

Publicado en el número de febrero de 2011 de la revista Enfoques (Editorial La Ley).

NIIF: LOS CAMBIOS DE 2010

Enrique Fowler Newton

| | |
|--|----|
| 1. Introducción..... | 2 |
| 2. Pronunciamientos técnicos emitidos por el IASB en 2010 | 3 |
| 3. Cambios a la NIIF 1 (adopción inicial de las NIIF) | 5 |
| 3.1. Posibilidad de omitir cierta información complementaria..... | 6 |
| 3.2. Cambio de políticas contables en el ejercicio de adopción de las NIIF | 7 |
| 3.3. Uso de valores razonables como costos atribuidos..... | 7 |
| 3.4. Uso de importes contables anteriores como costos atribuidos | 8 |
| 3.5. Remoción de ciertas fechas fijas..... | 9 |
| 3.6. Empleo de valores razonables como costos atribuidos debido a la imposibilidad de practicar ajustes por inflación..... | 9 |
| 4. Cambios a la NIIF 3 (combinaciones de negocios)..... | 10 |
| 4.1. Ajustes contingentes de precios de adquisición..... | 11 |
| 4.2. Medición de los activos y pasivos identificables..... | 11 |
| 4.3. Medición de una participación no controladora a la fecha de una adquisición | 11 |
| 5. Cambios a la NIIF 7 (información a revelar sobre instrumentos financieros) | 12 |
| 5.1. Información sobre el riesgo de crédito | 12 |
| 5.2. Información sobre transferencias de activos financieros | 14 |
| 6. Cambios a la NIIF 9 (reconocimiento y medición de instrumentos financieros)..... | 16 |
| 7. Cambios a la NIC 1 (estados financieros) | 20 |
| 8. Cambios a la NIC 12 (impuestos sobre las ganancias)..... | 20 |
| 9. Cambios a las NIC 21 (conversión de estados financieros), 28 (participaciones en asociadas) y 31 (negocios conjuntos)..... | 22 |
| 10. Cambios a la NIC 34 (estados financieros de períodos intermedios)..... | 23 |
| 11. Cambios a la interpretación 13 del IFRIC (programas de fidelización de clientes)..... | 24 |

1. Introducción

Este artículo está dedicado al estudio de los cambios que el International Accounting Standards Board (IASB, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad¹) introdujo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a lo largo del año que acaba de terminar.

Recordemos que el conjunto denominado *Normas Internacionales de Información Financiera* (en plural) comprende estos tipos de *pronunciamientos técnicos* del IASB, que tienen el mismo nivel normativo²:

- a) cada uno de los identificados con la frase *Norma Internacional de Información Financiera* (en singular), como la *NIIF 1* o la *NIIF 9*;
- b) las interpretaciones del IFRS Interpretations Committee (*Comité de Interpretaciones de las NIIF*), anteriormente denominado International Financial Reporting Interpretations Committee (*IFRIC*, traducido oficialmente como *Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, CINIF*³), que contienen guías que se emiten para evitar que determinadas cuestiones puedan recibir tratamientos divergentes o inaceptables;
- c) las Normas Internacionales de Contabilidad (*NIC*) y las interpretaciones que el IASB heredó del International Accounting Standards Committee (*IASC*, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), mientras no sean abrogadas por el IASB y con las modificaciones que éste les introduzca.

Cuando consideremos cada cambio en particular expondremos:

- a) los antecedentes mínimos que nos parecieren necesarios para su comprensión;
- b) en qué consistió el cambio;
- c) cuál es la vigencia de la nueva norma, que en las NIIF suele definirse por referencia a los ejercicios completos (y períodos intermedios contenidos en ellos) en los que será obligatoria su aplicación;
- d) si está permitida su aplicación anticipada;
- e) los comentarios que nos parecieren relevantes.

No nos referiremos:

¹ Esta es la denominación usada por la IFRS Foundation (Fundación NIIF) en sus publicaciones en español.

² NIC 1, párrafo 7.

³ La traducción correcta sería *Comité de Interpretaciones Internacionales de Información Financiera*.

- a) a los procedimientos seguidos por el IASB para la emisión de sus pronunciamientos técnicos, que es una cuestión que tratamos en una obra recientemente actualizada⁴;
- b) a los cambios que la IASB introdujo a su *marco conceptual* en septiembre de 2010⁵, pues éste no tiene carácter normativo;
- c) a las *correcciones editoriales* de los pronunciamientos técnicos de la IASB, porque se limitan a corregir errores de redacción⁶.

Salvo indicación en contrario, los párrafos de componentes de las NIIF que citamos en las notas al pie son los que ya recogen las modificaciones de 2010.

2. Pronunciamientos técnicos emitidos por el IASB en 2010

Aunque pudiere parecer raro, la tarea de “inventariar” los pronunciamientos técnicos emitidos por la IASB a lo largo del tiempo es más complicada de lo que debería ser. Ocurre porque la IASB:

- a) no numera las modificaciones a sus pronunciamientos técnicos preexistentes⁷;
- b) a veces emite una versión revisada de un pronunciamiento anterior⁸;
- c) en cuanto sabemos, no publica listas de sus pronunciamientos que estén ordenados cronológicamente.

Para tener la seguridad de haber dado consideración a todos los pronunciamientos emitidos por el IASB a lo largo de un año determinado, es preciso esperar la publicación del *libro rojo* correspondiente al año siguiente, que en la generalidad de los casos:

- a) se publica en enero o febrero;
- b) contiene el texto ordenado de las NIIF, con los cambios aprobados por el IASB hasta el 31 de diciembre del año anterior⁹.

⁴ La estudiamos en el capítulo 12 de *Cuestiones Contables Fundamentales* (quinta edición, La Ley, 2011).

⁵ Considerados en la obra referida en la nota precedente.

⁶ Los formatos de las correcciones editoriales son parecidos a los las fes de erratas.

⁷ El 29 de diciembre de 2010 enviamos un mail a la Fundación IFRS sugiriendo que toda actualización a las NIIF sea numerada correlativamente.

⁸ Así, hay una NIIF 3 de 2004 y otra de 2008.

⁹ Por ejemplo, el libro *NIIF 2011* de tapa roja incluirá el texto ordenado de las NIIF con los cambios introducidos a ellas hasta el 31 de diciembre de 2010. El libro azul de las *NIIF 2011* (que ya fue publicado) excluye los cambios que no tienen vigencia inmediata (por ejemplo, no contiene a la NIIF 9, que entrará en vigencia en 2013).

Al momento de terminar este artículo¹⁰, el libro rojo *NIIF 2011* no había sido publicado, de modo que para identificar los cambios a las NIIF dispuestos en 2010 revisamos las hojas del sitio de la IASB y de la Fundación IFRS¹¹ que contienen noticias o en los que se ponen a disposición pronunciamientos técnicos que los suscriptores pueden consultar o bajar. Presumimos que es despreciable la probabilidad de que el IASB haya dejado de informar sobre la emisión de alguno de sus pronunciamientos técnicos.

Como resultado de esta tarea, concluimos que los cambios a las NIIF dispuestos en 2010 son los indicados en la siguiente lista de pronunciamientos técnicos:

| <i>Mes</i> | <i>Pronunciamiento</i> |
|------------|---|
| 1 | <i>Limited Exemption from Comparative IFRS 7 Disclosures for First-time Adopters (Amendment to IFRS 1)</i> Exención Limitada de la Información a Revelar Comparativa de la NIIF 7 para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF (Modificación a la NIIF 1) |
| 5 | <i>Improvements to IFRSs</i> Mejoras a las NIIF |
| 10 | <i>Disclosures—Transfers of Financial Assets (Amendments to IFRS 7)</i> Revelaciones – Transferencias de Activos Financieros (Modificaciones a la NIIF 7) |
| 10 | <i>IFRS 9 Financial Instruments</i> NIIF 9 Instrumentos Financieros |
| 12 | <i>Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Dates for First-time Adopters (Amendments to IFRS 1)</i> Hiperinflación Severa y Remoción de Fechas Fijas para Adoptantes por Primera Vez (Modificaciones a la NIIF 1) |
| 12 | <i>Deferred Tax: Recovery of Underlying Assets (Amendments to IAS 12)</i> Impuesto Diferido: Recupero de Activos Subyacentes (Modificaciones a la NIC 12) |

De los tres primeros pronunciamientos existen traducciones oficiales al español.

El pronunciamiento sobre mejoras 2010 introdujo modificaciones a las NIIF 1, 3 y 7, las NIC 1, 21, 28, 31 y 34 y la interpretación IFRIC 13.

¹⁰ 17 de enero de 2011.

¹¹ <http://www.ifrs.org>.

El texto de la NIIF 9 aprobado en octubre sustituyó al emitido en 2009.

A partir del capítulo siguiente, estudiaremos los cambios técnicos a las NIIF. No mencionaremos las correcciones consecuentes que el IASB efectúa a algunos componentes de las NIIF cuando modifica otros (por ejemplo, para corregir referencias cruzadas o para armonizar la terminología utilizada).

Para facilitar las tareas de búsqueda, nos referiremos sucesivamente a los cambios efectuados a las NIIF (1, 3, 7 y 9), las NIC (1, 12, 21, 28, 31 y 34) y la interpretación 13 del IFRIC.

3. Cambios a la NIIF 1 (adopción inicial de las NIIF)

La NIIF 1 prevé los procedimientos que un emisor de estados financieros debe aplicar cuando:

- a) aplica por primera vez las NIIF, tomadas en su conjunto;
- b) así lo expresa en sus estados financieros, mediante una declaración explícita y sin reservas¹².

La NIIF 1 permite que, en tales circunstancias, que esos emisores se aparten de algunas reglas contenidas en otros componentes de las NIIF¹³. En su mayoría (o quizás en su totalidad) estas *exenciones* fueron establecidas para que los nuevos aplicadores de las NIIF puedan transitar hacia éstas sin erogar todos los costos administrativos que requeriría su aplicación estricta. Dado este objetivo, en este capítulo no nos referiremos a la calidad de la información financiera que resulta de aprovechar esas exenciones.

La NIIF 1 es un pronunciamiento que sufre cambios frecuentes. En 2010, la IASB la modificó en tres ocasiones.

| <i>Mes</i> | <i>Cuestiones tratadas</i> | <i>Vigencia de los cambios</i> |
|------------|--|--|
| Enero | <ul style="list-style-type: none"> • Presentación de cierta información complementaria ya prevista en la NIIF 7 para quienes venían aplicando las NIIF. | Surge de las normas de la NIIF 7 a las que se hace referencia. |

¹² NIIF 1, párrafos 2-3.

¹³ NIIF 1, párrafo 18 y apéndices C-E.

| <i>Mes</i> | <i>Cuestiones tratadas</i> | <i>Vigencia de los cambios</i> |
|------------|---|--|
| Mayo | <ul style="list-style-type: none"> • Cambios de políticas contables dentro del ejercicio de adopción de las NIIF. • Uso de valores razonables como “costos atribuidos”. • Empleo de importes contables anteriores como “costos atribuidos” de los activos afectados a actividades remuneradas con tarifas reguladas cuando se cumplen ciertas condiciones. | <p>Para la preparación de estados financieros correspondientes ejercicios o períodos intermedios iniciados desde el 1º de enero de 2011).</p> <p>Los cambios pueden aplicarse anticipadamente, en cuyo caso este hecho debe ser informado en nota a los estados financieros.</p> |
| Diciembre | <ul style="list-style-type: none"> • Remoción de ciertas referencias a fechas fijas. • Empleo de valores razonables como costos atribuidos por parte de los primeros aplicadores de las NIIF que no puedan aplicar las reglas de la NIC 29 (ajustes por inflación). | <p>Para la preparación de estados financieros correspondientes ejercicios o períodos intermedios iniciados desde el 1º de julio de 2011).</p> <p>Los cambios pueden aplicarse anticipadamente, en cuyo caso este hecho debe ser informado en nota a los estados financieros.</p> |

Veamos por separado las seis cuestiones tratadas.

3.1. Posibilidad de omitir cierta información complementaria

En 2009, la IASB comenzó a requerir que los estados financieros contengan nuevas informaciones complementarias sobre los instrumentos financieros de sus emisores, para lo cual modificó ciertos párrafos de la NIIF 7 y les agregó otros¹⁴.

Los cambios a la NIIF 7 entraron en vigencia para los ejercicios iniciados desde el 1º de enero de 2009, permitiéndose que en el primer ejercicio de aplicación de las nuevas normas se omitiese la correspondiente información comparativa¹⁵.

En sintonía con esta decisión, en enero de 2010 la IASB modificó la NIIF 1 de modo que esa información tampoco sea obligatoria para quienes aplican por primera vez las NIIF en la información comparativa que corresponda a períodos cerrados antes del 31/12/09. Simultá-

¹⁴ *Improving Disclosures about Financial Instruments, Amendments to IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures*, IASB, marzo de 2009.

¹⁵ NIIF 7, párrafo 44G anterior a los cambios de 2010.

neamente, corrigió la redacción de la NIIF 7 para que la exención sea la misma para los primeros aplicadores de las NIIF y para quienes ya las venían empleando¹⁶.

3.2. Cambio de políticas contables en el ejercicio de adopción de las NIIF

Es posible que una entidad cambie sus políticas contables en el ejercicio de adopción de las NIIF después de haber emitido un juego de estados intermedios. En tal caso, debe:

- a) brindar información sobre los cambios habidos entre:
 - 1) sus primeros estados financieros intermedios *conforme a NIIF*; y
 - 2) sus primeros estados financieros de ejercicio completo preparados de acuerdo con esas normas¹⁷;
- b) adecuar ciertas conciliaciones que requiere la NIIF 1¹⁸;
- c) informar los efectos del cambio sobre cada uno de los trimestres informados¹⁹.

3.3. Uso de valores razonables como costos atribuidos

En el texto aprobado a comienzos de 2010, la NIIF 1 establecía que un aplicador por primera vez de las NIIF podría:

- a) haber establecido, antes de la *fecha de transición a las NIIF*²⁰ un *costo atribuido*²¹, dado por un valor razonable a una fecha particular (como la de una privatización o una oferta pública de compra);
- b) utilizar ese costo atribuido al preparar el estado de situación a dicha fecha²².

Al elaborarse las mejoras de 2010 se consideró que un evento similar podría ocurrir entre las fechas de transición a las NIIF y de los primeros estados financieros según NIIF. Dados tales supuestos, ahora:

- a) se permite que en estos estados financieros puede usarse el costo atribuido resultante de tal evento;

¹⁶ NIIF 1, párrafo E3 y NIIF 7, párrafo 44G.

¹⁷ NIIF 1, párrafo 27A.

¹⁸ Ídem.

¹⁹ NIIF 1, párrafo 32(c).

²⁰ La fecha de comienzo del período más antiguo por el que se presenta información comparativa en los primeros estados financieros según NIIF. Por ejemplo, si se tratase de estados financieros al 31/12/12 con información comparativa al 31/12/11 y por el ejercicio terminado en esa fecha, la *fecha de transición a las NIIF* sería el 31/12/10.

²¹ Algo que no es un costo pero que a los fines contables se utiliza como si lo fuera.

²² NIIF 1, párrafo D8 anterior a los cambios de 2010.

b) se requiere que, en tal caso, se efectúen los correspondientes ajustes a la medida contable del patrimonio, directamente en resultados acumulados²³.

Esta posibilidad puede ser aplicada retroactivamente por una entidad que ya viniera aplicando las NIIF, en cuyo caso el hecho debería ser informado en los estados financieros²⁴.

3.4. Uso de importes contables anteriores como costos atribuidos

El pronunciamiento sobre mejoras agregó normas que permiten el empleo de costos atribuidos cuando:

- a) es necesaria la medición de activos afectados a operaciones que proporcionan bienes o servicios a clientes recibiendo en contraprestación tarifas establecidas por un organismo facultado a fijarlas;
- b) tales tarifas están diseñadas para permitir que la entidad prestadora recupere sus costos y obtenga un rendimiento especificado, no siendo necesario que éste sea fijo o que esté garantizado.

En estos casos, las medidas contables asignadas a los costos de dichos bienes empleando las NC anteriores podrían incluir importes cuya activación no esté admitida por las NIIF, tales como:

- a) intereses sobre el capital propio;
- b) costos financieros que no podrían ser activados por no presentarse los requisitos establecidos para ello en la NIC 23.

Para estos casos, y por razones de costo beneficio²⁵, la NIIF 1 establece ahora:

- a) que los importes contables determinados con las NC anteriores pueden utilizarse como costos atribuidos a la fecha de transición a las NIIF, siendo posible hacerlo bien por bien²⁶;
- b) que, en tal caso:
 - 1) a la fecha de transición a las NIIF debe compararse su medida contable con su importe recuperable, de acuerdo con la NIC 36²⁷;
 - 2) en los estados financieros deben informarse el empleo de la exención y la base sobre la cual se determinaron los importes contables anteriores²⁸.

²³ NIIF 1, párrafo D8(b).

²⁴ NIIF 1, párrafo 39E.

²⁵ NIIF 1, párrafo BC47J.

²⁶ NIIF 1, párrafo D8B.

²⁷ Ídem.

²⁸ NIIF 1, párrafos 31B.

Aunque la NIIF 1 parece no mencionarlo, parece obvio que el importe recuperable a la fecha de transición a las NIIF debe marcar el límite superior de la medida monetaria que puede tomarse como costo atribuido del bien o grupo de bienes.

3.5. Remoción de ciertas fechas fijas

Algunas reglas de la NIC 39 sobre baja contable de activos y pasivos financieros debían ser aplicadas prospectivamente a partir del 1º de enero de 2004.

En diciembre de 2010, el IASB concluyó que en una primera aplicación de las NIIF podía ser muy trabajoso estudiar lo ocurrido desde esa fecha para determinar si un ítem era o no era un activo o un pasivo a la fecha de transición a las NIIF. Por ello reemplazó, en la norma del caso, la fecha 1º de enero de 2004 por la fecha de transición a las NIIF²⁹.

3.6. Empleo de valores razonables como costos atribuidos debido a la imposibilidad de practicar ajustes por inflación

La NIC 29 sólo requiere ajustes por inflación cuando la moneda funcional de una entidad (que debe ser su *moneda de medición*) está afectada por lo que el IASB denomina arbitrariamente *hiperinflación*³⁰. Esta disposición (una de las peores de las NIIF) ya ha motivado nuestras críticas³¹.

La modificación a la NIIF 1 de diciembre de 2010 se refiere al caso en que durante el período de *hiperinflación*:

- a) no se dispone de un índice general de precios aplicable a todas las entidades que emiten estados financieros en la moneda del caso; y
- b) no es posible canjear dicha moneda por otra que sea más estable.

En el pronunciamiento técnico indicado, el IASB denomina:

- a) de *hiperinflación severa* a la situación en que se presentan las dos condiciones indicadas;
- b) *fecha de normalización* a aquella en que:
 - 1) la *hiperinflación severa* cesa (deja de cumplirse al menos una de esas condiciones); o
 - 2) el emisor de los estados financieros pasa a tener otra moneda funcional (y, por lo tanto, otra moneda de medición).

²⁹ NIIF 1, párrafos B2-B3.

³⁰ NIC 29, párrafo 1. Esto no significa que la NIC prohíba los ajustes por inflación cuando el contexto no es de *hiperinflación*.

³¹ Las presentamos, por ejemplo, en las páginas 134-137 de *Contabilidad Superior*, sexta edición, La Ley, 2010, donde también nos referimos a la caracterización de *hiperinflación* que se efectúa en la NIC 29. Nuestro análisis sistemático de la NIC 29 se presenta en las páginas 117-131 de *Normas Internacionales de Información Financiera*, La Ley, 2006.

El significado atribuido por el IASB a la expresión *hiperinflación severa* es arbitrario, pues una *hiperinflación* (en el sentido dado a este término por la NIC 29) podría ser *severa* (esto es, de alto grado) aunque fuera posible medirla adecuadamente.

En su texto modificado en diciembre, la NIIF 1 permite que:

- a) cuando ha existido *hiperinflación severa*, los activos y pasivos tenidos antes de la *fecha de normalización* sean medidos, a la fecha de transición a las NIIF, por sus valores razonables a ese momento;
- b) a los efectos posteriores, esos valores razonables se consideren costos atribuidos³².

De aplicarse esta *exención*, en nota a los estados financieros debe explicarse cómo y por qué el emisor de los estados financieros tuvo (y luego dejó de tener) una moneda funcional sujeta a lo que el IASB denomina *hiperinflación severa*³³.

También se establece que si la fecha de normalización cae dentro de un período de doce meses por el que se presenta información comparativa, se emplee un período comparativo más breve, para el cual debe presentarse un juego completo de estados financieros³⁴.

4. Cambios a la NIIF 3 (combinaciones de negocios)

La versión vigente de la NIIF 3 es la aprobada en enero de 2008³⁵, vigente para las combinaciones de negocios efectuadas desde julio de 2009. Pudo aplicársela anticipadamente para las combinaciones ocurridas desde el 30 de junio de 2007³⁶.

Dentro de la NIIF se describe el *método de adquisición*³⁷, que debe aplicarse con motivo de cualquier combinación de negocios³⁸.

Los cambios a la NIIF 3 habidos en 2010:

- a) provienen del pronunciamiento de mejoras;
- b) entraron en vigencia para los ejercicios iniciados desde julio de 2010, pero pudieron ser aplicados anticipadamente, en cuyo caso el hecho debió ser informado en los estados financieros³⁹.

³² NIIF 1, párrafos D26-D29.

³³ NIIF 1, párrafo 31C.

³⁴ NIIF 1, párrafo D30.

³⁵ Estudiamos su versión inicial en *La nueva NIIF 3, sobre combinaciones de negocios*, Enfoques, agosto de 2008.

³⁶ NIIF 3, párrafo 64.

³⁷ NIIF 3, párrafos 4-53.

³⁸ NIIF 3, párrafo 4.

4.1. Ajustes contingentes de precios de adquisición

El pronunciamiento sobre mejoras agregó a la NIIF 3 unas normas de transición que indican cómo tratar los saldos por ajustes contingentes de precios de adquisición originados en combinaciones anteriores a la fecha de la primera aplicación de la NIIF 3 (tal como fue emitida en 2008)⁴⁰. Dado que la cuestión es de interés limitado, no nos referiremos a ella en detalle.

Se aclara que los ajustes de precios correspondientes a combinaciones efectuadas a partir de la fecha de la primera aplicación de la NIIF 3 de 2008, deben ser tratados con las normas de ésta⁴¹.

4.2. Medición de los activos y pasivos identificables

La NIIF 3 contiene:

- a) un principio general por el que los activos y pasivos identificables incorporados en una adquisición deben medirse por sus *valores razonables* a la fecha de la adquisición⁴²;
- b) varias excepciones a ese principio general, entre las que se incluye la que sigue.

Es posible que, a causa de una combinación de negocios, un plan de pagos basado en acciones de la adquirida sea reemplazado por otro basado en acciones de la adquirente. En este caso, los instrumentos financieros relacionados con esos planes deben medirse, a la fecha de la adquisición, empleando cierto método descrito en la NIIF 2⁴³.

El pronunciamiento sobre mejoras extendió la obligación de aplicar ese método a la medición de los instrumentos financieros de la adquirida que se relacionan con transacciones cuyo pago está basado en acciones y que no son reemplazados con motivo de la combinación⁴⁴. De este modo, se evita que a instrumentos similares se les apliquen criterios de medición distintos.

4.3. Medición de una participación no controladora a la fecha de una adquisición

La NIIF 3 permitía que, a la fecha de una adquisición, la participación no controladora en el patrimonio de un negocio adquirido se midiese, indistintamente:

- a) por su valor razonable; o

³⁹ NIIF 3, párrafos 64B-64C.

⁴⁰ NIIF 3, párrafos 65A-65E, Los cuatro últimos reproducen reglas que aparecían en los párrafos 32-35 de la NIIF 3 de 2004.

⁴¹ NIIF 3, párrafo 65A.

⁴² NIIF 3, párrafo 18.

⁴³ NIIF 3, párrafo 30, anterior a los cambios de 2010.

⁴⁴ NIIF 3, párrafo 30.

- b) por la participación de sus titulares en el neto de las medidas contables asignadas a los activos y pasivos identificables adquiridos⁴⁵.

Razonablemente, el pronunciamiento sobre mejoras de 2010 modificó la regla del caso para estipular que:

- a) la segunda alternativa sólo puede aplicarse a las PNC que otorgan una participación en el patrimonio de la controlada en caso de liquidación;
- b) las que no cumplan esta condición deben medirse por sus valores razonables, a menos que alguna otra NIIF prevea lo contrario⁴⁶.

5. Cambios a la NIIF 7 (información a revelar sobre instrumentos financieros)

La NIIF 7 se refiere a la información complementaria que un emisor de estados financieros debe presentar sobre sus instrumentos financieros de activo, pasivo o patrimonio (excepto los expresamente excluidos del alcance de la NIIF)⁴⁷.

Durante 2010, se introdujeron cambios a las reglas de la NIIF 7 relacionadas con el suministro de información sobre:

- a) el riesgo de crédito del emisor de los estados financieros;
- b) ciertas transferencias de activos financieros en que dicho emisor actúe como transferidor.

5.1. Información sobre el riesgo de crédito

La NIIF 7 requiere que los estados financieros contengan cierta información cuantitativa sobre el riesgo de crédito de su emisor⁴⁸. Para un acreedor, el riesgo de crédito es el riesgo de que su deudor le cause una pérdida financiera por incumplir con su obligación⁴⁹.

El pronunciamiento de mejoras de 2010 aligeró esos requerimientos al establecer que en el futuro no será necesario informar:

- a) el importe que mejor represente la exposición máxima al riesgo de crédito (sin tener en cuenta las circunstancias mejoradoras del crédito, como las garantías recibidas) en los ca-

⁴⁵ NIIF 3, párrafo 19, anterior a los cambios de 2010. La adopción de este criterio resultó de una negociación, pues ninguna de las dos posturas tenía los votos suficientes como para ser adoptada con exclusividad.

⁴⁶ NIIF 3, párrafo 19.

⁴⁷ NIIF 7, párrafo 3.

⁴⁸ NIIF 7, párrafos 36-38.

⁴⁹ NIIF 7, apéndice A.

sos de instrumentos financieros cuya medida contable ya represente esa exposición máxima⁵⁰;

- b) el importe contable de los activos financieros que estarían en mora o que deberían considerarse deteriorados si no hubiese ocurrido que fueron renegociados⁵¹;
- c) cierta información de detalle⁵² sobre los activos en mora (pero no deteriorados) y sobre los que se han considerado deteriorados en forma individual.

También se estipuló que cuando deba informarse la exposición máxima al riesgo de crédito, la información sobre las circunstancias mejoradoras del crédito deberá incluir su efecto financiero (el importe en que esas circunstancias reducen dicha exposición máxima)⁵³.

Los cambios indicados son razonables. Anteriormente, la NIIF requería la exposición de los valores razonables de los activos recibidos en garantía, pero la reducción de la exposición máxima al riesgo de crédito no está dada por esos valores razonables cuando algún crédito está garantizado “en exceso”. Es más lógico que se requiera, como se hace ahora, información sobre los efectos que las circunstancias mejoradoras del crédito tienen sobre el importe de esa exposición máxima.

Para ilustrar el punto, supongamos que:

- a) se tienen dos cuentas por cobrar en mora, cuya medidas contables son \$ 110 y \$ 90 (total: \$ 200);
- b) esas cuentas están garantizadas, respectivamente, por activos cuyos valores razonables son \$ 170 y \$ 30 (total: también \$ 200).

La información de que existen cuentas por cobrar en mora por \$ 200 y activos que las garantizan con un valor razonable de \$ 200 podría hacer creer que todos los saldos cuentan con garantías suficientes, pero la exposición máxima al riesgo de crédito sólo disminuye (a causa de las garantías) en \$ 140, pues el saldo de \$ 100 está garantizado en exceso en \$ 60.

También se aclara que la información a presentar sobre los activos adquiridos debido a la ejecución de garantías es la correspondiente a la fecha de los estados financieros⁵⁴.

El pronunciamiento de mejoras de 2010 también agregó a la NIIF 7 el siguiente párrafo, que no es normativo sino educativo:

⁵⁰ NIIF 7, párrafo 36(a)

⁵¹ El requerimiento figuraba en el párrafo 36(d) del texto anterior de la NIIF 7, que fue eliminado.

⁵² La información a suministrar figuraba en el párrafo 37(d) del texto anterior de la NIIF 7, que fue eliminado.

⁵³ NIIF 7, párrafo 36(b).

⁵⁴ NIIF 7, párrafo 38.

La provisión de información cualitativa en el contexto de información a revelar cuantitativa permite que los usuarios vinculen revelaciones relacionadas y que se formen así una imagen global de la naturaleza y de la extensión de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros. La interacción entre la información a revelar cualitativa y cuantitativa contribuirá a la revelación de información de una manera que permita mejor que los usuarios evalúen la exposición de una entidad a los riesgos⁵⁵.

Los cambios comentados tienen vigencia desde 2011 y pueden ser aplicados anticipadamente, en cuyo caso este hecho debe ser informado en los estados financieros⁵⁶.

5.2. Información sobre transferencias de activos financieros

En octubre de 2010 el IASB modificó algunas de las reglas de la NIIF 7 que requieren la revelación de información atinente a los riesgos que un emisor de estados financieros debe asumir en relación con los riesgos implicados por las transferencias de activos financieros. Esta información se requiere con la idea de que ayude a evaluar los efectos de dichos riesgos sobre la situación patrimonial del emisor⁵⁷ y se refiere a los casos en que la transferencia de activos:

- a) no motivó su baja contable; o
- b) lo hizo, pero el emisor de los estados financieros continúa implicado con el activo transferido⁵⁸, lo que ocurre cuando el transferidor:
 - 1) retiene algún derecho u obligación contractual inherente a dicho activo; u
 - 2) obtiene un derecho o asume una obligación de ese mismo tipo⁵⁹.

La NIIF menciona tres casos que, por sí solos, no dan lugar a la implicación continuada referida en el inciso b):

- a) representaciones y garantías normales relacionadas con transferencias fraudulentas y conceptos de razonabilidad, buena fe y tratos justos que podrían invalidar una transferencia como resultado de una acción legal;
- b) contratos a término, opciones y otros contratos que permiten readquirir el activo transferido por su valor razonable (lo cual no implica ninguna ventaja o desventaja); o

⁵⁵ NIIF 7, párrafo 32A.

⁵⁶ NIIF 7, párrafo 44K.

⁵⁷ NIIF 7, párrafo IN5B.

⁵⁸ NIIF 7, párrafo 42A.

⁵⁹ NIIF 7, párrafo 42C.

- c) convenios por los que el transferidor retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo del activo transferido pero se obliga a entregarlos a otra entidad, debiendo cumplirse además ciertas condiciones expuestas en los incisos a), b) y c) del párrafo 19 de la NIC 39⁶⁰.

La nueva regla básica establece que en sus estados financieros una entidad debe revelar información que permita que sus usuarios:

- a) comprendan la relación entre los activos financieros transferidos (y no dados de baja) y los pasivos asociados;
- b) evalúen la naturaleza de la implicación continuada de la entidad en los activos financieros dados de baja y los riesgos asociados con ella⁶¹.

Para cumplir con este objetivo, debe suministrarse:

- a) cierta información mínima que el nuevo texto de la NIIF especifica⁶²;
- b) la información adicional que el emisor de los estados financieros considere necesaria⁶³.

Se requiere también el suministro de cierta información específica sobre:

- a) los activos transferidos que, por no darse las condiciones del caso, no han sido dados de baja contablemente o lo han sido en forma parcial⁶⁴;
- b) cada tipo de implicación continuada⁶⁵.

Toda la información referida en los párrafos precedentes debe presentarse dentro de la misma nota a los estados financieros⁶⁶.

Los cambios comentados tienen vigencia para los ejercicios que se inicien desde julio de 2011, admitiéndose su aplicación anticipada⁶⁷.

En el primer ejercicio de aplicación, puede omitirse la información comparativa correspondiente a períodos iniciados antes de esa fecha⁶⁸. Esto permite el ahorro de costos administrativos sin deteriorar significativamente la calidad de la información complementaria presentada.

⁶⁰ Ídem.

⁶¹ NIIF 7, párrafo 42B.

⁶² NIIF 7, párrafos 42E y 42F.

⁶³ NIIF 7, párrafo 42H.

⁶⁴ NIIF 7, párrafo 42D.

⁶⁵ NIIF 7, párrafo 42G.

⁶⁶ NIIF 7, párrafo 42A.

⁶⁷ NIIF 7, párrafo 44M.

⁶⁸ Ídem.

6. Cambios a la NIIF 9 (reconocimiento y medición de instrumentos financieros)

Hasta hace un tiempo, las NIIF referidas a las cuestiones de reconocimiento y medición contable de los instrumentos financieros figuraban principalmente en la NIC 39, un pronunciamiento extenso⁶⁹ y de lectura tan compleja que la propia IASB ha informado que muchos usuarios le han indicado que dicha NIC es difícil de comprender, aplicar e interpretar⁷⁰.

Por otra parte, la crisis financiera global de 2008 hizo que muchas personas aumentaran la atención prestada a las normas contables referidas a la medición de los instrumentos financieros. En abril de 2009 los miembros del Grupo de los Veinte (G20) informaron que estaban de acuerdo en que, antes del final de ese año, los organismos emisores de NC deberían reducir la complejidad de las reglas contables referidas a los instrumentos financieros, lo que indudablemente alcanzaba a la NIC 39.

En este contexto, la IASB aceleró el dictado de nuevas normas contables para el reemplazo total de la NIC 39. El paso más significativo se dio en noviembre de 2009 cuando el IASB emitió su NIIF 9, que:

- a) reemplazó parcialmente algunas disposiciones de la NIC 39;
- b) prevé que sus disposiciones entren en vigencia para la preparación de estados financieros correspondientes a ejercicios iniciados desde 2013, siendo optativa su aplicación anticipada;
- c) será ampliada hasta reemplazar totalmente a la NIC 39;
- d) ha sido estructurada en capítulos y secciones, que irán siendo completados y modificados a medida que avance la tarea prevista, por lo que no sus párrafos no se numeran correlativamente.

La idea inicial era completar la nueva NIIF en 2010, pero no pudo concretarse. No obstante, en octubre de ese año la IASB reemplazó el texto de noviembre de 2009 para incorporarle reglas de clasificación y medición de pasivos financieros. Éstas fueron tomadas de la NIC 39, con ciertas modificaciones en las reglas referidas a la imputación de los cambios en los valores razonables de los pasivos medidos sobre tal base.

Un pasivo incluido en el alcance de la NIC 39 puede ser medido por su valor razonable cuando el emisor de los estados financieros, en el momento del reconocimiento inicial del pasivo:

- a) ejerce cierta *opción del valor razonable (OVR)*, lo que requiere el cumplimiento de ciertas condiciones; o

⁶⁹ En el libro *NIIF 2009*, las normas contenidas en dicho pronunciamiento y en su guía de aplicación ocupaban 85 páginas.

⁷⁰ NIIF 9, párrafo IN2.

b) tratándose de un instrumento financiero *para negociación*⁷¹, decide que lo medirá con la base de medición referida.

Antes de la modificación de 2010, y en cualquiera de los dos casos recién indicados, los cambios en los valores razonables de los pasivos debían reconocerse totalmente en resultados. Cuando se aplica esta política contable y la situación crediticia del emisor de los estados financieros empeora, es de esperar que éste:

- a) tenga que pagar una mayor tasa de interés para obtener financiación, lo que debería conllevar la disminución del valor razonable de su deuda (el importe que el emisor debería erogar para su cancelación);
- b) deba, por lo tanto, reconocer una ganancia.

Esto resulta chocante para algunas personas y ha motivado controversias acerca de si los cambios en el riesgo crediticio de un deudor deben ser considerados al medir los valores razonables de sus obligaciones. Al respecto, en el documento acompañante de la NIC 39 que expone sus fundamentos se informó:

BC87 El Consejo analizó la cuestión de si debería incluir los cambios en el riesgo crediticio de un pasivo financiero en su medición al valor razonable. Consideró las respuestas al Borrador para Exposición de las modificaciones propuestas a la NIC 39 publicado en junio de 2002, que expresaban preocupación acerca del efecto de incluir este componente en la medición del valor razonable, y que sugerían que la opción del valor razonable debía limitarse para excluir a todos los pasivos financieros o a algunos de ellos. Sin embargo, el Consejo concluyó que la opción del valor razonable podría aplicarse a cualquier pasivo financiero, y decidió no limitar la opción contenida en la Norma (revisada en 2003) porque hacerlo invalidaría algunos de los beneficios de la opción del valor razonable expuestos en el párrafo BC74A.

BC88 El Consejo consideró los comentarios al Proyecto de Norma que discordaban con la visión de que, al aplicar la opción del valor razonable a pasivos financieros, una entidad debería reconocer un ingreso como resultado del deterioro en la calidad crediticia (y un gasto derivado del préstamo como resultado de la mejora en la calidad crediticia). Los comentaristas indicaron que no es útil informar que existen menores pasivos cuando una entidad está en dificultades financieras precisamente porque sus niveles de deuda son demasiado altos, y que sería difícil de explicar a los usuarios de estados financieros las razones por las que se deberían reconocer ingresos cuando se deteriora el merecimiento de crédito de un pasivo. Estos comentarios sugirieron que el valor razonable debería excluir los efectos de los cambios en el riesgo de crédito del instrumento.

⁷¹ Como un título de deuda emitido con la intención de recomprarlo en el corto plazo.

BC89 Sin embargo, en el Consejo se destacó que debido a que los estados financieros se elaboran bajo el supuesto de negocio en marcha, el riesgo de crédito afecta a los valores a los cuales los pasivos podrían recomprarse o liquidarse. Concordantemente, el valor razonable de un pasivo financiero refleja el riesgo de crédito relativo a dicho pasivo. Por lo tanto, decidió incluir el riesgo de crédito relativo a un pasivo financiero en la medición del valor razonable de éste, por las siguientes razones:

- (a) las entidades realizan cambios en el valor razonable, incluyendo el atribuible al riesgo de crédito del pasivo, por ejemplo, mediante la renegociación o recompra de pasivos o mediante el uso de derivados;
- (b) los cambios en el riesgo de crédito afectan al precio de mercado observado de un pasivo financiero y, por lo tanto, a su valor razonable;
- (c) desde un punto de vista práctico, es difícil excluir de un precio de mercado observado, cambios en el riesgo de crédito; y
- (d) el valor razonable de un pasivo financiero (esto es, el precio de ese pasivo en un intercambio entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados) en el momento del reconocimiento inicial refleja su riesgo de crédito. El Consejo cree que es inadecuado incluir el riesgo de crédito en la medición del valor razonable inicial de pasivos financieros y no hacerlo posteriormente.

También se discute si los cambios en el valor razonable de un pasivo originados en la modificación de su riesgo crediticio deben:

- a) ser tratados como cualesquiera otros;
- b) ser expuestos por separado en el estado de resultados; o
- c) ser presentados en cuentas de patrimonio, de las que hoy se consideran parte de lo que se ha dado en denominar *otro resultado integral (ORI)*.

Este último tratamiento contable:

- a) es contrario:
 - 1) al sentido común;
 - 2) a la aplicación de la base contable de acumulación (devengamiento);
 - 3) a la idea de que las ganancias (o pérdidas) deben medirse aplicando el concepto de mantenimiento del capital financiero; y
- b) provoca la inclusión, en los estados financieros, de elementos que no están previstos por el marco conceptual adoptado por el IASB; pero

- c) es vista con simpatía por los emisores de estados financieros que prefieren que los estados financieros disimulen la volatilidad de ciertos resultados, como si ésta no formase parte de la realidad.

En 2003, el IASB decidió no permitir ningún diferimiento, pero en 2010 modificó su criterio y la NIIF 9 indica ahora que cuando un pasivo financiero no resulta de un compromiso de préstamo o de un contrato de garantía financiera y se mide por su valor razonable, los cambios de éste se imputan del siguiente modo:

- a) el importe del cambio del valor razonable de un pasivo atribuible a cambios en su riesgo crediticio debe imputarse a ORI, salvo cuando esto provoque una falta de correlación contable (*accounting mismatch*) en la ganancia o pérdida del período, en cuyo caso debe reconocérselo en el resultado del período;
- b) los cambios de dicho valor razonable que tengan otras causas se reconocen siempre en el resultado del período⁷².

Los cambios en los valores razonables de los pasivos resultantes de compromisos de préstamos o de contratos de garantía financiera se imputan totalmente a resultados⁷³. Esto es coherente con el enfoque adoptado por el IASB, porque los valores razonables de esos pasivos no están afectados por ningún riesgo crediticio del emisor de los estados financieros.

Para aplicar las normas indicadas:

- a) debe considerarse el riesgo crediticio *de cada pasivo individual*⁷⁴, que puede estar afectado por la existencia o inexistencia de garantías reales o por la calidad de éstas;
- b) se considera que una *falta de correlación contable* sólo podría ocurrir cuando los efectos del cambio en el riesgo crediticio de un pasivo financiero sean compensados por los cambios en los valores razonables de otros instrumentos financieros⁷⁵.

La NIIF 9 brinda un ejemplo basado en estos supuestos:

- a) un banco efectúa préstamos hipotecarios y los financia emitiendo unos bonos;
- b) está permitido que los deudores paguen su deuda comprando esos bonos en el mercado.

Si el riesgo crediticio de los bonos aumenta y su valor razonable disminuye, también debe bajar el valor razonable de los préstamos por cobrar. En tal caso, sería irrazonable que:

- a) el cambio en el valor razonable del activo se reconociese totalmente en resultados;
- b) no se hiciese lo mismo con la parte del cambio en el valor razonable de los bonos que tiene su origen en el aumento de su riesgo crediticio⁷⁶.

⁷² NIIF 9, párrafos 5.7.7-5.7.8.

⁷³ NIIF 9, párrafo 5.7.9.

⁷⁴ NIIF 9, párrafo B5.7.13.

⁷⁵ NIIF 9, párrafo B5.7.12.

La vigencia original de la NIIF 9 (ejercicios iniciados desde 2013) no fue modificada en 2010. Además, se aclaró que si una entidad desea aplicar la NIIF 9 anticipadamente, debe hacerlo en simultáneo para todas sus disposiciones (las originales y las modificadas en 2010)⁷⁶.

No creemos que las nuevas reglas establecidas por el IASB apunten al mejoramiento de la representatividad de los estados financieros. Nuestra impresión es que dicho organismo ha priorizado los intereses de los directores y administradores de emisores de estados financieros que gustan de disimular la volatilidad de sus resultados. De alguna manera, esta visión aparece en la siguiente noticia, publicada por el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) el 28 de octubre de 2010 (el subrayado es nuestro):

El jueves, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió requerimientos para la contabilización de pasivos financieros que atacan el problema de la volatilidad en ganancias y pérdidas que surge cuando un emisor mide su propia deuda al valor razonable (frecuentemente referido con el problema del "crédito propio")⁷⁸.

7. Cambios a la NIC 1 (estados financieros)

El pronunciamiento de mejoras de 2010 incorporó a la NIC 1 un párrafo que indica que los componentes del *otro resultado integral (ORI)* pueden:

- a) presentarse por su importe total en el estado de cambios en el patrimonio neto; o
- b) desagregarse en una nota a los estados financieros⁷⁹.

Con las reglas anteriores, cada componente individual del ORI debía presentarse en el estado de cambios en el patrimonio neto.

Este cambio tiene vigencia para los ejercicios iniciados desde 2011 pero puede ser aplicado anticipadamente⁸⁰.

8. Cambios a la NIC 12 (impuestos sobre las ganancias)

La NIC 12 se refiere tanto a la contabilización de los impuestos sobre las ganancias a pagar o recuperar por cada ejercicio como al reconocimiento y a la medición de los activos y pasi-

⁷⁶ NIIF 9, párrafo B.5.7.10.

⁷⁷ NIIF 9, párrafo 7.1.1.

⁷⁸ <http://www.journalofaccountancy.com/Web/20103496.htm>.

⁷⁹ NIC 1, párrafo 106A.

⁸⁰ NIC 1, párrafo 139F.

vos por impuestos diferidos, que debe hacerse con el *método del impuesto diferido basado en el estado de situación*⁸¹.

La medición de un activo o de un pasivo por impuesto diferido que corresponda reconocer requiere:

- a) la identificación de las medidas contables de los activos y pasivos reconocidos por el emisor de los estados financieros;
- b) el cálculo de sus correspondientes *bases impositivas*;
- c) la determinación de las diferencias entre los importes identificados o calculados en los pasos precedentes (denominadas *diferencias temporarias*);
- d) la identificación de las tasas impositivas (según la legislación aprobada hasta la fecha de los estados financieros) que afectarán a tales diferencias temporarias, cuando ellas se reduzcan;
- e) el cálculo de los efectos impositivos de las diferencias determinadas en el paso c), para lo cual se les aplica las tasas identificadas en el paso d).

Esta tarea puede ofrecer dificultades cuando el importe de las deducciones futuras a las que dará lugar un activo o la tasa que gravará la transacción que permita recuperar su base impositiva dependen de algún hecho que todavía no ha ocurrido. Podría suceder, por ejemplo:

- a) que el importe de las deducciones impositivas futuras relacionadas con cierto activo varíe según que se lo venda o que se lo emplee en la operación;
- b) que la venta de un inmueble esté gravada a una tasa mayor o menor que la que se aplica a la generalidad de los resultados de la entidad (en cuya determinación podría participar la depreciación de ese activo).

Para considerar estas incertidumbres, un juego de normas contables podría requerir:

- a) que la dirección del emisor de los estados financieros mida la base impositiva del activo considerando en cada caso:
 - 1) el desenlace más probable; o
 - 2) el valor esperado de todos los desenlaces posibles, para lo cual es necesario asignar un porcentaje de probabilidad a cada uno de ellos; o
- b) la aplicación de algún supuesto arbitrario, que podría ser:
 - 1) irrefutable (no admite prueba en contrario); o
 - 2) refutable (la admite).

⁸¹ Nos referimos a la contabilización de impuestos diferidos en el capítulo 16 de *Contabilidad Superior*, sexta edición, La Ley, 2010.

La NIC 12 requiere, con carácter general, la aplicación del criterio de que para resolver los problemas indicados deben considerarse las maneras esperadas de recupero de los activos y de cancelación de los pasivos⁸².

En 2000, la interpretación SIC-21 estableció que en el caso de los elementos de propiedad, planta y equipo que no sufren depreciación y han sido revaluados de acuerdo con la NIC 16, debe aplicarse el supuesto de que el activo será recuperado mediante su venta⁸³. La interpretación es razonable y quizás innecesaria, pues si un activo no sufre depreciación, ésta no puede constituir una vía para el recupero de la inversión en el activo. Por otra parte, la interpretación se refiere únicamente a los activos revaluados pero la situación planteada afecta también a los no revaluados.

En diciembre de 2010, el IASB transfirió la regla precedente a la NIC 12⁸⁴ y abrogó la interpretación SIC-21⁸⁵.

Adicionalmente, trató el caso de los inmuebles de inversión medidos con el modelo de valor razonable de la NIC 40 y estableció que:

- a) para la determinación de su base impositiva y de la tasa del impuesto a emplear en los cálculos se aplicará la presunción refutable de que su importe contable se recuperará a través de la venta⁸⁶;
- b) tal presunción puede ser válidamente refutada si es que el activo es tenido en el marco de un modelo de negocios cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios incorporados en el activo a lo largo del tiempo y no mediante su venta⁸⁷.

Los cambios comentados (que son razonables) tendrán vigencia para la preparación de estados financieros correspondientes a períodos iniciados desde 2012. Se admite su aplicación anticipada, en cuyo caso este hecho debe ser informado en los estados financieros⁸⁸.

9. Cambios a las NIC 21 (conversión de estados financieros), 28 (participaciones en asociadas) y 31 (negocios conjuntos)

Las tres NIC referidas sufrieron algunos cambios y agregados cuando en 2008 se emitió la última (hasta ahora) versión de la NIC 27 (sobre consolidación y estados separados).

⁸² NIC 16, párrafo 52 anterior a los cambios de 2010 (actualmente, párrafo 51A).

⁸³ Interpretación SIC-21 (abrogada en 2010), párrafo 5.

⁸⁴ NIC 12, párrafo 51B.

⁸⁵ NIC 12, párrafo 99.

⁸⁶ NIC 12, párrafo 51C.

⁸⁷ Ídem.

⁸⁸ NIC 12, párrafo 98.

En las mejoras de 2010 se aclara que algunas de esas modificaciones deben aplicarse prospectivamente y otras retroactivamente⁸⁹.

Estos cambios tienen vigencia para los ejercicios iniciados julio de 2010. Puede aplicárselos anticipadamente, con exposición de este hecho⁹⁰.

10. Cambios a la NIC 34 (estados financieros de períodos intermedios)

La NIC 34 permite que:

- a) los estados financieros correspondientes a períodos intermedios se preparen en forma completa o resumida⁹¹;
- b) las notas a los estados financieros resumidos se limiten a actualizar la información contenida en los estados financieros correspondientes al ejercicio precedente⁹².

Las mejoras 2010 modificaron a la NIC 34 para:

- a) enfatizar lo segundo, mediante la modificación del párrafo 15 y el agregado del 15A, que han quedado así:

15 Una entidad incluirá en su información financiera intermedia una explicación de los sucesos y transacciones, producidos desde el final del último período anual sobre el que se informa, que sean significativos para comprender los cambios habidos en la situación financiera y en el rendimiento de la entidad. La información revelada en relación con esos sucesos y transacciones actualizará la información relevante presentada en el informe financiero anual más reciente.

15A Un usuario de la información financiera intermedia de una entidad tendrá acceso al informe financiero anual más reciente de ésta. Por lo tanto, es innecesario que las notas de la información financiera intermedia proporcionen actualizaciones relativamente insignificantes de la información que se reportó en las notas del informe financiero anual más reciente.

- b) modificar las listas de:

- 1) ejemplos de sucesos y transacciones que (de ser significativos) deben ser informados de acuerdo con el párrafo que acabamos de transcribir;
- 2) otras informaciones cuya exposición requiere la NIC⁹³.

⁸⁹ NIC 21, párrafo 60B; NIC 28, párrafo 41B y NIC 31, párrafo 58A.

⁹⁰ NIC 21, párrafo 60D; NIC 28, párrafo 41E y NIC 31, párrafo 58D.

⁹¹ NIC 34, párrafos 7 y 8.

⁹² NIC 34, párrafos 15 y 16.

No creemos que valga la pena analizar los cambios indicados en el inciso b). Quién prepare estados intermedios de acuerdo con las NIIF deberá hacerlo con la NIC 34 a la vista.

Los cambios comentados tienen vigencia desde 2011. Puede aplicárselos anticipadamente, informando este hecho⁹⁴.

11. Cambios a la interpretación 13 del IFRIC (programas de fidelización de clientes)

En las mejoras 2010 se efectuaron modificaciones a la redacción del párrafo AG2 de la interpretación 13 para corregir un problema que podía causar errores de interpretación.

Los cambios comentados tienen vigencia desde 2011. Puede aplicárselos anticipadamente, informando este hecho⁹⁵.

⁹³ NIC 34, párrafos 15B, 15C y 16A.

⁹⁴ NIC 34, párrafo 49.

⁹⁵ Interpretación IFRIC 13, párrafo 10A.