv) una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de esa tercera entidad;
 - (v) la entidad es un plan de retribuciones posempleo en beneficio de los empleados de la entidad que informa o de una entidad vinculada a la entidad que informa; si la propia entidad que informa es un plan de este tipo, los empleadores que lo patrocinen también estarán vinculados a ella;
 - (vi) alguna de las personas del supuesto de la letra (a) ejerce el control o el control conjunto de la entidad;
 - (vii) alguna de las personas del supuesto de la letra (a), inciso (i), ejerce una influencia significativa sobre la entidad o es miembro del personal clave de la dirección de la entidad (o de su dominante);
 - (viii) la entidad, o cualquier miembro de un grupo al que pertenezca, presta servicios de personal clave de la dirección a la entidad que informa o a la dominante de esta.

Una *transacción entre partes vinculadas* es la transmisión de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte vinculada, con independencia de que se cargue o no un precio.

Los *familiares cercanos de una persona* son los familiares que podrían ejercer influencia en esa persona, o ser influidos por ella, en sus relaciones con la entidad. Entre ellos se pueden incluir:

- (a) los hijos y el cónyuge, o persona con análoga relación de afectividad, de dicha persona;
- (b) los hijos del cónyuge, o persona con análoga relación de afectividad, de dicha persona, y
- (c) las personas a su cargo o a cargo de su cónyuge, o persona con análoga relación de afectividad.

Las *remuneraciones* comprenden todas las retribuciones a los empleados (tal como se definen en la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*), incluidas aquellas a las que sea de aplicación la NIIF 2 *Pagos basados en acciones*. Las retribuciones a los empleados comprenden todos los tipos de contraprestaciones pagadas, por pagar o proporcionadas por la entidad, o en su nombre, a cambio de los servicios que le son prestados. También incluyen aquellas contraprestaciones pagadas en nombre de la dominante de la entidad, respecto de la entidad. Las remuneraciones comprenden:

- (a) retribuciones a los empleados a corto plazo tales como sueldos, salarios y cotizaciones a la seguridad social, vacaciones y bajas por enfermedad remuneradas, participaciones en los beneficios e incentivos (si han de pagarse dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio), y retribuciones no monetarias (tales como asistencia sanitaria, disfrute de vivienda o vehículo, y disposición de bienes o servicios subvencionados o gratuitos);
- (b) retribuciones posempleo tales como pensiones, otras prestaciones por jubilación, seguros de vida posempleo y atención médica posempleo;
- (c) otras retribuciones a los empleados a largo plazo, entre las que se incluyen los permisos remunerados después de largos períodos de servicio o permisos sabáticos, las prestaciones por antigüedad o por años de servicio, las prestaciones por incapacidad permanente y, si no son íntegramente pagaderas dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio, las participaciones en ganancias, los incentivos y las remuneraciones diferidas;
- (d) indemnizaciones por cese, y
- (e) pagos basados en acciones.

El *personal clave de la dirección* comprende aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, incluido cualquier director (sea o no ejecutivo) de la entidad.

Con la denominación de *administraciones públicas* se hace referencia tanto a una administración pública como a las agencias gubernamentales y otros organismos similares, ya sean locales, nacionales o internacionales.

Una *entidad relacionada con una administración pública* es una entidad sobre la cual alguna administración pública ejerce el control, el control conjunto o una influencia significativa.

Los términos «control» y «entidad de inversión», «control conjunto» e «influencia significativa» se definen en la NIIF 10, la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos* y la NIC 28 *Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos*, respectivamente, y se utilizan en esta Norma con los significados especificados en las citadas Normas.

- 10 Al considerar cada posible relación entre partes vinculadas, se ha de prestar atención al fondo de la relación, y no solamente a su forma jurídica.
- 11 En el contexto de esta Norma, no se consideran partes vinculadas las siguientes:

- (a) dos entidades por el mero hecho de tener en común un director u otro miembro del personal clave de la dirección, o de que un miembro del personal clave de la dirección de una entidad ejerza una influencia significativa sobre la otra;
 - (b) dos partícipes en un negocio conjunto por el mero hecho de compartir el control conjunto del negocio conjunto;
 - (c)
 - (i) los proveedores de financiación;
 - (ii) los sindicatos;
 - (iii) las entidades de servicios públicos, y
 - (iv) las entidades, los organismos y las agencias de una administración pública que no ejerzan el control, el control conjunto o una influencia significativa sobre la entidad que informa, simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aunque puedan condicionar la libertad de acción de la entidad o participar en su proceso de toma de decisiones);
 - (d) cualquier cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que la entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de esas transacciones.
- 12 En la definición de parte vinculada, una asociada incluye las dependientes de la asociada, y un negocio conjunto incluye las dependientes del negocio conjunto. En consecuencia, por ejemplo, la dependiente de una asociada y el inversor que ejerza una influencia significativa sobre la asociada estarán vinculados.

Información a revelar

Todas las entidades

- 13 **Deberán revelarse las relaciones entre una dominante y sus dependientes con independencia de que se hayan producido transacciones entre ellas. La entidad revelará el nombre de su dominante inmediata y, si fuera diferente, el de la parte dominante última. Si ni la dominante de la entidad ni la parte dominante última elaboran estados financieros consolidados disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la dominante intermedia más próxima que lo haga.**
- 14 A fin de que los usuarios de los estados financieros puedan formarse una opinión sobre los efectos de las relaciones entre partes vinculadas sobre la entidad, será apropiado revelar la relación entre partes vinculadas cuando exista algún control, con independencia de que se hayan producido o no transacciones entre las partes vinculadas.
- 15 El requisito de revelar las relaciones de parte vinculada entre la dominante y sus dependientes es adicional a los requisitos de información contenidos en la NIC 27 y la NIIF 12 *Revelación de participaciones en otras entidades*.
- 16 El párrafo 13 se refiere a la dominante intermedia más próxima. Esta será la primera dominante en el grupo por encima de la dominante inmediata que elabore estados financieros consolidados disponibles para uso público.
- 17 **La entidad revelará las remuneraciones del personal clave de la dirección en total y respecto de cada una de las siguientes categorías:**
- (a) **retribuciones a los empleados a corto plazo;**
 - (b) **retribuciones posempleo;**
 - (c) **otras retribuciones a largo plazo;**

- (d) indemnizaciones por cese, y
 - (e) pagos basados en acciones.
- 17A Si la entidad obtiene servicios de personal clave de la dirección prestados por otra entidad (la «entidad directiva»), no estará obligada a aplicar los requisitos del párrafo 17 a las remuneraciones pagadas o a pagar por la entidad directiva a los empleados o directivos de esta última.
- 18 Si la entidad ha realizado transacciones con partes vinculadas durante los ejercicios cubiertos por los estados financieros, revelará la naturaleza de la relación con cada parte vinculada, así como la información sobre las transacciones y los saldos pendientes, incluidos los compromisos, que sea necesaria para la comprensión, por parte de los usuarios, de los efectos potenciales de la relación en los estados financieros. Estos requisitos de información son adicionales a los contenidos en el párrafo 17. Como mínimo, tal información deberá incluir:
- (a) el importe de las transacciones;
 - (b) el importe de los saldos pendientes, incluidos los compromisos, y:
 - (i) sus condiciones, indicando si están o no garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para la liquidación, y
 - (ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;
 - (c) las provisiones por deudas de dudoso cobro en relación con el importe de los saldos pendientes, y
 - (d) el gasto reconocido durante el ejercicio en relación con las deudas incobrables o de dudoso cobro procedentes de partes vinculadas.
- 18A Los importes asumidos por la entidad por la prestación de servicios de personal clave de la dirección por parte de una entidad directiva separada serán objeto de revelación.
- 19 La información exigida por el párrafo 18 se suministrará por separado para cada una de las categorías siguientes:
- (a) la dominante;
 - (b) las entidades que ejerzan el control conjunto de, o una influencia significativa sobre, la entidad;
 - (c) las dependientes;
 - (d) las asociadas;
 - (e) los negocios conjuntos en los que la entidad sea uno de los partícipes;
 - (f) el personal clave de la dirección de la entidad o de su dominante, y
 - (g) otras partes vinculadas.
- 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 información de la NIC 1 *Presentación de estados financieros* respecto de la información que debe presentarse en el estado de situación financiera o 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.
- 21 Los siguientes son ejemplos de transacciones sobre las que se ha de informar si tienen lugar con una parte vinculada:
- (a) compras o ventas de bienes (terminados o no);
 - (b) compras o ventas de inmuebles y otros activos;

- (c) prestación o recepción de servicios;
 - (d) arrendamientos;
 - (e) transferencias de investigación y desarrollo;
 - (f) transferencias en virtud de acuerdos de licencias;
 - (g) transferencias en virtud de acuerdos de financiación (incluidos préstamos y aportaciones de patrimonio neto, ya sean en efectivo o en especie);
 - (h) concesión de garantías o garantías reales;
 - (i) compromisos de actuación en caso de que se produzca o no un hecho determinado en el futuro, incluidos los contratos pendientes de ejecución¹ (reconocidos y no reconocidos), y
 - (j) liquidación de pasivos por cuenta de la entidad o por la entidad por cuenta de la parte vinculada.
- 22 La participación de una dominante o de una dependiente en un plan de prestaciones definidas en el que se compartan los riesgos entre las entidades del grupo es una transacción entre partes vinculadas [véase el párrafo 42 de la NIC 19 (modificada en 2011)].
- 23 Únicamente se revelará que las transacciones entre partes vinculadas se han llevado a cabo según unas condiciones equivalentes a las que prevalecen en las transacciones en condiciones de plena competencia entre las partes cuando pueda demostrarse ese extremo.
- 24 Las partidas de naturaleza similar podrán presentarse agregadas, a menos que sea necesario desagregarlas para comprender los efectos de las transacciones entre partes vinculadas en los estados financieros de la entidad.**

Entidades relacionadas con una administración pública

- 25 **La entidad que informa estará exenta de los requisitos de información previstos en el párrafo 18 en relación con las transacciones y los saldos pendientes, incluidos los compromisos, con las siguientes partes vinculadas:**
- (a) una administración pública que ejerza el control o el control conjunto de la entidad que informa, o una influencia significativa sobre esta, y
 - (b) otra entidad que sea una parte vinculada porque la misma administración pública ejerza el control o el control conjunto tanto de la entidad que informa como de esa otra entidad, o una influencia significativa sobre ambas.
- 26 **Si la entidad que informa aplica la exención prevista en el párrafo 25, revelará la información que se indica a continuación sobre las transacciones y los saldos pendientes asociados a que se refiere el párrafo 25:**
- (a) el nombre de la administración pública y la naturaleza de su relación con la entidad que informa (es decir, control, control conjunto o influencia significativa);
 - (b) la información que se indica a continuación con suficiente detalle para que los usuarios de los estados financieros de la entidad comprendan el efecto de las transacciones entre partes vinculadas en los estados financieros:
 - (i) la naturaleza y el importe de cada transacción que individualmente sea significativa, y

¹ La NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* define los contratos pendientes de ejecución como aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron o en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos.

- (ii) **respecto de otras transacciones que sean significativas a nivel colectivo, pero no individual, una indicación cualitativa o cuantitativa de su alcance; los tipos de transacciones comprenderán, entre otros, los enumerados en el párrafo 21.**

- 27 Al realizar un juicio profesional para determinar el nivel de detalle de la información que debe revelarse de conformidad con los requisitos del párrafo 26, letra (b), la entidad que informa considerará el grado de proximidad de la relación entre partes vinculadas y otros factores pertinentes para establecer la significatividad de la transacción, como, por ejemplo, si la transacción:
- (a) es significativa por su volumen;
 - (b) se lleva a cabo en condiciones no de mercado;
 - (c) está fuera de las actividades empresariales cotidianas normales, como la compra y venta de negocios;
 - (d) se revela a las autoridades reguladoras o de supervisión;
 - (e) se notifica a la alta dirección;
 - (f) está sujeta a la aprobación de los accionistas.

Entrada en vigor y transición

- 28 Las entidades aplicarán esta Norma con carácter retroactivo a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite la aplicación anticipada, bien de la Norma en su integridad, bien de la exención parcial prevista en los párrafos 25 a 27 en lo tocante a las entidades relacionadas con una administración pública. Si una entidad aplica la Norma en su integridad o la exención parcial mencionada a un ejercicio que comience antes del 1 de enero de 2011, revelará este hecho.
- 28A La NIIF 10, la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos* y la NIIF 12, publicadas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 3 y 9, el párrafo 11, letra (b), el párrafo 15, el párrafo 19, letras (b) y (e), y el párrafo 25. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 10, la NIIF 11 y la NIIF 12.
- 28B El documento *Entidades de inversión* (Modificaciones de la NIIF 10, la NIIF 12 y la NIC 27), publicado en octubre de 2012, modificó los párrafos 4 y 9. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de inversión*. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de inversión* al mismo tiempo.
- 28C El documento *Mejoras anuales de las NIIF, Ciclo 2010–2012*, publicado en diciembre de 2013, modificó el párrafo 9 y añadió los párrafos 17A y 18A. Las entidades aplicarán la modificación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación a un ejercicio anterior, revelará este hecho.

Derogación de la NIC 24 (2003)

- 29 Esta Norma reemplaza a la NIC 24 *Información a revelar sobre partes vinculadas* (revisada en 2003).