

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):
- (a) comprenderán los importes reconocidos y valorados de acuerdo con las normas NIIF de contabilidad;
 - (b) serán compatibles con la estructura del estado que se deriva de los requisitos enumerados en el párrafo 22;
 - (c) serán congruentes de un ejercicio a otro, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 30, y
 - (d) 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:
- (a) 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;
 - (b) si los estados financieros corresponden a una entidad individual o a un grupo de entidades;
 - (c) la fecha de cierre del ejercicio o el período cubierto por los estados financieros;
 - (d) 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
 - (e) 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:
- (a) la razón para utilizar un período inferior o superior, y
 - (b) 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:
- (a) 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

- (b) 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):
- (a) la naturaleza de la reclasificación;
 - (b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se haya reclasificado, y
 - (c) el motivo de la reclasificación.
- 34 Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, la entidad revelará:
- (a) el motivo para no reclasificar los importes, y
 - (b) 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:
- (a) 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 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):
- (a) categoría de explotación (véase el párrafo 52);
 - (b) categoría de inversión (véanse los párrafos 53 a 58);
 - (c) categoría de financiación (véanse los párrafos 59 a 66);
 - (d) categoría de impuestos sobre las ganancias (véase el párrafo 67), y
 - (e) 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):
- (a) la inversión en determinados tipos de activos, denominada en lo sucesivo «inversión en activos» (véase el párrafo 53), o
 - (b) 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:
- (a) invierte en activos como actividad empresarial principal, revelará ese hecho;
 - (b) 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:
- (a) 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
 - (b) 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:
- (a) 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):
 - (i) si los pasivos están relacionados con la concesión de financiación a clientes, en la categoría de explotación;
 - (ii) 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);
 - (b) 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):
 - (i) si los ingresos y gastos están especificados en el párrafo 61, en la categoría de financiación, o
 - (ii) 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:
- (a) el **resultado de explotación** (véase el párrafo 70);
 - (b) el **resultado antes de financiación e impuestos sobre las ganancias** (véase el párrafo 71), a reserva de lo dispuesto en el párrafo 73, y
 - (c) 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:
- (a) el resultado de explotación, y
 - (b) 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):
- (a) los importes exigidos por esta Norma, a saber:
 - (i) los ingresos ordinarios, presentando por separado los epígrafes descritos en la letra (b), inciso (i), y en la letra (c), inciso (i);
 - (ii) los gastos de explotación, presentando por separado los epígrafes según lo exigido por el párrafo 78 y por el párrafo 82, letra (a);
 - (iii) la participación en el resultado de las entidades asociadas y los negocios conjuntos cuya contabilización se haga según el método de la participación;
 - (iv) los gastos o ingresos por el impuesto sobre las ganancias, y

- (v) un único importe para el total de las actividades interrumpidas (véase la NIIF 5);
 - (b) los importes exigidos por la NIIF 9, a saber:
 - (i) los ingresos ordinarios por intereses calculados según el método del tipo de interés efectivo;
 - (ii) 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;
 - (iii) las pérdidas y ganancias derivadas de la baja en cuentas de activos financieros valorados al coste amortizado;
 - (iv) 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
 - (v) 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
 - (c) los importes exigidos por la NIIF 17, a saber:
 - (i) los ingresos ordinarios de seguros;
 - (ii) los gastos de los servicios de seguro por los contratos emitidos que entren dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 17;
 - (iii) 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:
- (a) la participación en otro resultado global de las entidades asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación, y
 - (b) 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:
- (a) previa deducción de los efectos fiscales relacionados, o
 - (b) 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 y 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:
- (a) dentro de los doce meses posteriores al ejercicio, y
 - (b) 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), (j) 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:
- (a) 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);
 - (b) la información exigida por las normas NIIF de contabilidad que no se haya presentado en los estados financieros principales, y
 - (c) 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:
- (a) 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);
 - (b) la descripción de la naturaleza de sus operaciones y sus principales actividades;
 - (c) el nombre de la dominante directa y de la dominante última del grupo, y
 - (d) 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 cumplan 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 compartan 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:
- (a) 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;

- (b) el método de cálculo de la valoración del rendimiento definida por la dirección;
- (c) 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);
- (d) 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);
- (e) 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:

- (a) 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;
- (b) los motivos del cambio, la adición o el cese en la utilización;
- (c) 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:

- (a) información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión del capital, incluyendo:
 - (i) la descripción de lo que gestiona como capital;
 - (ii) 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
 - (iii) el modo en que cumple sus objetivos de gestión de capital;
- (b) 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);
- (c) 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 <i>los informes financieros con propósito general</i> 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	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: (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:
- (a) 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;
 - (b) 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
 - (c) desagregará las partidas atendiendo a la existencia de características desemejantes:
 - (i) en los estados financieros principales, según sea necesario para proporcionar resúmenes estructurados útiles (como se describe en el párrafo 16), y

- (ii) en las notas, según sea necesario para proporcionar información 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:

- (a) 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);
 - (b) 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
 - (c) 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:
- (a) 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
 - (b) si se agregan partidas respecto de las cuales la información no es de importancia relativa significativa, la entidad podría:
 - (i) agregar partidas que compartan características semejantes y describirlas de tal manera que se representen fielmente esas características semejantes, o
 - (ii) agregar unas partidas con otras que no compartan 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»:
- (a) 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:
 - (i) explicará que no se incluye ninguna partida respecto de la cual la información sea de importancia relativa significativa, o
 - (ii) 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:

- (a) 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
- (b) 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:

- (a) entidades de inversión, según se definen en la NIIF 10 *Estados financieros consolidados*;
- (b) sociedades de inversiones inmobiliarias, y
- (c) aseguradoras.

B32 Los siguientes son ejemplos de entidades que podrían conceder financiación a clientes como actividad empresarial principal:

- (a) bancos y otras entidades de crédito;
- (b) entidades que conceden financiación a clientes para que estos puedan adquirir sus productos, y
- (c) 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 clasificarían 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:
- (a) explicar el rendimiento de la explotación externamente, o
 - (b) 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:
- (a) 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
 - (b) 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:
- (a) 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;
 - (b) 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
 - (c) 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:
- (a) 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;
 - (b) 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
 - (c) 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:
- (a) inversiones en deuda o en instrumentos de patrimonio, e
 - (b) 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:

- (a) los intereses;
- (b) los dividendos;
- (c) los ingresos por alquileres;
- (d) las amortizaciones ligadas a activos tangibles;
- (e) las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de pérdidas por deterioro del valor;
- (f) las pérdidas y ganancias al valor razonable, y
- (g) 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:
- (a) el inmovilizado material;
 - (b) 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
 - (c) 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:
- (a) los ingresos ordinarios por bienes o servicios producidos o suministrados por la entidad mediante una combinación de activos;
 - (b) los ingresos por intereses;
 - (c) las amortizaciones;
 - (d) las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de pérdidas por deterioro del valor;
 - (e) 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
 - (f) 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:
- (a) obtiene financiación en forma de efectivo, cancelación de un pasivo financiero o recepción de sus instrumentos de patrimonio propios, y
 - (b) 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:
- (a) 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);
 - (b) 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);

- (c) 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
 - (d) 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:
- (a) los gastos por intereses (por ejemplo, por los instrumentos de deuda emitidos);
 - (b) las pérdidas y ganancias al valor razonable (por ejemplo, por un pasivo designado al valor razonable con cambios en el resultado);
 - (c) los dividendos por acciones emitidas que se hayan clasificado como pasivos, y
 - (d) 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:
- (a) 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)];
 - (b) 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)];
 - (c) 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)];
 - (d) 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)];
 - (e) 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
 - (f) 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:
- (a) los gastos por intereses de cuentas a pagar que se derivan de la compra de bienes o servicios, en aplicación de la NIIF 9;
 - (b) 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:
- (a) 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
 - (b) en la categoría de explotación en el resto de los casos.
- B64 Por ejemplo, la entidad clasificará:
- (a) 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;

- (b) 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;
- (c) 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:
- (a) 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
 - (b) 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 implicase 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:
- (a) 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
 - (b) 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:
- (a) 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
 - (b) 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 atañe 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 atañe 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 entren 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 atienen 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 atienen 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:
- (a) el plazo original fuera por un período superior a doce meses, y

- (b) 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:
- (a) 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);
 - (b) 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 ejercite 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*:
- (a) refinanciación a largo plazo de un pasivo clasificado como corriente (véase el párrafo B98);
 - (b) rectificación del incumplimiento de un contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo B102);
 - (c) 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
 - (d) 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.
- 110 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, sí 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.