

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

B16 a B33 establecen la evaluación que una entidad llevará a cabo para determinar si tiene una participación en una operación conjunta o en un negocio conjunto.

Clasificación de un acuerdo conjunto

B15 Como se señalaba en el párrafo B14, la clasificación de los acuerdos conjuntos requiere que las partes evalúen los derechos y obligaciones que surgen del acuerdo. Cuando realice esa evaluación, una entidad considerará los siguientes elementos:

- (a) La estructura del acuerdo conjunto (véanse los párrafos B16 a B21).
- (b) Si el acuerdo conjunto se estructura a través de un vehículo separado:
 - (i) la forma legal del vehículo separado (véanse los párrafos B22 a B24);
 - (ii) las condiciones del acuerdo contractual (véanse los párrafos B25 a B28); y
 - (iii) cuando proceda, otros factores y circunstancias (véanse los párrafos B29 a B33).

Estructura del acuerdo conjunto

Acuerdos conjuntos no estructurados a través de un vehículo separado

B16 Un acuerdo conjunto que no está estructurado a través de un vehículo separado es una operación conjunta. En estos casos, el acuerdo contractual establece los derechos de las partes a los activos y las obligaciones con respecto a los pasivos relativos al acuerdo, y los derechos a los ingresos de actividades ordinarias y las obligaciones con respecto a los gastos que correspondan a las partes.

B17 El acuerdo contractual a menudo describe la naturaleza de las actividades que están sujetas al acuerdo y la forma en que las partes pretenden llevar a cabo esas actividades conjuntamente. Por ejemplo, las partes de un acuerdo conjunto podrían acordar fabricar un producto conjuntamente, siendo cada parte responsable de una tarea específica y cada una utilizando sus propios activos e incurriendo en sus propios pasivos. El acuerdo contractual podría también especificar la forma en que los ingresos de actividades ordinarias y gastos que son comunes a las partes se van a compartir entre ellas. En tal caso, cada operador conjunto reconocerá en sus estados financieros los activos y pasivos utilizados para la tarea específica, y reconocerá su parte de los ingresos de actividades ordinarias y gastos según el acuerdo contractual.

B18 En otros casos, las partes del acuerdo conjunto pueden acordar, por ejemplo, compartir y operar un activo conjuntamente. En tal caso, el acuerdo contractual establecerá los derechos de las partes al activo que es operado conjuntamente, y la forma en que se comparten entre las partes el producto o ingresos de actividades ordinarias procedentes del activo y los costos de operación. Cada operador conjunto contabilizará su parte del activo conjunto y su parte acordada de los pasivos, y reconocerá su parte del producto, ingresos de actividades ordinarias y gastos según el acuerdo contractual.

Acuerdos conjuntos estructurados a través de un vehículo separado

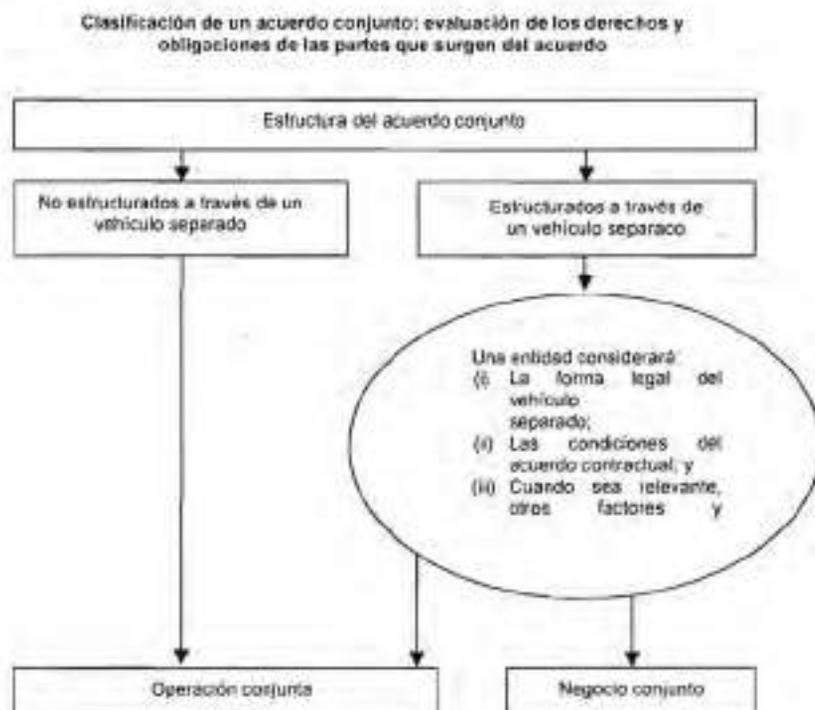
B19 Un acuerdo conjunto en el que los activos y pasivos relacionados con el acuerdo se mantienen en un vehículo separado puede ser un negocio conjunto o una operación conjunta.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

B20 Si una parte es un operador conjunto o un participante en un negocio conjunto dependerá de los derechos de las partes a los activos y de las obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo que se mantienen en el vehículo separado.

B21 Como señalaba el párrafo B15, cuando las partes tienen estructurado un acuerdo conjunto en un vehículo separado, las partes necesitan evaluar si la forma legal del vehículo separado, las cláusulas del acuerdo contractual y, cuando corresponda, cualesquiera otros factores y circunstancias les otorgan:

- (a) derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relativos al acuerdo (es decir, el acuerdo es una operación conjunta); o
- (b) derecho a los activos netos del acuerdo (es decir, el acuerdo es un negocio conjunto).



La forma legal del vehículo separado

B22 La forma legal del vehículo separado es relevante al evaluar el tipo de acuerdo conjunto. La forma legal ayuda en la evaluación inicial de los derechos de las partes a los activos y de las obligaciones con respecto a los pasivos mantenidos en el vehículo separado, tales como si las partes tienen participaciones en los activos mantenidos en el vehículo separado y si son responsables de los pasivos mantenidos en el vehículo separado.

B23 Por ejemplo, las partes pueden llevar a cabo un acuerdo conjunto a través de un vehículo separado, cuya forma legal tenga como consecuencia que se considere éste en sí mismo (es decir los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son activos y pasivos del vehículo separado y no de las partes). En tal caso la evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado indica que el acuerdo es un negocio conjunto. Sin embargo, las cláusulas acordadas por las partes en su acuerdo contractual (véanse los párrafos B25 a B28) y, cuando corresponda, otros factores y circunstancias (véanse los párrafos B29 a B33) pueden invalidar la evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- B24 La evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado es suficiente para concluir que el acuerdo es una operación conjunta solo si las partes llevan a cabo el acuerdo conjunto en un vehículo separado cuya forma legal no confiera separación entre las partes y el vehículo separado (es decir, los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son de las partes).

Evaluación de las condiciones del acuerdo contractual

- B25 En numerosas ocasiones, los derechos y obligaciones acordados por las partes en sus acuerdos contractuales son coherentes, o no entran en conflicto, con los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado en el que se ha estructurado el acuerdo.
- B26 En otros casos, las partes utilizan el acuerdo contractual para cambiar el sentido o modificar los derechos y obligaciones concedidos por la forma legal del vehículo separado en el que se ha estructurado el acuerdo.

Ejemplo de aplicación

Ejemplo 4

Supóngase que dos partes estructuran un acuerdo conjunto en una entidad que es una sociedad por acciones. Cada parte tiene un 50 por ciento de la participación en la propiedad de la sociedad. La constitución en sociedad permite separar a la entidad de los propietarios y en consecuencia los activos y pasivos mantenidos en la entidad son activos y pasivos de la sociedad. En tal caso la evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado indica que las partes tienen derecho a los activos netos del acuerdo.

Sin embargo, las partes modifican las características de la sociedad por acciones a través de su acuerdo contractual de forma que cada una tiene una participación en los activos de la entidad establecida legalmente y cada una es responsable de los pasivos de la entidad legalmente establecida en la proporción especificada. Estas modificaciones contractuales de las características de una sociedad por acciones pueden traer como consecuencia que un acuerdo sea una operación conjunta.

- B27 La siguiente tabla compara las condiciones comunes en acuerdos contractuales entre partes de una operación conjunta y las condiciones comunes en acuerdos contractuales entre partes de un negocio conjunto. Los ejemplos de condiciones contractuales facilitados en la siguiente tabla no son exhaustivos.

Evaluación de las condiciones del acuerdo contractual		
	Operación conjunta	Negocio conjunto
Las condiciones del acuerdo contractual	El acuerdo contractual proporciona a las partes del acuerdo conjunto derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.	El acuerdo contractual proporciona a las partes del acuerdo conjunto derecho a los activos netos del acuerdo (es decir, es el vehículo separado, no las partes, quien tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo)

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Evaluación de las condiciones del acuerdo contractual

	Operación conjunta	Negocio conjunto
Derecho a los activos	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto comparten todos los intereses (por ejemplo, derechos, titularidad o propiedad) sobre los activos relacionados con el acuerdo en una proporción especificada (por ejemplo, en proporción a la participación en la propiedad de las partes en el acuerdo o en proporción a la actividad realizada a través del acuerdo que se les atribuye directamente).	El acuerdo contractual establece que los activos comprados en el acuerdo o adquiridos con posterioridad por el acuerdo conjunto son activos del acuerdo. Las partes no tienen participación (es decir, no tienen derechos, titularidad o propiedad) sobre los activos del acuerdo.
Obligaciones con respecto a los pasivos	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto comparten todos los pasivos, obligaciones, costos y gastos en una proporción especificada (por ejemplo, en proporción a la participación en la propiedad de las partes en el acuerdo o en proporción a la actividad realizada a través del acuerdo que se les atribuye directamente).	El acuerdo contractual establece que el acuerdo conjunto es responsable de las deudas y obligaciones del acuerdo.
	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto son responsables de las demandas planteadas por terceros.	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto son responsables del acuerdo solo en la medida de sus inversiones respectivas en el acuerdo o de sus respectivas obligaciones a aportar el capital adicional o no pagado al acuerdo, o ambos.
		El acuerdo contractual señala que los acreedores del acuerdo conjunto no tienen derecho de recurso contra ninguna parte con respecto a deudas u obligaciones del acuerdo.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Evaluación de las condiciones del acuerdo contractual		
	Operación conjunta	Negocio conjunto
Ingresos de actividades ordinarias, gastos y resultado del periodo	El acuerdo contractual establece la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y gastos sobre la base del rendimiento relativo de cada parte en el acuerdo conjunto. Por ejemplo, el acuerdo contractual puede establecer que los ingresos de actividades ordinarias y gastos se distribuyen sobre la base de la capacidad que cada parte utiliza de la planta operada conjuntamente, que podría diferir de su participación en la propiedad del acuerdo conjunto. En otras ocasiones, las partes pueden tener acordado compartir el resultado del periodo relacionado con el acuerdo sobre la base de una proporción especificada, tal como la participación en la propiedad de la partes en el acuerdo. Esto no impediría al acuerdo ser una operación conjunta si las partes tienen derechos a los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo.	El acuerdo contractual establece la participación de cada parte en el resultado del periodo relacionado con las actividades del acuerdo.
Garantías	Normalmente, se requiere que las partes de los acuerdos conjuntos proporcionen garantías a terceros de que, por ejemplo, recibirán un servicio del acuerdo conjunto, o proporcionarán financiación a éste. La provisión de estas garantías, o el compromiso de las partes de proporcionarlas, no determina, por sí misma, que el acuerdo conjunto sea una operación conjunta. La característica que determina si el acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto es si las partes tienen obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo (para algunos de los cuales las partes pueden, o no, haber proporcionado una garantía).	

B28 Cuando el acuerdo contractual especifica que las partes tienen derecho a los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo, son partes de una operación conjunta y no necesitan considerar otros factores y circunstancias (párrafos B29 a B33) a efectos de clasificar el acuerdo conjunto.

Evaluación de otros factores y circunstancias

B29 Cuando las cláusulas del acuerdo contractual no especifican que las partes tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo, las partes considerarán otros factores y circunstancias para evaluar si el acuerdo es una operación conjunta o un negocio conjunto.

B30 Un acuerdo conjunto puede estructurarse en un vehículo separado cuya forma legal confiere separación entre las partes y el vehículo separado. Las cláusulas contractuales acordadas entre las partes pueden no especificar los derechos de las partes a los activos y las obligaciones con respecto a los pasivos, no obstante, la consideración de otros

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

factores y circunstancias puede conducir a que tal acuerdo sea clasificado como una operación conjunta. Este será el caso cuando otros factores y circunstancias otorguen a las partes derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.

B31 Cuando las actividades de un acuerdo están diseñadas principalmente para proporcionar un producto a las partes, esto indica que las partes tienen derecho de forma sustancial a todos los beneficios económicos de los activos del acuerdo. Las partes de estos acuerdos a menudo aseguran su acceso a los productos proporcionados por el acuerdo impidiendo que el acuerdo venda el producto a terceros.

B32 El efecto de un acuerdo con este diseño y propósito es que los pasivos incurridos por el acuerdo son, en esencia, satisfechos por los flujos de efectivo recibidos de las partes a través de sus compras del producto. Cuando las partes son sustancialmente las únicas fuentes de flujos de efectivo que contribuyen a la continuidad de las operaciones del acuerdo, esto indica que las partes tienen una obligación con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.

Ejemplo de aplicación

Ejemplo 5

Supóngase que dos partes estructuran un acuerdo conjunto en una sociedad por acciones (entidad C) en la que cada parte tiene un 50 por ciento de participación en la propiedad. El propósito del acuerdo es elaborar materiales requeridos por las partes para sus propios procesos individuales de fabricación. El acuerdo asegura que las partes operan la instalación que produce los materiales con las especificaciones de cantidad y calidad señaladas por las partes.

La forma legal de la entidad C (una sociedad por acciones) a través de la cual se realizan inicialmente las actividades indica que los activos y pasivos mantenidos en la entidad C son activos y pasivos de ésta. El acuerdo contractual entre las partes no especifica que las partes tengan derecho a los activos u obligaciones con respecto a los pasivos de la entidad C. Por consiguiente, la forma legal de la entidad C y las cláusulas del acuerdo contractual indican que el acuerdo es un negocio conjunto.

Sin embargo, las partes también considerarán los siguientes aspectos del acuerdo:

- Las partes acordaron comprar todo el producto elaborado por la entidad C en una proporción de 50:50. La entidad C no puede vender ningún producto a terceros, a menos que lo aprueben las dos partes del acuerdo. Puesto que el propósito del acuerdo es proporcionar a las partes el producto que requieran, es de esperar que tales ventas a terceros sean poco frecuentes y no significativas.
- El precio del producto vendido a las partes se establece por ambas partes a un nivel diseñado para cubrir costos de producción y gastos administrativos incurridos por la entidad C. Sobre la base de este modelo operativo, se pretende que el acuerdo opere a nivel de punto de equilibrio.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

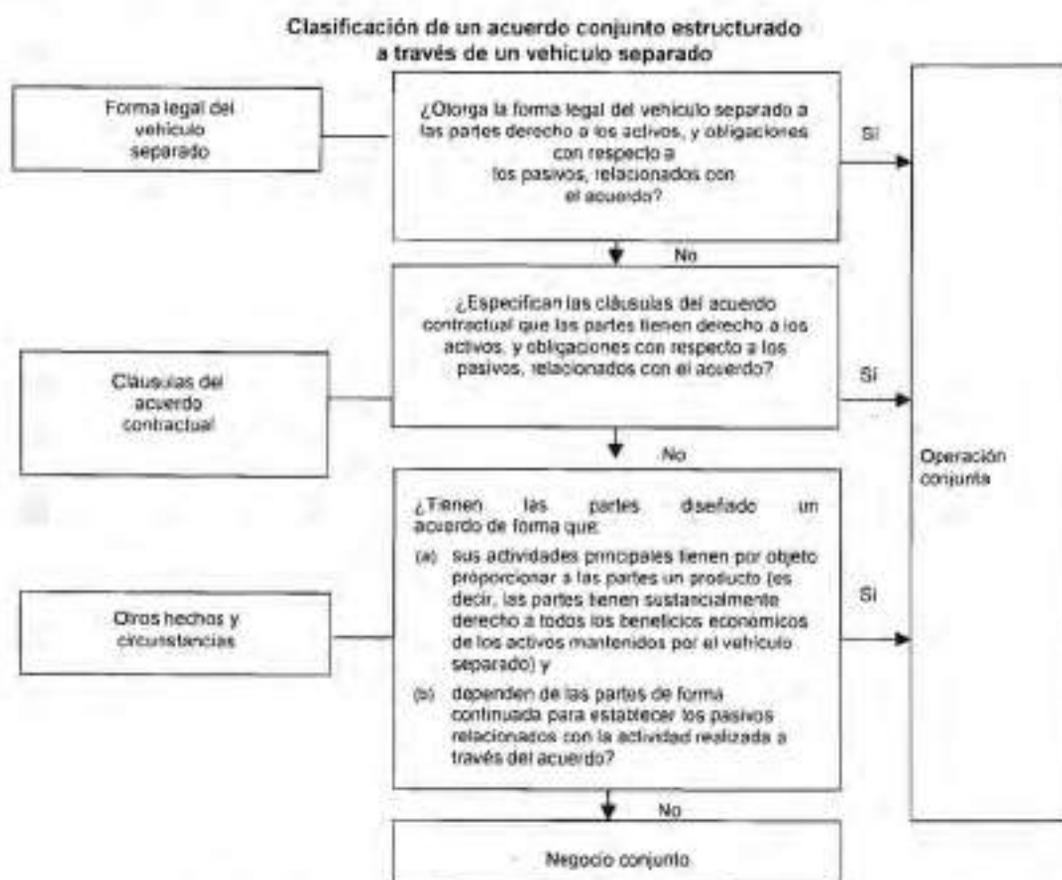
Dada la situación anterior, los siguientes factores y circunstancias son relevantes:

- La obligación de las partes de comprar todos los productos elaborados por la entidad C refleja la dependencia exclusiva de ésta con respecto a las partes para la generación de flujos de efectivo y, por ello, las partes tienen la obligación de financiar la liquidación de los pasivos de la entidad C.
- El hecho de que las partes tengan derechos sobre todo el producto elaborado por la entidad C significa que las partes están consumiendo, y por ello, tienen derecho a todos los beneficios económicos de los activos de la entidad C.

Estos hechos y circunstancias indican que el acuerdo es una operación conjunta. La conclusión sobre la clasificación del acuerdo conjunto en estas circunstancias no cambiaría si, en lugar de utilizar las partes ellas mismas su parte del producto en un proceso de fabricación posterior, las partes vendieran su parte del producto a terceros.

Si las partes cambiaran las cláusulas del acuerdo contractual de forma que dicho acuerdo fuera capaz de vender el producto a terceros, esto daría lugar a que la entidad C asumiera la demanda, inventario y riesgos de crédito. En ese escenario, este cambio en los hechos y circunstancias requeriría la nueva evaluación de la clasificación del acuerdo conjunto. Estos hechos y circunstancias indicarían que el acuerdo es un negocio conjunto.

B33 El siguiente diagrama refleja la evaluación que una entidad sigue para clasificar un acuerdo cuando el acuerdo conjunto se estructura a través de un vehículo separado:



Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto (párrafos 21A a 22)

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

B33A Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta en la que la actividad de dicha operación conjunta constituye un negocio, tal como se define en la

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

NIIF 3, ella aplicará, en la medida de su participación, de acuerdo con el párrafo 20, todos los principios de contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF, que no entren en conflicto con las guías de esta NIIF y revelará la información que se requiera en dichas NIIF en relación con las combinaciones de negocios. Los principios sobre la contabilización de las combinaciones de negocios que no entran en conflicto con las guías de esta NIIF incluyen pero no se limitan a:

- (a) la medición de los activos y pasivos identificables a valor razonable, que no sean partidas para las que se prevén excepciones en la NIIF 3 y otras NIIF;
- (b) el reconocimiento de los costos relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en los que se incurre en dichos costos y se reciben los servicios, con la excepción de los costos de emisión de deuda o de títulos de patrimonio que se reconocen de acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y la NIIF 9;¹
- (c) el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos que surgen del reconocimiento inicial de activos o pasivos, excepto los pasivos por impuestos diferidos que surgen del reconocimiento inicial de la plusvalía, tal como se requiere por la NIIF 3 y por la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* para combinaciones de negocios;
- (d) el reconocimiento como plusvalía del exceso de la contraprestación transferida sobre el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, si los hubiera; y
- (e) la comprobación, al menos anualmente, del deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo a la que se le ha asignado plusvalía, y siempre que haya algún indicio de que el valor de la unidad pudiera estar deteriorado, tal como requiere la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* para la plusvalía adquirida en una combinación de negocios.

B33B Los párrafos 21A y B33A también se aplican a la formación de una operación conjunta si, y solo si, en el momento de su formación se aporta a la operación conjunta un negocio existente, tal como se define en la NIIF 3, por una de las partes que participa en la operación conjunta. Sin embargo, dichos párrafos no se aplican a la formación de una operación conjunta si todas las partes que participan en dicha operación conjunta solo aportan, en el momento de su formación, activos o grupos de activos que no constituyen negocios.

B33C Un operador conjunto puede incrementar su participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, mediante la adquisición de una participación adicional en la mencionada operación conjunta. En estos casos, las participaciones anteriormente poseídas en la operación conjunta no se miden nuevamente si el operador conjunto conserva el control conjunto.

B33D Los párrafos 21A y B33A a B33C no se aplican en la adquisición de una participación en una operación conjunta cuando las partes que comparten el control conjunto, incluyendo la entidad que adquiere la participación en la operación conjunta, se encuentran bajo el control común de la misma controladora última antes y después de la adquisición, y ese control no es transitorio.

¹ Si una entidad aplica estas modificaciones pero no aplica todavía la NIIF 9, la referencia en estas modificaciones a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 38 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Contabilidad de las ventas o aportaciones de activos a una operación conjunta

- B34 Cuando una entidad realiza una transacción con una operación conjunta en la que es un operador conjunto, tal como una venta o aportación de activos, está realizando la transacción con las otras partes de la operación conjunta y, como tal, el operador conjunto reconocerá ganancias y pérdidas procedentes de esta transacción solo en la medida de las participaciones de las otras partes en la operación conjunta.
- B35 Cuando estas transacciones proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser vendidos o aportados a la operación conjunta o de un deterioro de valor de esos activos, esas pérdidas se reconocerán totalmente por el operador conjunto.

Contabilización de compras de activos procedentes de una operación conjunta

- B36 Cuando una entidad realiza una transacción con una operación conjunta en la que es un operador conjunto, tal como una compra de activos, no reconocerá su participación en las ganancias y pérdidas hasta que revenda esos activos a un tercero.
- B37 Cuando estas transacciones proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser comprados o de un deterioro de valor de esos activos, el operador conjunto reconocerá su participación en esas pérdidas.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice C

Fecha de vigencia, transición y derogación de otras NIIF

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la NIIF.

Fecha de vigencia

- C1 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta NIIF de forma anticipada, revelará ese hecho y aplicará al mismo tiempo la NIIF 10, NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, NIC 27 (modificada en 2011) y NIC 28 (modificada en 2011).
- C1A El documento *Estados Financieros Consolidados, Acuerdos Conjuntos e Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades: La Guía de Transición* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12), emitido en junio de 2012, modificó los párrafos C2 a C5, C7 a C10 y C12 y añadió los párrafos C1B y C12A a C12B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NIIF 11 para un periodo anterior, aplicará las modificaciones para ese mismo periodo.
- C1AA *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11), emitida en mayo de 2014, modificó el encabezamiento después del párrafo B33 y añadió los párrafos 21A, B33A a B33D y C14A y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Transición

- C1B A pesar de los requerimientos del párrafo 28 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, cuando se aplica por primera vez esta NIIF, una entidad necesita presentar únicamente la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo anual inmediato que precede al primer periodo anual al que se aplique la NIIF 11 (el "periodo inmediato anterior"). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.

Negocios conjuntos-transición de la consolidación proporcional al método de la participación

- C2 Cuando una entidad cambie de la consolidación proporcional al método de la participación, reconocerá su inversión en el negocio conjunto como ocurrido al comienzo del periodo inmediato anterior. Esa inversión inicial se medirá como la acumulación de los importes en libros de los activos y pasivos que la entidad haya consolidado proporcionalmente con anterioridad, incluyendo la plusvalía que surja de la adquisición. Si la plusvalía pertenecía con anterioridad a una unidad generadora de efectivo más grande, o a un grupo de unidades generadoras de efectivo, la entidad asignará la plusvalía al negocio conjunto sobre la base de los importes en libros relacionados con el

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

negocio conjunto y la unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo a las que pertenecía.

- C3 El saldo de apertura de la inversión determinado de acuerdo con el párrafo C2 se considerará como el costo atribuido de la inversión en el reconocimiento inicial. Una entidad aplicará los párrafos 40 a 43 de la NIC 28 (modificada en 2011) al saldo de apertura de la inversión para evaluar si la inversión tiene deteriorado su valor y reconocerá la pérdida por deterioro de valor como un ajuste en las ganancias acumuladas al comienzo del periodo inmediato anterior. La excepción en el reconocimiento inicial de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* no se aplicará cuando la entidad reconozca una inversión en un negocio conjunto, procedente de la aplicación de los requerimientos de transición para los negocios conjuntos, que había sido consolidada anteriormente de forma proporcional.
- C4 Si el agregado de todos los activos y pasivos anteriormente consolidados proporcionalmente da lugar a un activo neto negativo, una entidad evaluará si tiene obligaciones legales o implícitas en relación con el activo neto negativo y, si es así, la entidad reconocerá el pasivo que corresponda. Si la entidad concluye que no tiene obligaciones legales o implícitas en relación con activos netos negativos, no reconocerá el pasivo que corresponda pero ajustará las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado. La entidad revelará este hecho, junto con la parte acumulada no reconocida de pérdidas de sus negocios conjuntos al comienzo del primer periodo presentado periodo inmediato anterior y en la fecha en que se aplique esta NIIF por primera vez.
- C5 Una entidad revelará de forma desglosada los activos y pasivos que se han agregado en la partida única del saldo de inversión al comienzo del periodo inmediato anterior. Esa información a revelar se elaborará de forma agregada para todos los negocios conjuntos a los que una entidad aplique los requerimientos en la transición a los que se refieren los párrafos C2 a C6.
- C6 Tras el reconocimiento inicial, una entidad contabilizará sus inversiones en el negocio conjunto utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 (modificada en 2011).

Operaciones conjuntas-transición del método de la participación a la contabilización de activos y pasivos.

- C7 Cuando una entidad cambie del método de la participación a la contabilización de los activos y pasivos con respecto a su participación en una operación conjunta, dará de baja en cuentas, al comienzo del primer periodo presentado periodo inmediato anterior, la inversión que estaba contabilizada anteriormente utilizando el método de la participación y cualesquiera otras partidas que formaban parte de los activos netos de la entidad en el acuerdo según el párrafo 38 de la NIC 28 (modificada en 2011), y reconocerá su parte en cada uno de los activos y pasivos con respecto a su participación en la operación conjunta, incluyendo la plusvalía que pudo haber formado parte del importe en libros de la inversión.
- C8 Una entidad determinará su participación en los activos y pasivos relacionados con la operación conjunta sobre la base de sus derechos y obligaciones en una proporción especificada según el acuerdo contractual. Una entidad medirá los importes en libros iniciales de los activos y pasivos desagregándolos del importe en libros de la inversión al comienzo del primer periodo presentado sobre la base de la información utilizada por la entidad al aplicar el método de la participación.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- C9 Cualquier diferencia que surja de la inversión anteriormente contabilizada utilizando el método de la participación junto con cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad en el acuerdo según el párrafo 38 de la NIC 28 (modificada en 2011), y el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, se:
- (a) Compensará contra la plusvalía relacionada con la inversión con cualquier diferencia restante ajustada contra ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado, si el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, es mayor que la inversión dada de baja en cuentas (y cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad).
 - (b) Ajustará contra las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado, si el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, es menor que la inversión dada de baja en cuentas (y cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad).
- C10 Una entidad que cambie del método de la participación a la contabilidad de los activos y pasivos proporcionará una conciliación entre la inversión dada de baja en cuentas, y los activos y pasivos reconocidos, junto con cualquier diferencia restante ajustada contra las ganancias acumuladas, al comienzo del primer periodo presentado.
- C11 La excepción en el reconocimiento inicial de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 no se aplicará cuando la entidad reconozca los activos y pasivos relacionados con su participación en una operación conjunta.

Disposiciones transitorias en los estados financieros separados de una entidad

- C12 Una entidad que, de acuerdo con el párrafo 10 de la NIC 27, estuviera anteriormente contabilizando en sus estados financieros separados su participación en una operación conjunta como una inversión al costo o de acuerdo con la NIIF 9:
- (a) Dará de baja en cuentas la inversión y reconocerá los activos y pasivos con respecto a su participación en la operación conjunta por los importes determinados de acuerdo con los párrafos C7 a C9.
 - (b) Proporcionará una conciliación entre la inversión dada de baja en cuentas y los activos y pasivos reconocidos, junto con cualquier diferencia restante ajustada en las ganancias acumuladas, al comienzo del periodo inmediato anterior.
- C13 La excepción en el reconocimiento inicial de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 no se aplicará cuando la entidad reconozca los activos y pasivos relacionados con su participación en una operación conjunta en sus estados financieros separados procedentes de la aplicación de los requerimientos de transición para operaciones conjuntas referidos en el párrafo C12.

Referencias al "periodo inmediato anterior"

- C13A A pesar de las referencias al "periodo inmediato anterior" en los párrafos C2 a C12, una entidad puede presentar también información comparativa ajustada para los periodos presentados con anterioridad, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa ajustada para periodos anteriores, todas las referencias al "periodo inmediato anterior" en los párrafos C2 a C12 se interpretarán como "el primer periodo comparativo ajustado presentado".

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- C13B Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada con un fundamento diferente, y explicará ese fundamento.

Referencias a la NIIF 9

- C14 Si una entidad aplica esta NIIF pero no aplica todavía la NIIF 9, cualquier referencia a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

- C14A *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11), emitida en mayo de 2014, modificó el encabezamiento después del párrafo B33 y añadió los párrafos 21A, B33A a B33D y C1AA y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva para las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, para las adquisiciones que tengan lugar desde el comienzo del primer periodo en que aplique dichas modificaciones. Por consiguiente, los importes reconocidos para adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas que hayan tenido lugar en periodos anteriores no se ajustarán.

Derogación de otras NIIF

- C15 Esta Norma sustituye a las siguientes NIIF:
- (a) NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*; y
 - (b) SIC-13 *Entidades Controladas Conjuntamente—Aportaciones No Monetarias de los Participantes*.

Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones

Norma Internacional de Información Financiera 12
Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades

Objetivo

- 1 El objetivo de esta NIIF es requerir que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar:
- (a) la naturaleza de sus *participaciones en otras entidades* y los riesgos asociados con éstas; y
 - (b) los efectos de esas participaciones en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

Cumplimiento del objetivo

- 2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, una entidad revelará:
- (a) los juicios significativos y suposiciones realizados para determinar:
 - (i) la naturaleza de su participación en otra entidad o acuerdo;
 - (ii) el tipo de acuerdo conjunto en el que tiene una participación (párrafos 7 a 9);
 - (iii) que cumple la definición de una entidad de inversión, si es aplicable (párrafo 9A); y
 - (b) información sobre su participación en:
 - (i) subsidiarias (párrafos 10 a 19);
 - (ii) acuerdos conjuntos y asociadas (párrafos 20 a 23); y
 - (iii) *entidades estructuradas* que no están controladas por la entidad (entidades estructuradas no consolidadas) (párrafos 24 a 31).
- 3 Si la información a revelar requerida por esta NIIF, junto con la requerida por otras NIIF, no cumple el objetivo del párrafo 1, una entidad revelará cualquier otra información adicional que sea necesaria para cumplir con ese objetivo.
- 4 Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los requerimientos de esta NIIF. Acumulará o desglosará información a revelar de forma que la utilidad de la información no se obstaculice por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o la agrupación de partidas que tengan diferentes características (véanse los párrafos B2 a B6).

Alcance

- 5 Esta NIIF se aplicará por una entidad que tiene una participación en las siguientes entidades:
- (a) subsidiarias
 - (b) acuerdos conjuntos (es decir, operaciones conjuntas o negocios conjuntos)
 - (c) asociadas
 - (d) entidades estructuradas no consolidadas.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- 6 Esta NIIF no se aplicará a:
- (a) Los planes de beneficios post-empleo u otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados a los que se aplica la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.
 - (b) Los estados financieros separados de una entidad a la que se aplica la NIC 27 *Estados Financieros Separados*. Sin embargo:
 - (i) Si una entidad tiene participaciones en entidades estructuradas no consolidadas y elabora estados financieros separados como sus únicos estados financieros, aplicará los requerimientos de los párrafos 24 a 31 al preparar esos estados financieros separados.
 - (ii) Una entidad de inversión que prepara estados financieros en los que todas sus subsidiarias se miden al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 31 de la NIIF 10 presentará la información a revelar relativa a entidades de inversión requerida por esta NIIF.
 - (c) Una participación mantenida por una entidad que participa en un acuerdo conjunto pero no tiene control conjunto de éste a menos que esa participación dé lugar a una influencia significativa sobre el acuerdo o sea una participación en una entidad estructurada.
 - (d) Una participación en otra entidad que se contabilice de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. Sin embargo, una entidad aplicará esta NIIF:
 - (i) cuando esa participación lo sea en una asociada o un negocio conjunto que, de acuerdo con la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, se mida al valor razonable con cambios en resultados; o
 - (ii) cuando esa participación sea en una entidad estructurada no consolidada.

Juicios y supuestos significativos

- 7 Una entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados (y cambios en esos juicios y supuestos) para determinar:
- (a) que tiene el control de otra entidad, es decir, una participada como se describe en los párrafos 5 y 6 de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*;
 - (b) que tiene el control conjunto de un acuerdo o influencia significativa sobre otra entidad; y
 - (c) el tipo de acuerdo conjunto (es decir, operación conjunta o negocio conjunto) cuando el acuerdo ha sido estructurado a través de un vehículo separado.
- 8 Los juicios y supuestos significativos revelados de acuerdo con el párrafo 7 incluyen los realizados por la entidad cuando los cambios en hechos y circunstancias son tales que la conclusión sobre si tiene control, control conjunto o influencia significativa cambia durante el periodo sobre el que se informa.
- 9 Para cumplir con el párrafo 7, una entidad revelará, por ejemplo, los juicios y supuestos significativos realizados para determinar que:
- (a) No controla otra entidad aun cuando mantenga más de la mitad de los derechos de voto de ésta.
 - (b) Controla otra entidad aun cuando mantenga menos de la mitad de los derechos de voto de ésta.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (c) Es un agente o un principal (véanse los párrafos B58 a B72 de la NIIF 10).
- (d) No tiene influencia significativa aun cuando mantengan el 20 por ciento o más de los derechos de voto de otra entidad.
- (e) Tiene influencia significativa aun cuando mantenga menos del 20 por ciento de los derechos de voto de otra entidad.

Estatus de la entidad de inversión

- 9A** Cuando una controladora determina que es una entidad de inversión de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 10, la entidad de inversión revelará información sobre juicios significativos y suposiciones que haya realizado para determinar que es una entidad de inversión. Si la entidad de inversión no tiene una o más de las características típicas de una entidad de inversión (véase el párrafo 28 de la NIIF 10), revelará sus razones para concluir que es, no obstante, una entidad de inversión.
- 9B** Cuando una entidad pasa a ser, o deja de ser, una entidad de inversión, revelará el cambio del estatus de la entidad de inversión y las razones del cambio. Además, una entidad que se convierte en una entidad de inversión revelará el efecto del cambio de estatus sobre los estados financieros del periodo presentado, incluyendo:
- (a) el valor razonable total, en la fecha del cambio de estatus, de la subsidiaria que cesa de consolidarse;
 - (b) la ganancia o pérdida total, si la hubiera, calculada de acuerdo con el párrafo B101 de la NIIF 10; y
 - (c) la partida, o partidas, en el resultado del periodo en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presenta por separado).

Participaciones en subsidiarias

- 10** Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros consolidados:
- (a) comprender:
 - (i) la composición del grupo; y
 - (ii) la participación que las participaciones no controladoras tienen en las actividades y flujos de efectivo del grupo (párrafo 12); y
 - (b) evaluar:
 - (i) la naturaleza y alcance de restricciones significativas sobre su capacidad para acceder o utilizar activos, y liquidar pasivos, del grupo (párrafo 13);
 - (ii) la naturaleza de los riesgos asociados con su participación en entidades estructuradas consolidadas y los cambios en éstas (párrafos 14 a 17);
 - (iii) las consecuencias de cambios en su participación en la propiedad de una subsidiaria que no dan lugar a una pérdida del control (párrafo 18); y
 - (iv) las consecuencias de la pérdida de control de una subsidiaria durante el periodo sobre el que se informa (párrafo 19).

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- 11 Cuando los estados financieros de una subsidiaria utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados son a una fecha o para un periodo que es diferente del de los estados financieros consolidados (véanse los párrafos B92 y B93 de la NIIF 10), una entidad revelará:
- (a) la fecha del final del periodo sobre el que se informa de los estados financieros de esa subsidiaria; y
 - (b) la razón de utilizar una fecha o periodo diferente.

Participación que las participaciones no controladoras tienen en las actividades y flujos de efectivo del grupo

- 12 Una entidad revelará para cada una de sus subsidiarias que tienen participaciones no controladoras que son significativas para la entidad que informa:
- (a) El nombre de la subsidiaria.
 - (b) El domicilio principal donde desarrolle las actividades la subsidiaria (y país donde está constituida, si fuera diferente).
 - (c) La proporción de participaciones en la propiedad mantenida por las participaciones no controladoras.
 - (d) La proporción de derechos de voto mantenida por las participaciones no controladoras, si fuera diferente de la proporción de las participaciones mantenidas en la propiedad.
 - (e) El resultado del periodo asignado a las participaciones no controladoras de la subsidiaria durante el periodo sobre el que se informa.
 - (f) Las participaciones no controladoras acumuladas de la subsidiaria al final del periodo sobre el que se informa.
 - (g) Información financiera resumida sobre la subsidiaria (véase el párrafo B10).

La naturaleza y alcance de restricciones significativas

- 13 Una entidad revelará:
- (a) Restricciones significativas (por ejemplo, restricciones estatutarias, contractuales y regulatorias) sobre su capacidad para acceder o utilizar los activos y liquidar los pasivos del grupo, tales como:
 - (i) Aquellos que restringen la capacidad de una controladora y sus subsidiarias para transferir, o recibir, efectivo u otros activos a otras entidades dentro del grupo.
 - (ii) Garantías u otros requerimientos que pueden restringir los dividendos y otras distribuciones de capital a pagar, o préstamos y anticipos a realizar o devolver a, o desde, otras entidades dentro del grupo.
 - (b) La naturaleza y medida en que los derechos protectores de las participaciones no controladoras pueden restringir significativamente la capacidad de la entidad para acceder o utilizar los activos y liquidar los pasivos del grupo (tales como cuando una controladora está obligada a liquidar pasivos de una subsidiaria antes de liquidar sus propios pasivos, o se requiere la aprobación de participaciones no controladoras para acceder a los activos o liquidar los pasivos de una subsidiaria).
 - (c) El importe en libros de los estados financieros consolidados de los activos y pasivos a los que se aplican esas restricciones.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Naturaleza de los riesgos asociados con las participaciones de una entidad en las entidades estructuradas consolidadas

- 14 Una entidad revelará las cláusulas de los acuerdos contractuales que podrían requerir que la controladora o sus subsidiarias proporcionen apoyo financiero a una entidad estructurada consolidada, incluyendo sucesos y circunstancias que podrían exponer a la entidad que informa a una pérdida (por ejemplo acuerdos de liquidez o cláusulas de compensación por variación en la calificación crediticia asociados con obligaciones de comprar activos de la entidad estructurada o proporcionar apoyo financiero).
- 15 Si durante el periodo sobre el que se informa una controladora o cualquiera de sus subsidiarias ha proporcionado, sin tener una obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada consolidada (por ejemplo, comprar activos de la entidad estructurada o instrumentos emitidos por ésta), la entidad revelará:
- (a) el tipo e importe del apoyo proporcionado, incluyendo situaciones en las que la controladora o sus subsidiarias ayudó a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero; y
 - (b) las razones para proporcionar el apoyo.
- 16 Si durante el periodo sobre el que se informa una controladora o cualquiera de sus subsidiarias ha proporcionado, sin tener obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada con anterioridad y esa prestación de apoyo da lugar a que la entidad controle la entidad estructurada, la entidad revelará una explicación de los factores relevantes para llegar a esa decisión.
- 17 Una entidad revelará los propósitos presentes para proporcionar apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada consolidada, incluyendo las intenciones de ayudar a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero.

Consecuencias de cambios en la participación en la propiedad de una controladora en una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control

- 18 Una entidad presentará un cuadro que muestre los efectos en el patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora de los cambios en su participación en la propiedad de una subsidiaria que no den lugar a pérdida de control.

Consecuencias de la pérdida de control de una subsidiaria durante el periodo sobre el que se informa

- 19 Una entidad revelará las ganancias o pérdidas, si las hubiera, calculadas de acuerdo con el párrafo 25 de la NIIF 10, y:
- (a) la parte de esa ganancia o pérdida atribuible a la medición de cualquier inversión conservada en la antigua subsidiaria por su valor razonable en la fecha en la que pierda el control; y
 - (b) la partida, o partidas, en el resultado del periodo en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presenta por separado).

Participaciones en subsidiarias no consolidadas (entidades de inversión)

- 19A Una entidad de inversión que, de acuerdo con la NIIF 10, se le requiera que aplique la excepción de consolidación y en su lugar contabilice su inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados revelará ese hecho.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- 19B Para cada subsidiaria sin consolidar, una entidad de inversión revelará:
- (a) el nombre de la subsidiaria;
 - (b) el domicilio principal del negocio (y país donde está constituida, si fuera diferente del domicilio principal del negocio) de la subsidiaria; y
 - (c) la proporción de participación en la propiedad mantenida por la entidad de inversión y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida.
- 19C Si una entidad de inversión es la controladora de otra entidad de inversión, la controladora proporcionará también la información a revelar de 19B(a) a (c) para inversiones que estén controladas por su subsidiaria que es entidad de inversión. La información a revelar puede proporcionarse incluyendo, en los estados financieros de la controladora, los estados financieros de la subsidiaria (o subsidiarias) que contienen la información anterior.
- 19D Una entidad de inversión revelará:
- (a) la naturaleza y alcance de cualquier restricción significativa (por ejemplo procedente de sus acuerdos de préstamo, requerimientos de regulación o acuerdos contractuales) sobre la capacidad de una subsidiaria no consolidada para transferir fondos a la entidad de inversión en forma de dividendos en efectivo o reembolso de préstamos o anticipos realizados a subsidiarias no consolidadas por la entidad de inversión; y
 - (b) cualquier compromiso o intención presente de proporcionar respaldo financiero o de otro tipo a una subsidiaria no consolidada, incluyendo compromisos o intenciones de apoyar a la subsidiaria para obtener apoyo financiero.
- 19E Si durante el periodo sobre el que se informa, una entidad de inversión o cualquiera de sus subsidiarias ha proporcionado, sin tener una obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una subsidiaria no consolidada (por ejemplo, comprar activos de la subsidiaria o instrumentos emitidos por ésta o respaldarle para obtener apoyo financiero), la entidad revelará:
- (a) el tipo y cantidad de apoyo proporcionado a cada subsidiaria no consolidada; y
 - (b) las razones para proporcionar el apoyo.
- 19F Una entidad de inversión revelará las cláusulas y los acuerdos contractuales que podrían requerir que la entidad o sus subsidiarias no consolidadas proporcionen apoyo financiero a una entidad estructurada, controlada, no consolidada, incluyendo sucesos o circunstancias que podrían exponer a la entidad que informa a una pérdida (por ejemplo acuerdos de liquidez o cláusulas de compensación por variación en la calificación crediticia asociados con obligaciones de comprar activos de la entidad estructurada o proporcionar apoyo financiero).
- 19G Si durante el periodo sobre el que se informa una entidad de inversión o cualquiera de sus subsidiarias no consolidadas ha proporcionado, sin tener obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada que la entidad de inversión no controlaba, y si esa prestación de apoyo da lugar a que la entidad de inversión controle la entidad estructurada, la entidad de inversión revelará una explicación de los factores relevantes para llegar a la decisión de proporcionar ese apoyo.

Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones

Participaciones en acuerdos conjuntos y asociadas

- 20 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar:
- (a) la naturaleza, alcance y efectos financieros de sus participaciones en acuerdos conjuntos y asociadas, incluyendo la naturaleza y efectos de su relación contractual con los otros inversores con control conjunto de los acuerdos conjuntos y asociadas o influencia significativa sobre éstos (párrafos 21 y 22); y
 - (b) la naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en negocios conjuntos y asociadas y los cambios en estos (párrafo 23).

Naturaleza, alcance y efectos financieros de las participaciones de la entidad en acuerdos conjuntos y asociadas

- 21 Una entidad revelará:
- (a) para cada acuerdo conjunto y asociada que sea significativo para la entidad que informa:
 - (i) El nombre del acuerdo conjunto o asociada.
 - (ii) La naturaleza de la relación de la entidad que informa con el acuerdo conjunto o asociada (mediante, por ejemplo, la descripción de la naturaleza de las actividades del acuerdo conjunto o asociada y si son estratégicos para las actividades de la entidad).
 - (iii) El domicilio principal donde el acuerdo conjunto o asociada desarrolle las actividades (y país donde está constituida, si fuera diferente del domicilio principal donde desarrolle las actividades).
 - (iv) La proporción de participación en la propiedad, o la parte con que participa, mantenida por la entidad y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida (si fuera aplicable).
 - (b) Para cada negocio conjunto y asociada que sea significativo para la entidad que informa:
 - (i) Si la inversión en el negocio conjunto o asociada se mide utilizando el método de la participación o al valor razonable.
 - (ii) Información financiera resumida sobre el negocio conjunto o asociada como se especifica en los párrafos B12 y B13.
 - (iii) Si el negocio conjunto o asociada se contabiliza utilizando el método de la participación, el valor razonable o su inversión en el negocio conjunto o asociada, si existe un precio de mercado cotizado para la inversión.
 - (c) Información financiera como se especifica en el párrafo B16 sobre las inversiones de la entidad en negocios conjuntos y asociadas que no son individualmente significativas:
 - (i) de forma agregada para todos los negocios conjuntos que no son significativos de forma individual y, por separado;
 - (ii) de forma agregada para todas las asociadas que no son significativas de forma individual.

21A Una entidad de inversión no necesita proporcionar la información a revelar requerida por los párrafos 21(b) a 21(c).

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

22 Una entidad revelará también:

- (a) La naturaleza y alcance de las restricciones significativas (por ejemplo procedentes de acuerdos de préstamo, requerimientos regulatorios o acuerdos contractuales entre inversores con control conjunto de un negocio conjunto o una asociada o influencia significativa sobre ésta) sobre la capacidad de los negocios conjuntos o asociadas de transferir fondos a la entidad en forma de dividendos en efectivo, o reembolso de préstamos o anticipos realizados por la entidad.
- (b) Cuando los estados financieros de un negocio conjunto o asociada utilizados para aplicar el método de la participación están referidos a una fecha o un periodo que es diferente del de la entidad:
 - (i) La fecha del final del periodo sobre el que se informa de los estados financieros de ese negocio conjunto o asociada; y
 - (ii) la razón de utilizar una fecha o periodo diferente.
- (c) La parte no reconocida en las pérdidas de un negocio conjunto o asociada, tanto para el periodo sobre el que se informa como de forma acumulada, si la entidad ha dejado de reconocer su parte de las pérdidas de un negocio conjunto o asociada al aplicar el método de la participación.

Riesgos asociados con las participaciones de una entidad en negocios conjuntos o asociadas

23 Una entidad revelará:

- (a) Los compromisos que tiene relativos a sus negocios conjuntos por separado de los otros compromisos como se especifica en los párrafos B18 a B20.
- (b) Los pasivos contingentes incurridos en relación con sus participaciones en negocios conjuntos o asociadas (incluyendo su participación en pasivos contingentes incurridos conjuntamente con otros inversores con control conjunto de los negocios conjuntos o asociadas o influencia significativa sobre éstos), de forma separada de los otros pasivos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, a menos que la probabilidad de pérdida sea remota.

Participaciones en entidades estructuradas no consolidadas

24 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros:

- (a) comprender la naturaleza y alcance de sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas (párrafos 26 a 28); y
- (b) evaluar la naturaleza de los riesgos asociados con sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas y los cambios en estas (párrafos 29 a 31).

25 La información requerida por el párrafo 24(b) incluye información sobre la exposición al riesgo de una entidad procedente de la implicación que tuvo en entidades estructuradas no consolidadas en periodos anteriores (por ejemplo, patrocinando la entidad estructurada), incluso si la entidad ya no tiene implicación contractual con la entidad estructurada en la fecha de presentación.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- 25A Una entidad de inversión no necesita proporcionar la información a revelar requerida por el párrafo 24 para una entidad estructurada no consolidada que controla y para la cual presenta la información a revelar requerida por los párrafos 19A a 19G.

Naturaleza de las participaciones

- 26 Una entidad revelará información cuantitativa y cualitativa sobre sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas, que incluye, pero no se limita a, la naturaleza, propósito, tamaño y actividades de la entidad estructurada y la forma en que ésta se financia.
- 27 Si una entidad ha patrocinado una entidad estructurada no consolidada para la que no se proporciona la información requerida por el párrafo 29 (por ejemplo, porque no tiene una participación en la entidad en la fecha de presentación), la entidad revelará:
- (a) la forma en que ha determinado las entidades estructuradas que ha patrocinado;
 - (b) los *ingresos procedentes de esas entidades estructuradas* durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo una descripción de los tipos de ingreso presentados; y
 - (c) el importe en libros (en el momento de la transferencia) de todos los activos transferidos a esas entidades estructuradas durante el periodo sobre el que se informa.
- 28 Una entidad presentará la información del párrafo 27(b) y (c) en formato de tabla, a menos que otro formato sea más apropiado, y clasificará sus actividades de patrocinio en las categorías correspondientes (véanse los párrafos B2 a B6).

Naturaleza de los riesgos

- 29 Una entidad revelará en forma de tabla, a menos que otro formato sea más apropiado, un resumen de:
- (a) El importe en libros de los activos y pasivos reconocidos en sus estados financieros relativos a sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas.
 - (b) Las partidas en el estado de situación financiera en las que están reconocidos esos activos y pasivos.
 - (c) El importe que mejor representa la exposición máxima de la entidad a pérdidas procedentes de sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas, incluyendo la forma en que se determina la máxima exposición a pérdidas. Si una entidad no puede cuantificar su exposición máxima a pérdidas procedentes de sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas, revelará ese hecho y las razones.
 - (d) Una comparación de los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad que relacionan sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas y la exposición máxima de la entidad a pérdidas procedentes de esas entidades.
- 30 Si durante el periodo sobre el que se informa una entidad ha proporcionado, sin tener una obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada en la que tenía con anterioridad o tiene actualmente una participación (por ejemplo, comprar activos de la entidad estructurada o instrumentos emitidos por ésta), la entidad revelará:

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (a) el tipo e importe de apoyo proporcionado, incluyendo situaciones en las que la entidad ayudó a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero; y
- (b) las razones para proporcionar el apoyo.

31 Una entidad revelará los propósitos presentes de proporcionar apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada, incluyendo las intenciones de ayudar a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

entidad estructurada Una participada que ha sido diseñada de forma que los derechos de voto o similares no sean el factor decisivo para decidir quién controla la entidad, tales como cuando los derechos de voto se relacionan solo con las tareas administrativas y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos contractuales.

Los párrafos B22 a B24 proporcionan información adicional sobre las entidades estructuradas.

ingreso procedente de una entidad estructurada Para el propósito de esta NIIF, ingreso procedente de una **entidad estructurada** incluye, pero no se limita a, comisiones recurrentes y no recurrentes, intereses, dividendos, ganancias o pérdidas en la nueva medición, o baja en cuentas de participaciones en entidades estructuradas y ganancias o pérdidas de transferencias de activos y pasivos a la entidad estructurada.

participación en otra entidad Para el propósito de esta NIIF, una participación en otra entidad se refiere a implicaciones contractuales y no contractuales que expone a una entidad a la variabilidad de los rendimientos procedentes de los de otra entidad. Una participación en otra entidad puede ponerse en evidencia mediante, pero no se limita a, la tenencia de instrumentos de deuda o patrimonio, así como otras formas de implicación tales como la provisión de fondos, apoyo de liquidez, mejora crediticia y garantías. Incluye los medios por los que una entidad tiene control o control conjunto de otra entidad, o influencia significativa sobre ésta. Una entidad no tiene necesariamente una participación en otra entidad, únicamente debido a una relación habitual cliente suministrador.

Los párrafos B7 a B9 proporcionan información adicional sobre las participaciones en otras entidades.

Los párrafos B55 a B57 de la NIIF 10 explican la variabilidad de los rendimientos.

Los siguientes términos se definen en la NIC 27 (modificada en 2011), NIC 28 (modificada en 2011), NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* y se utilizan en esta NIIF con los significados especificados en esas NIIF:

- actividades relevantes
- acuerdo conjunto
- asociada
- control conjunto
- control de una entidad
- controladora
- derechos protectores
- entidad de inversión
- estados financieros consolidados
- estados financieros separados
- grupo
- influencia significativa
- método de la participación
- negocio conjunto
- operación conjunta
- participación no controladora
- subsidiaria

“Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones”

- vehículo separado.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 31 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la NIIF.

B1 Los ejemplos de este apéndice reflejan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden darse en hechos y circunstancias de la realidad, al aplicar la NIIF 12 a situaciones reales se deben analizar las características de cada situación concreta en detalle.

Acumulación (párrafo 4)

B2 Una entidad decidirá, a la luz de sus circunstancias, cuánto detalle proporcionará para satisfacer las necesidades de información de los usuarios y cuánto énfasis concede a los diferentes aspectos de los requerimientos y la forma en que acumula la información. Es necesario lograr un equilibrio entre la sobrecarga de los estados financieros con excesivos detalles que pudieran no ayudar a sus usuarios, y el disimulo de información como resultado de su acumulación excesiva.

B3 Una entidad puede acumular la información a revelar requerida por esta NIIF para participaciones en entidades similares si la acumulación es congruente con el objetivo de información a revelar y el requerimiento del párrafo B4, y no oculta la información proporcionada. Una entidad revelará la forma en que ha acumulado sus participaciones en entidades similares.

B4 Una entidad presentará información de forma separada para participaciones en:

- (a) subsidiarias;
- (b) negocios conjuntos;
- (c) operaciones conjuntas;
- (d) asociadas; y
- (e) entidades estructuradas no consolidadas.

B5 Para determinar si agregar la información, una entidad considerará la información cuantitativa y cualitativa sobre el riesgo diferente y características del rendimiento de cada entidad que se está considerando en la acumulación y la importancia de cada entidad para la entidad que informa. La entidad presentará la información a revelar de una forma que explique con claridad a los usuarios de los estados financieros la naturaleza y alcance de sus participaciones en esas otras entidades.

B6 Ejemplos de niveles de acumulación dentro de las clases de entidades establecidas en el párrafo B4 que pueden ser apropiadas son:

- (a) La naturaleza de actividades (por ejemplo entidad de investigación y desarrollo, una entidad de titulación de tarjetas de crédito rotativo).
- (b) La clasificación industrial.
- (c) La geografía (por ejemplo, país o región).

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Participaciones en otras entidades

- B7 Una participación en otra entidad se refiere a implicaciones contractuales y no contractuales que expone a una entidad que informa a la variabilidad del rendimiento procedente del rendimiento de otra entidad. La consideración del propósito y diseño de la otra entidad puede ayudar a la entidad que informa a evaluar si tiene una participación en esa entidad y, por ello, si se le requiere proporcionar la información a revelar en esta NIIF. Esa evaluación incluirá la consideración de los riesgos que la otra entidad fue diseñada para crear y para trasladar a la entidad que informa y a otras partes.
- B8 Una entidad que informa está habitualmente expuesta a la variabilidad de los rendimientos procedentes del rendimiento de otra entidad por la tenencia de instrumentos (tales como los instrumentos de deuda o patrimonio emitidos por la otra entidad) o por tener otra implicación que amortigüe la variabilidad. Por ejemplo, supóngase que una entidad estructurada mantiene una cartera de préstamos. La entidad estructurada obtiene una permuta financiera de incumplimiento de crédito de otra entidad (la entidad que informa) para protegerse a sí misma del incumplimiento de los pagos del principal e intereses de los préstamos. La entidad que informa tiene una implicación que le expone a la variabilidad de los rendimientos procedentes del rendimiento de la entidad estructurada porque la permuta financiera de incumplimiento de crédito amortigua la variabilidad de los rendimientos de la entidad estructurada.
- B9 Algunos instrumentos se diseñan para transferir riesgo procedente de la entidad que informa a otra entidad. Estos instrumentos crean variabilidad de rendimientos para la otra entidad pero no exponen habitualmente a la entidad que informa a la variabilidad de los rendimientos procedentes del rendimiento de la otra entidad. Por ejemplo, supóngase que se establece una entidad estructurada para proporcionar oportunidades de inversión para inversores que desean tener exposición al riesgo de crédito de la entidad Z (la entidad Z no está relacionada con parte alguna involucrada en el acuerdo). La entidad estructurada obtiene financiación emitiendo para esos inversores pagarés vinculados al riesgo de crédito de la entidad Z (pagarés vinculados a crédito) y utiliza los productos para invertir en una cartera de activos financieros libres de riesgo. La entidad estructurada obtiene exposición al riesgo de crédito de la entidad Z realizando una permuta financiera de incumplimiento de crédito (CDS) con la contraparte de una permuta financiera. El CDS traslada el riesgo de crédito de la entidad Z a la entidad estructurada a cambio de una comisión pagada por la contraparte de la permuta financiera. Los inversores de la entidad estructurada reciben un rendimiento más alto que refleja el rendimiento de la entidad estructurada procedente de su cartera de activos y la comisión del CDS. La contraparte de la permuta financiera no tiene implicación en la entidad estructurada que le expone a la variabilidad de los rendimientos procedentes del rendimiento de la entidad estructurada, porque el CDS transfiere la variabilidad a la entidad estructurada, en lugar de amortiguar la variabilidad de los rendimientos de la entidad estructurada.

Información financiera resumida sobre subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas (párrafos 12 y 21)

- B10 Para cada subsidiaria que tenga participaciones no controladoras que sean significativas para la entidad que informa, una entidad revelará:
- (a) Los dividendos pagados a las participaciones no controladoras.
 - (b) Información financiera resumida sobre los activos, pasivos, resultado del periodo y flujos de efectivo de la subsidiaria que permita a los usuarios comprender la

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

participación que tienen las participaciones no controladoras en las actividades y flujos de efectivo del grupo. Esa información puede incluir pero no limitarse a, por ejemplo, activos corrientes y no corrientes, pasivos corrientes y no corrientes, ingresos de actividades ordinarias, resultado del periodo y resultado integral total.

- B11 La información financiera resumida requerida por el párrafo B10(b) será los importes antes de las eliminaciones inter-empresas.
- B12 Para cada negocio conjunto y asociada que sea significativo para la entidad que informa una entidad revelará:
- (a) Los dividendos recibidos del negocio conjunto o asociada.
 - (b) Información financiera resumida del negocio conjunto o asociada (véanse los párrafos B14 y B15) incluyendo, pero no necesariamente limitándose a:
 - (i) Activos corrientes.
 - (ii) Activos no corrientes.
 - (iii) Pasivos corrientes.
 - (iv) Pasivos no corrientes.
 - (v) Ingreso de actividades ordinarias.
 - (vi) El resultado del periodo de operaciones continuadas.
 - (vii) El resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas.
 - (viii) Otro resultado integral.
 - (ix) El resultado integral total.
- B13 Además de la información financiera resumida requerida por el párrafo B12, una entidad revelará para cada negocio conjunto que sea significativo para la entidad que informa el importe de:
- (a) El efectivo y equivalentes al efectivo incluidos en el párrafo B12(b)(i).
 - (b) Los pasivos financieros corrientes (excluyendo las cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar y provisiones) incluidas en el párrafo B12(b)(iii).
 - (c) Los pasivos financieros no corrientes (excluyendo las cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar y provisiones) incluidas en el párrafo B12(b)(iv).
 - (d) La depreciación y amortización.
 - (e) Los ingresos por intereses.
 - (f) Los gastos por intereses.
 - (g) El gasto o el ingreso por el impuesto sobre las ganancias.
- B14 La información financiera resumida presentada de acuerdo con los párrafos B12 y B13 será los importes incluidos en los estados financieros conforme a las NIIF del negocio conjunto o asociada (y no la participación de la entidad en esos importes). Si la entidad contabiliza su participación en el negocio conjunto o asociada utilizando el método de la participación:
- (a) Los importes incluidos en los estados financieros conforme a las NIIF del negocio conjunto o asociada se ajustarán para reflejar los ajustes realizados por la entidad al utilizar el método de la participación, tales como los ajustes del valor razonable realizados en el momento de la adquisición y los ajustes por diferencias en políticas contables.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (b) La entidad proporcionará una conciliación de la información financiera resumida presentada al importe en libros de su participación en el negocio conjunto o asociada.

B15 Una entidad puede presentar la información financiera resumida requerida por los párrafos B12 y B13 sobre la base de los estados financieros del negocio conjunto o de la asociada si:

- (a) la entidad mide su participación en el negocio conjunto o asociada al valor razonable de acuerdo con la NIC 28 (modificada en 2011); y
- (b) el negocio conjunto o asociada no elabora estados financieros conforme a las NIIF y la preparación sobre esa base sería impracticable o causaría un costo indebido.

En ese caso, la entidad revelará la base sobre la que se ha elaborado la información financiera resumida.

B16 Una entidad revelará, de forma agregada, el importe en libros de sus participaciones en todos los negocios conjuntos o asociadas individualmente no significativos que se contabilicen utilizando el método de la participación. Una entidad revelará también de forma separada, el importe agregado de su participación en negocios conjuntos y asociadas procedente de:

- (a) El resultado del periodo de operaciones continuadas.
- (b) El resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas.
- (c) Otro resultado integral.
- (d) El resultado integral total.

Una entidad proporcionará información a revelar por separado sobre los negocios conjuntos y asociadas.

B17 Cuando la participación de una entidad en una subsidiaria, un negocio conjunto o una asociada (o un parte de su participación en un negocio conjunto o asociada) se clasifique como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, no se requiere que la entidad revele información financiera resumida para esa subsidiaria, negocio conjunto o asociada de acuerdo con los párrafos B10 a B16.

Compromisos con negocios conjuntos [párrafo 23(a)]

B18 Una entidad revelará los compromisos totales que tiene pero que no ha reconocido en la fecha de presentación (incluyendo su participación en compromisos realizados de forma conjunta con otros inversores con control conjunto de un negocio conjunto) relativos a sus participaciones en negocios conjuntos. Los compromisos son los que pueden dar lugar a salidas de efectivo u otros recursos en el futuro.

B19 Los compromisos no reconocidos que pueden dar lugar a salidas de efectivo u otros recursos en el futuro incluyen:

- (a) Compromisos no reconocidos de aportar fondos o recursos como consecuencia de, por ejemplo:
- (i) Acuerdos de constitución o adquisición de un negocio conjunto (que, por ejemplo, requiera que una entidad aporte fondos a lo largo de un periodo específico).
- (ii) Proyectos intensivos en capital emprendidos por un negocio conjunto.

Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones

- (iii) Obligaciones de compra incondicionales, que comprenden la adquisición de equipo, inventario, o servicios que una entidad está comprometida a comprar a un negocio conjunto o en nombre de éste.
- (iv) Compromisos no reconocidos de proporcionar préstamos u otro apoyo financiero al negocio conjunto.
- (v) Compromisos no reconocidos de aportar recursos a un negocio conjunto, tales como activos o servicios.
- (vi) Otros compromisos no reconocidos que no son cancelables relacionados con el negocio conjunto.
- (b) Compromisos no reconocidos de adquirir una participación en la propiedad de otra parte (o parte de esa participación en la propiedad) en un negocio conjunto si tiene lugar o no un suceso concreto en el futuro.

B20 Los requerimientos y ejemplos de los párrafos B18 y B19 ilustran algunos de los tipos de información a revelar requerida por el párrafo 18 de la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Participaciones en entidades estructuradas no consolidadas (párrafos 24 a 31)

Entidades estructuradas

- B21 Una entidad estructurada es una entidad que ha sido diseñada de forma que los derechos de voto o similares no sean el factor determinante para decidir quién controla la entidad, tal como cuando los derechos de voto se relacionan solo con las tareas administrativas y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos contractuales.
- B22 Una entidad estructurada a menudo tiene algunas o todas las características o atributos siguientes:
- (a) Actividades restringidas.
 - (b) Un objetivo bien definido y limitado, tal como efectuar un arrendamiento fiscalmente eficiente, llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo, proporcionar fuentes de capital o financiación a una entidad o proporcionar oportunidades de inversión a inversores mediante el traspaso de los riesgos y recompensas asociados con los activos de la entidad estructurada a los inversores.
 - (c) Patrimonio insuficiente para permitir a la entidad estructurada financiar sus actividades sin apoyo financiero subordinado.
 - (d) Financiación en forma de instrumentos múltiples vinculados contractualmente a inversores que crean concentraciones de riesgos de crédito u otros riesgos (tramos).
- B23 Ejemplos de entidades que se consideran entidades estructuradas incluyen, pero no se limitan a:
- (a) Vehículos de titulización.
 - (b) Financiaciones garantizadas por activos.
 - (c) Algunos fondos de inversión.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

B24 Una entidad que está controlada mediante derechos de voto no es una entidad estructurada simplemente porque, por ejemplo, reciba fondos de terceros a continuación de una reestructuración.

Naturaleza de los riesgos procedentes de participaciones en entidades estructuradas no consolidadas (párrafos 29 a 31)

B25 Además de la información requerida por los párrafos 29 a 31, una entidad revelará la información adicional que sea necesaria para cumplir el objetivo sobre información a revelar del párrafo 24(b).

B26 Ejemplos de información adicional que, dependiendo de las circunstancias, puede ser relevante para una evaluación de los riesgos a los que está expuesta una entidad cuando tiene una participación en una entidad estructurada no consolidada son:

- (a) Las cláusulas de un acuerdo que podría requerir que la entidad proporcionara apoyo financiero a una entidad estructurada no consolidada (por ejemplo acuerdos de liquidez o cláusulas de compensación por variación en la calificación crediticia asociados con obligaciones de comprar activos de la entidad estructurada o proporcionar apoyo financiero), incluyendo:
 - (i) Una descripción de los sucesos o circunstancias que podrían exponer a la entidad que informa a una pérdida.
 - (ii) Si existen cláusulas que limitarían la obligación.
 - (iii) Si existen otras partes que proporcionan apoyo financiero y, si es así, la forma en que la obligación de la entidad que informa se prioriza con respecto a las otras partes.
- (b) Las pérdidas incurridas por la entidad durante el periodo sobre el que se informa relacionadas con sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas.
- (c) Los tipos de ingreso recibidos por la entidad durante el periodo sobre el que se informa procedentes de sus participaciones en entidades estructuradas no consolidadas.
- (d) Si se requiere que la entidad absorba pérdidas de una entidad estructurada no consolidada antes que otras partes, el límite máximo de estas pérdidas para la entidad, y (si fuera relevante) la prioridad e importes de las pérdidas potenciales soportadas por las partes cuyas participaciones están priorizadas por debajo de las participaciones de la entidad en la entidad estructurada no consolidada.
- (e) Información sobre los acuerdos de liquidez, garantías u otros compromisos con terceros que puedan afectar al valor razonable o riesgo de las participaciones de la entidad en las entidades estructuradas no consolidadas.
- (f) Las dificultades que ha experimentado una entidad estructurada no consolidada para financiar sus actividades durante el periodo sobre el que se informa.
- (g) En relación con la financiación de una entidad estructurada no consolidada, las formas de financiación (por ejemplo, papel comercial o pagarés a medio plazo) y su promedio ponderado de vida. Esa información puede incluir el análisis de vencimientos de los activos y financiación de una entidad estructurada no consolidada si ésta tiene activos a largo plazo financiados con fondos a corto plazo.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice C

Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la NIIF.

Fecha de vigencia y transición

- C1 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada.
- C1A El documento *Estados Financieros Consolidados, Acuerdos Conjuntos e Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades: Guía de Transición* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12), emitido en junio de 2012, añadió los párrafos C2A y C2B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NIIF 12 para un periodo anterior, aplicará las modificaciones para ese mismo periodo.
- C1B El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó el párrafo 2 y el Apéndice A, y añadió los párrafos 9A y 9B, 19A a 19G, 21A y 25A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, revelará este hecho y aplicará todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.
- C1C *Entidades de Inversión: Aplicación de la Excepción de Consolidación* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 28), emitida en diciembre de 2014, modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esa modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- C2 Se recomienda que una entidad proporcione la información requerida por esta NIIF para periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2013. El suministro de parte de la información a revelar requerida por esta NIIF no obliga a que la entidad cumpla con todos los requerimientos de esta NIIF o a que aplique de forma anticipada las NIIF 10, NIIF 11, NIC 27 (modificada en 2011) y NIC 28 (modificada en 2011).
- C2A Los requerimientos de información a revelar de esta NIIF no necesitan aplicarse a los periodos presentados que comiencen antes del periodo anual inmediato que precede al primer periodo anual en que se aplica la NIIF 12.
- C2B Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 24 a 31 y la guía correspondiente de los párrafos B21 a B26 de esta NIIF no necesitan aplicarse a los periodos presentados que comiencen antes del periodo anual para el que se aplica la NIIF 12.

Referencias a la NIIF 9

- C3 Si una entidad aplica esta NIIF pero no aplica todavía la NIIF 9, cualquier referencia a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 13
Medición del Valor Razonable

Objetivo

- 1 **Esta NIIF:**
 - (a) **define valor razonable;**
 - (b) **establece en una sola NIIF un marco para la medición del valor razonable; y**
 - (c) **requiere información a revelar sobre las mediciones del valor razonable.**
- 2 El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad. Para algunos activos y pasivos, pueden estar disponibles transacciones de mercado observables o información de mercado. Para otros activos y pasivos, pueden no estar disponibles transacciones de mercado observables e información de mercado. Sin embargo, el objetivo de una medición del valor razonable en ambos casos es el mismo—estimar el precio al que tendría lugar una *transacción ordenada* para vender el activo o transferir el pasivo entre *participantes del mercado* en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un *precio de salida* en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo).
- 3 Cuando un precio para un activo o pasivo idéntico es no observable, una entidad medirá el valor razonable utilizando otra técnica de valoración que maximice el uso de *datos de entrada observables* relevantes y minimice el uso de *datos de entrada no observables*. Puesto que el valor razonable es una medición basada en el mercado, se mide utilizando los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo los supuestos sobre riesgo. En consecuencia, la intención de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma un pasivo no es relevante al medir el valor razonable.
- 4 La definición de valor razonable se centra en los activos y pasivos porque son un objeto principal de la medición en contabilidad. Además, esta NIIF se aplicará a instrumentos de patrimonio propios de una entidad medidos a valor razonable.

Alcance

- 5 **Esta NIIF se aplicará cuando otra NIIF requiera o permita mediciones a valor razonable o información a revelar sobre mediciones a valor razonable (y mediciones, tales como valor razonable menos costos de venta, basadas en el valor razonable, o información a revelar sobre esas mediciones), excepto por lo que se especifica en los párrafos 6 y 7.**
- 6 Los requerimientos sobre medición e información a revelar de esta NIIF no se aplicarán a los elementos siguientes:
 - (a) transacciones con pagos basados en acciones que queden dentro del alcance de la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*;
 - (b) transacciones de arrendamiento que queden dentro del alcance de la NIC 17 *Arrendamientos*; y

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (c) mediciones que tengan alguna similitud con el valor razonable pero que no sean valor razonable, tales como el valor neto realizable de la NIC 2 *Inventarios* o el valor en uso de la NIC 36 *Deterioro del valor de los Activos*.
- 7 La información a revelar requerida por esta NIIF no se requiere para los siguientes elementos:
- (a) activos del plan medidos a valor razonable de acuerdo con la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*;
- (b) inversiones en un plan de beneficios por retiro medidos a valor razonable de acuerdo con la NIC 26 *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de beneficio por Retiro*; y
- (c) activos para los que el importe recuperable es el valor razonable menos los costos de disposición de acuerdo con la NIC 36.
- 8 Si el valor razonable se requiere o permite por otras NIIF, el marco de medición del valor razonable descrito en esta NIIF se aplicará a la medición inicial y posterior.

Medición

Definición de valor razonable

- 9 Esta NIIF define valor razonable como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.
- 10 El párrafo B2 describe el enfoque de medición del valor razonable global.

El activo o pasivo

- 11 Una medición del valor razonable es para un activo o pasivo concreto. Por ello, al medir el valor razonable una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición. Estas características incluyen, por ejemplo, los siguientes elementos:
- (a) la condición y localización del activo; y
- (b) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.
- 12 El efecto sobre la medición que surge de una característica particular diferirá dependiendo de la forma en que esa característica sería tenida en cuenta por los participantes del mercado.
- 13 El activo o pasivo medido a valor razonable puede ser uno de los siguientes:
- (a) un activo o pasivo considerado de forma independiente (por ejemplo un instrumento financiero o un activo no financiero); o
- (b) un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos (por ejemplo, una unidad generadora de efectivo o un negocio).
- 14 Si el activo o pasivo es considerado de forma independiente, un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos, a efectos de su reconocimiento o información a revelar, dependerá de su *unidad de cuenta*. La unidad de cuenta de un activo o pasivo se determinará de acuerdo con la NIIF que requiera o permita la medición a valor razonable, excepto por lo previsto en esta NIIF.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

La transacción

- 15 Una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.
- 16 Una medición a valor razonable supondrá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar:
 - (a) en el *mercado principal* del activo o pasivo; o
 - (b) en ausencia de un mercado principal, en el *mercado más ventajoso* para el activo o pasivo.
- 17 Una entidad no necesitará llevar a cabo una búsqueda exhaustiva de todos los mercados posibles para identificar el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso, pero tendrá en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible. En ausencia de evidencia en contrario, el mercado en el que la entidad realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo se presume que será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso.
- 18 Si existe un mercado principal para el activo o pasivo, la medición del valor razonable representará el precio en ese mercado (si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración), incluso si el precio en un mercado diferente es potencialmente más ventajoso en la fecha de la medición.
- 19 La entidad debe tener acceso al mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición. Puesto que diferentes entidades (y negocios dentro de esas entidades) con distintas actividades pueden tener acceso a diversos mercados, el mercado principal (o el más ventajoso) para el activo o pasivo puede ser diferente para distintas entidades (y negocios dentro de esas entidades). Por ello, el mercado principal (o el más ventajoso) (y por ello, los participantes del mercado) se considerará desde la perspectiva de la entidad, teniendo en cuenta, de ese modo, diferencias entre entidades con actividades diversas.
- 20 Aunque una entidad debe ser capaz de acceder al mercado, ésta no necesita ser capaz de vender un activo concreto o transferir un pasivo en particular en la fecha de la medición para ser capaz de medir el valor razonable sobre la base del precio de ese mercado.
- 21 Incluso cuando no existe un mercado observable para proporcionar información para fijar el precio en relación con la venta de un activo o la transferencia de un pasivo en la fecha de la medición, una medición a valor razonable supondrá que una transacción tiene lugar en esa fecha, considerada desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo. Esa transacción supuesta establece una base para estimar el precio de venta del activo o transferencia del pasivo.

Participantes del mercado

- 22 Una entidad medirá el valor razonable de un activo o un pasivo utilizando los supuestos que los participantes del mercado utilizarían para fijar el precio del activo o pasivo, suponiendo que los participantes del mercado actúan en su mejor interés económico.
- 23 Para desarrollar esos supuestos, una entidad no necesitará identificar a participantes del mercado específicos. Más bien, la entidad identificará las características que distinguen

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

generalmente a los participantes del mercado, considerando factores específicos para todos los elementos siguientes:

- (a) el activo o pasivo;
- (b) el mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo; y
- (c) los participantes del mercado con los que la entidad realizaría una transacción en ese mercado.

El precio

- 24 El valor razonable es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida) independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración.
- 25 El precio del mercado principal (o más ventajoso) utilizado para medir el valor razonable del activo o pasivo no se ajustará por los *costos de transacción*. Los costos de transacción se contabilizarán de acuerdo con otras NIIF. Los costos de transacción no son una característica de un activo o un pasivo; más bien, son específicos de una transacción y diferirán dependiendo de la forma en que una entidad realice una transacción con el activo o pasivo.
- 26 Los costos de transacción no incluyen los *costos de transporte*. Si la localización es una característica del activo (como puede ser el caso, por ejemplo, de una materia prima cotizada), el precio en el mercado principal (o más ventajoso) se ajustará por los costos, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su ubicación presente a ese mercado.

Aplicación a activos no financieros

Máximo y mejor uso de los activos no financieros

- 27 Una medición a valor razonable de un activo no financiero tendrá en cuenta la capacidad del participante de mercado para generar beneficios económicos mediante la utilización del activo en su *máximo y mejor uso* o mediante la venta de éste a otro participante de mercado que utilizaría el activo en su máximo y mejor uso.
- 28 El máximo y mejor uso de un activo no financiero tendrá en cuenta la utilización del activo que es físicamente posible, legalmente permisible y financieramente factible de la forma siguiente:
- (a) Un uso que es físicamente posible tendrá en cuenta las características físicas del activo que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo (por ejemplo, localización o dimensión de una propiedad).
 - (b) Un uso que es legalmente permisible tendrá en cuenta las restricciones legales de utilización del activo que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo (por ejemplo, regulaciones de zona aplicables a la propiedad).
 - (c) Un uso que es financieramente factible tendrá en cuenta si una utilización del activo que es físicamente posible y legalmente permisible genera un ingreso o flujos de efectivo adecuados (teniendo en cuenta los costos de conversión del activo para esa finalidad) para producir una rentabilidad de la inversión que los

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

participantes del mercado requerirían de una inversión en ese activo destinado a ese uso.

29 El máximo y mejor uso se determinará a partir de la perspectiva de los participantes del mercado, incluso si la entidad pretende un uso distinto. Sin embargo, el uso presente por parte de una entidad de un activo no financiero se presume que es el máximo y mejor, a menos que el mercado u otros factores sugieran que un uso diferente por los participantes del mercado maximizaría el valor del activo.

30 Para proteger su posición competitiva, o por otras razones, una entidad puede pretender no utilizar de forma activa un activo no financiero adquirido, o puede pretender no utilizar el activo de acuerdo con su máximo y mejor uso. Por ejemplo, ese puede ser el caso de un activo intangible adquirido que la entidad planea utilizar de forma defensiva para impedir a otros utilizarlo. No obstante, la entidad medirá el valor razonable de un activo no financiero suponiendo su máximo y mejor uso por los participantes del mercado.

Premisa de valoración para activos no financieros

31 El máximo y mejor uso de un activo no financiero establece la premisa de valoración utilizada para medir el valor razonable del activo, de la forma siguiente:

(a) El máximo y mejor uso de un activo no financiero puede proporcionar el valor máximo para los participantes del mercado mediante su utilización en combinación con otros activos como un grupo (como se instaló o configuró, en cualquier caso, para su uso) o en combinación con otros activos y pasivos (por ejemplo, un negocio).

(i) Si el máximo y mejor uso del activo es utilizar el activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos, el valor razonable del activo es el precio que se recibiría en una transacción presente por vender el activo, suponiendo que éste se utilizaría con otros activos o con otros activos y pasivos, y que dichos activos y pasivos (es decir, sus activos complementarios y los pasivos asociados) estarían disponibles para los participantes del mercado.

(ii) Los pasivos asociados con el activo y con los activos complementarios incluyen pasivos que financian capital de trabajo, pero no incluyen pasivos utilizados para financiar activos distintos de los que están dentro del grupo de activos.

(iii) Los supuestos sobre el máximo y mejor uso de un activo no financiero serán congruentes para todos los activos (para los que el máximo y mejor uso sea relevante) del grupo de activos o del grupo de activos y pasivos dentro del cual se utilizaría el activo.

(b) El máximo y mejor uso de un activo no financiero puede proporcionar, aisladamente, el valor máximo para los participantes del mercado. Si el máximo y mejor uso del activo es utilizarlo de forma aislada, el valor razonable del activo es el precio que se recibiría en una transacción presente por vender el activo a participantes del mercado que lo utilizarían de forma independiente.

32 La medición a valor razonable de un activo no financiero supone que el activo se vende de forma congruente con la unidad de cuenta especificada en otras NIIF (que puede ser un activo individual). Ese es el caso incluso cuando esa medición a valor razonable supone que el máximo y mejor uso del activo es utilizarlo en combinación con otros activos, o con otros activos y pasivos, porque una medición a valor razonable supone que

Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones

el participante de mercado ya mantiene los activos complementarios y los pasivos asociados.

- 33 El párrafo B3 describe la aplicación del concepto de premisa de valoración para activos no financieros.

Aplicación a pasivos e instrumentos de patrimonio propios de una entidad

Principios generales

- 34 **Una medición a valor razonable supone que un pasivo financiero o no financiero o un instrumento de patrimonio propio de una entidad (por ejemplo, participaciones en el patrimonio emitidas como contraprestación en una combinación de negocios) se transfiere a un participante de mercado en la fecha de la medición. La transferencia de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad supone que:**

- (a) **Un pasivo permanecería en circulación y se requeriría al participante de mercado receptor de la transferencia satisfacer la obligación. El pasivo no se liquidaría con la contraparte o extinguiría de otra forma en la fecha de la medición.**
- (b) **Un instrumento de patrimonio propio de una entidad permanecería en circulación y el participante de mercado receptor de la transferencia cargaría con los derechos y responsabilidades asociados con el instrumento. El instrumento no se cancelaría o extinguiría de otra forma en la fecha de la medición.**

- 35 Incluso cuando no haya un mercado observable para proporcionar información sobre la fijación del precio sobre la transferencia de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad (por ejemplo, porque las restricciones contractuales u otras de tipo legal impiden la transferencia de estas partidas), puede haber un mercado observable para estas partidas si están mantenidas por otras partes como activos (por ejemplo, un bono corporativo o una opción de compra sobre las acciones de una entidad).

- 36 En todos los casos, una entidad maximizará el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizará el uso de datos de entrada no observables para cumplir con el objetivo de una medición del valor razonable, que es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para transferir el pasivo o instrumento de patrimonio entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

Pasivos e instrumentos de patrimonio mantenidos por otras partes como activos

- 37 **Cuando un precio cotizado para la transferencia de un pasivo idéntico o similar o un instrumento de patrimonio propio de la entidad no está disponible y la partida idéntica se mantiene por otra parte como un activo, una entidad medirá el valor razonable del pasivo o instrumento de patrimonio desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene la partida idéntica como un activo en la fecha de la medición.**

- 38 En estos casos, una entidad medirá el valor razonable de un pasivo o un instrumento de patrimonio de la forma siguiente:

- (a) **Utilizando el precio cotizado en un *mercado activo* para la partida idéntica mantenida por otra parte como un activo, si ese precio se encuentra disponible.**

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (b) Si el precio no se encuentra disponible, utilizando otros datos observables, tales como el precio cotizado en un mercado que no es activo para la partida idéntica mantenida por otra parte como un activo.
- (c) Si los precios observables en (a) y (b) no se encuentran disponibles, utilizando otra técnica de valoración, tal como:
 - (i) un *enfoque de ingreso* (por ejemplo, una técnica de valor presente que tiene en cuenta los flujos de efectivo futuros que un participante de mercado esperaría recibir del tenedor del pasivo o instrumento de patrimonio como un activo; véanse los párrafos B10 y B11).
 - (ii) un *enfoque de mercado* (por ejemplo, los precios cotizados de pasivos o instrumentos de patrimonio similares mantenidos por otras partes como activos; véanse los párrafos B5 a B7).

39 Una entidad ajustará el precio cotizado de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad mantenido por otra parte como un activo solo si existen factores específicos del activo que no son aplicables a la medición a valor razonable del pasivo o instrumento de patrimonio. Una entidad asegurará que el precio del activo no refleja el efecto de una restricción que impida la venta de ese activo. Algunos factores que pueden indicar que el precio cotizado del activo debe ajustarse incluyen:

- (a) El precio cotizado del activo se relaciona con un pasivo o instrumento de patrimonio similar (pero no idéntico) mantenido por otra parte como un activo. Por ejemplo, el pasivo o instrumento de patrimonio puede tener una característica particular (por ejemplo, la calidad crediticia del emisor) que es diferente de la reflejada en el valor razonable de un pasivo o instrumento de patrimonio similar mantenido como un activo.
- (b) La unidad de cuenta para el activo no es la misma que para el pasivo o el instrumento de patrimonio. Por ejemplo, para pasivos, en algunos casos el precio de un activo refleja un precio combinado para un paquete que comprende los importes debidos por el emisor y una mejora crediticia de un tercero. Si la unidad de cuenta para el pasivo no lo es para el paquete combinado, el objetivo es medir el valor razonable del pasivo del emisor, no el valor razonable del paquete combinado. Por ello, en estos casos, la entidad ajustaría el precio observado para el activo para excluir el efecto de la mejora crediticia de terceros.

Pasivos e instrumentos de patrimonio no mantenidos por otras partes como activos

40 **Cuando un precio cotizado para la transferencia de un pasivo idéntico o similar o un instrumento de patrimonio propio de la entidad no está disponible y la partida idéntica no se mantiene por otra parte como un activo, una entidad medirá el valor razonable del pasivo o instrumento de patrimonio utilizando una técnica de valoración desde la perspectiva de un participante de mercado que debe el pasivo o ha emitido el derecho sobre el patrimonio.**

41 Por ejemplo, al aplicar una técnica de valor presente una entidad podría tener en cuenta algunos de los elementos siguientes:

- (a) Las salidas de efectivo futuras en las que un participante de mercado esperaría incurrir para satisfacer la obligación, incluyendo la compensación que un participante de mercado requeriría para cargar con la obligación (véanse los párrafos B31 a B33).
- (b) El importe que un participante de mercado recibiría para realizar o emitir un pasivo o instrumento de patrimonio idéntico, utilizando los supuestos que los

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

participantes del mercado utilizarían al fijar el precio de la partida idéntica (por ejemplo, que tiene las mismas características crediticias) en el mercado principal (o más ventajoso) para emitir un pasivo o un instrumento de patrimonio con las mismas cláusulas contractuales.

Riesgo de incumplimiento

- 42 El valor razonable de un pasivo refleja el efecto del *riesgo de incumplimiento*. El riesgo de incumplimiento incluye, pero puede no limitarse, al riesgo de crédito propio de una entidad (como se define en la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a revelar*). El riesgo de incumplimiento se supone que es el mismo antes y después de la transferencia del pasivo.
- 43 Al medir el valor razonable de un pasivo, una entidad tendrá en cuenta el efecto de su riesgo de crédito (posición crediticia) y cualesquiera otros factores que puedan influir en la probabilidad de que la obligación se satisfaga o no. Ese efecto puede diferir dependiendo del pasivo, por ejemplo:
- (a) Si el pasivo es una obligación de entregar efectivo (un pasivo financiero) o una obligación de entregar bienes o servicios (un pasivo no financiero).
 - (b) Las condiciones de las mejoras crediticias relacionadas con el pasivo, si las hubiera.
- 44 El valor razonable de un pasivo refleja el efecto del riesgo de incumplimiento sobre la base de su unidad de cuenta. El emisor de un pasivo emitido con una mejora crediticia de terceros inseparable que se contabiliza de forma separada del pasivo no incluirá el efecto de la mejora crediticia (por ejemplo, una garantía de deuda por un tercero) en la medición a valor razonable del pasivo. Si la mejora crediticia se contabiliza por separado del pasivo, el emisor tendría en cuenta su propia posición crediticia y no la del tercero garante al medir el valor razonable del pasivo.

Restricción que impide la transferencia de un pasivo o de un instrumento de patrimonio propio de una entidad

- 45 Al medir el valor razonable de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad, una entidad no incluirá un dato de entrada separado o un ajuste a otros *datos de entrada* relacionados con la existencia de una restricción que impide la transferencia de la partida. El efecto de una restricción que impide la transferencia de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad está incluido implícita o explícitamente en los otros datos de entrada de la medición del valor razonable.
- 46 Por ejemplo, en la fecha de la transacción, el acreedor y deudor aceptaron el precio de transacción del pasivo con plena comprensión de que la obligación incluye una restricción que impide su transferencia. Como consecuencia de la restricción que está incluida en el precio de transacción, no se requiere un dato de entrada separado o un ajuste a un dato de entrada existente en la fecha de la transacción para reflejar el efecto de la restricción sobre la transferencia. De forma análoga, no se requiere un dato de entrada separado o un ajuste a un dato de entrada existente en fechas de medición posteriores para reflejar el efecto de la restricción sobre la transferencia.

Pasivo financiero con una característica que lo haga exigible a petición del acreedor

- 47 El valor razonable de un pasivo financiero con una característica que lo haga exigible a petición del acreedor (por ejemplo, un depósito a la vista) no será inferior al importe a

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

pagar cuando se convierta en exigible, descontado desde la primera fecha en la que pueda requerirse el pago.

Aplicación a activos financieros y pasivo financieros con posiciones compensadas en riesgos de mercado o riesgo de crédito de la contraparte

- 48 Una entidad que mantiene un grupo de activos financieros y pasivos financieros está expuesta a riesgos de mercado (como se define en la NIIF 7) y al riesgo de crédito (como se define en la NIIF 7) de cada una de las contrapartes. Si la entidad gestiona ese grupo de activos financieros y pasivos financieros sobre la base de su exposición neta a los riesgos de mercado o al riesgo de crédito, se permite a la entidad aplicar una excepción a esta NIIF para medir el valor razonable. Esa excepción permite que una entidad mida el valor razonable de un grupo de activos financieros y pasivos financieros sobre la base del precio que recibiría por vender una posición larga (es decir, un activo) para una exposición de riesgo concreta, o por transferir una posición corta (es decir, un pasivo) para una exposición de riesgo concreta en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes. Por consiguiente, una entidad medirá el valor razonable del grupo de activos financieros y pasivos financieros de forma congruente con la forma en que los participantes del mercado pondrían precio a la exposición de riesgo neta en la fecha de la medición.
- 49 Se permite que una entidad utilice la excepción del párrafo 48 solo si la entidad lleva a cabo todo lo siguiente:
- (a) gestiona el grupo de activos financieros y pasivos financieros sobre la base de la exposición neta de la entidad a un riesgo de mercado concreto (o riesgos) o al riesgo de crédito de una contraparte concreta de acuerdo con la gestión del riesgo documentada o la estrategia de inversión de la entidad;
 - (b) proporciona información sobre esa base sobre el grupo de activos financieros y pasivos financieros al personal clave de la gerencia, como se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*; y
 - (c) se le requiere o ha elegido medir esos activos financieros y pasivos financieros a valor razonable en el estado de situación financiera al final de cada periodo sobre el que se informa.
- 50 La excepción del párrafo 48 no concierne a la presentación de los estados financieros. En algunos casos, la base de presentación de los instrumentos financieros en el estado de situación financiera difiere de la base de medición de los instrumentos financieros, por ejemplo, si una NIIF no requiere o permite que los instrumentos financieros se presenten sobre una base neta. En estos casos, una entidad puede necesitar asignar los ajustes efectuados en la cartera (véanse los párrafos 53 a 56) a activos o pasivos individuales que forman el grupo de activos financieros y pasivos financieros gestionados sobre la base de la exposición de riesgo neta de la entidad. Una entidad realizará estas asignaciones sobre una base razonable y congruente, utilizando una metodología apropiada a las circunstancias.
- 51 Una entidad realizará una decisión de política contable de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para utilizar la excepción del párrafo 48. Una entidad que utilice la excepción aplicará esa política contable, incluyendo su política para asignar ajustes de precios comprador-vendedor (véanse los párrafos 53 a 55) y ajustes de crédito (véase el párrafo 56), si fuera aplicable, de forma congruente de periodo a periodo para una cartera concreta.
- 52 La excepción del párrafo 48 se aplicará solo a los activos financieros, pasivos financieros y otros contratos dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (o NIC 39

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición si la NIIF 9 todavía no se ha adoptado). Las referencias a los activos financieros y pasivos financieros de los párrafos 48 a 51 y 53 a 56 deben interpretarse como de aplicación a todos los contratos dentro del alcance de la NIIF 9 (o NIC 39 si la NIIF 9 todavía no se ha adoptado) independientemente de si cumplen las definiciones de activos financieros o pasivos financieros de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*.

Exposición a riesgos de mercado

- 53 Al utilizar la excepción del párrafo 48 para medir el valor razonable de un grupo de activos financieros y pasivos financieros gestionados sobre la base de la exposición neta de la entidad a un riesgo (o riesgos) de mercado particular, la entidad aplicará el precio dentro del diferencial de precios comprador-vendedor que sea más representativo del valor razonable en las circunstancias de la exposición neta de la entidad a esos riesgos de mercado (véanse los párrafos 70 y 71).
- 54 Al utilizar la excepción del párrafo 48, una entidad se asegurará de que el riesgo (o riesgos) de mercado a los que está expuesta la entidad dentro de ese grupo de activos financieros y pasivos financieros es sustancialmente el mismo. Por ejemplo, una entidad no combinaría el riesgo de tasa de interés asociado con un activo financiero con el riesgo de precio de una materia prima cotizada asociado con el pasivo financiero, porque hacerlo así no mitigaría la exposición de la entidad al riesgo de tasa de interés o al riesgo de precio de la materia prima cotizada. Al utilizar la excepción del párrafo 48, los riesgos de base procedentes de los parámetros de riesgo de mercado que no son idénticos se tendrán en cuenta en la medición del valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros dentro del grupo.
- 55 De forma análoga, la duración de la exposición de la entidad a un riesgo (o riesgos) de mercado particular que surge de los activos financieros y pasivos financieros será sustancialmente el mismo. Por ejemplo, una entidad que utiliza un contrato de futuros a 12 meses contra los flujos de efectivo asociados con el valor a 12 meses de la exposición al riesgo de la tasa de interés en un instrumento financiero a 5 años dentro de un grupo formado solo por esos activos financieros y pasivos financieros, medirá el valor razonable de la exposición al riesgo de tasa de interés a 12 meses sobre una base neta, y la exposición al riesgo de tasa de interés restante (es decir, 2 a 5 años) sobre una base bruta.

Exposición al riesgo de crédito de una contraparte particular

- 56 Al utilizar la excepción del párrafo 48 para medir el valor razonable de un grupo de activos financieros y pasivos financieros contraídos con una contraparte particular, la entidad incluirá el efecto de la exposición neta de la entidad al riesgo de crédito de esa contraparte o la exposición neta de la contraparte al riesgo de crédito de la entidad en la medición del valor razonable cuando los participantes del mercado tuvieran en cuenta los acuerdos existentes que mitiguen la exposición de riesgo de crédito en el caso de incumplimiento (por ejemplo, un acuerdo maestro de compensación de saldos con la contraparte o un acuerdo que requiere el intercambio de garantías colaterales sobre la base de la exposición neta de cada parte al riesgo de crédito de la otra parte). La medición del valor razonable reflejará las expectativas de los participantes del mercado sobre la probabilidad de que este acuerdo sería exigible legalmente en el caso de incumplimiento.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Valor razonable en el reconocimiento inicial

- 57 Cuando se adquiere un activo o se asume un pasivo en una transacción de intercambio para ese activo o pasivo, el precio de la transacción es el precio pagado por adquirir el activo, o recibido por asumir el pasivo (un *precio de entrada*). Por el contrario, el valor razonable del activo o pasivo es el precio que se recibiría por vender el activo o pagaría por transferir el pasivo (un *precio de salida*). Las entidades no venden necesariamente activos a los precios pagados para adquirirlos. De forma análoga, las entidades no necesariamente transfieren pasivos a los precios recibidos por asumirlos.
- 58 En muchos casos, el precio de la transacción será igual al valor razonable (por ejemplo, ese puede ser el caso cuando en la fecha de la transacción tiene lugar la transacción de comprar un activo en el mercado en el que se vendería el activo).
- 59 Al determinar si el valor razonable en el reconocimiento inicial iguala el precio de transacción, una entidad tendrá en cuenta los factores específicos de la transacción y del activo o pasivo. El párrafo B4 describe situaciones en las que el precio de la transacción puede no representar el valor razonable de un activo o un pasivo en el reconocimiento inicial.
- 60 Si otra NIIF requiere o permite que una entidad mida un activo o un pasivo inicialmente a valor razonable y el precio de la transacción difiere del valor razonable, la entidad reconocerá la ganancia o pérdida resultante en el resultado del periodo, a menos que la NIIF especifique otra cosa.

Técnicas de valoración

- 61 **Una entidad utilizará las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables.**
- 62 El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en las condiciones de mercado presentes. Tres técnicas de valoración ampliamente utilizadas son el enfoque de mercado, el *enfoque del costo* y el *enfoque del ingreso*. Los principales aspectos de esos enfoques se resumen en los párrafos B5 a B11. Una entidad utilizará técnicas de valoración congruentes con uno o más de esos enfoques para medir el valor razonable.
- 63 En algunos casos será adecuada una sola técnica de valoración (por ejemplo, al evaluar un activo o un pasivo utilizando precios cotizados en un mercado activo para activos o pasivos idénticos). En otros casos, serán adecuadas técnicas de valoración múltiples (por ejemplo, ese puede ser el caso al evaluar una unidad generadora de efectivo). Si se utilizan técnicas de valoración múltiples para medir el valor razonable, los resultados (es decir, los indicios respectivos del valor razonable) se evaluarán considerando la razonabilidad del rango de valores señalados por esos resultados. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que es el más representativo del valor razonable dadas las circunstancias.
- 64 Si el precio de transacción es el valor razonable en el reconocimiento inicial, y si para medir el valor razonable en periodos posteriores se utilizará una técnica de valoración que utiliza datos de entrada no observables, la técnica de valoración se ajustará de forma tal que en el reconocimiento inicial el resultado de la técnica de valoración iguale al precio de transacción. El ajuste asegurará que la técnica de valoración refleja las condiciones de mercado presentes y ayudará a una entidad a determinar si es necesario realizar un

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

ajuste a la técnica de valoración (por ejemplo, puede haber una característica del activo o del pasivo no captada por la técnica de valoración). Después del reconocimiento inicial, al medir el valor razonable utilizando una técnica o técnicas de valoración que utilicen datos de entrada no observables, una entidad asegurará que esas técnicas de valoración reflejan datos de mercado observables (por ejemplo, el precio de un activo o pasivo similar) en la fecha de la medición.

- 65 Las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable se aplicarán de forma congruente. Sin embargo, un cambio en una técnica de valoración o su aplicación (por ejemplo, un cambio en su ponderación cuando se utilizan técnicas de valoración múltiples o un cambio en un ajuste aplicado a una técnica de valoración) es adecuado si el cambio da lugar a una medición que iguale o sea más representativa del valor razonable en esas circunstancias. Ese puede ser el caso si, por ejemplo, cualquiera de los sucesos siguientes tiene lugar:
- (a) desarrollo de nuevos mercados;
 - (b) pasa a estar disponible nueva información;
 - (c) deja de estar disponible información anteriormente utilizada;
 - (d) mejora de técnicas de valoración; o
 - (e) cambio en las condiciones de mercado.

- 66 Las revisiones procedentes de un cambio en la técnica de valoración o en su aplicación se contabilizarán como un cambio en una estimación contable de acuerdo con la NIC 8. Sin embargo, no se requiere la información a revelar de la NIC 8 para un cambio en una estimación contable para revisiones que procedan de un cambio en una técnica de valoración o en su aplicación.

Datos de entrada para las técnicas de valoración

Principios generales

- 67 Las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable maximizarán el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizarán el uso de datos de entrada no observables.
- 68 Ejemplos de mercados en los que los datos de entrada pueden ser observables para algunos activos y pasivos (por ejemplo, instrumentos financieros) incluyen mercados de intercambio, mercados de intermediarios financieros, mercados intermediados por agentes corredores y mercados principal a principal (véase el párrafo B34).
- 69 Una entidad elegirá datos de entrada que sean congruentes con las características del activo o pasivo que los participantes del mercado tendrían en cuenta en una transacción para el activo o pasivo (véanse los párrafos 11 y 12). En algunos casos esas características darán lugar a la aplicación de un ajuste, tales como una prima o un descuento (por ejemplo, una prima de control o un descuento de participación no controladora). Sin embargo, una medición del valor razonable no incorporará una prima o descuento que no sea congruente con la unidad de cuenta de la NIIF que requiera o permita la medición del valor razonable (véanse los párrafos 13 y 14). No se permiten en una medición del valor razonable las primas o descuentos que reflejan el tamaño como una característica de la entidad tenedora (específicamente, un factor de bloque que ajusta el precio cotizado de un activo o un pasivo porque el volumen de negociación diario normal de mercado no es suficiente para absorber la cantidad mantenida por la entidad, como se describe en el párrafo 80) en lugar de como una característica del activo o pasivo (por ejemplo, una prima de control al medir el valor razonable de una

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

participación controladora). En todos los casos, si existe un precio cotizado en un mercado activo (es decir, un *dato de entrada de Nivel 1*) para un activo o un pasivo, una entidad utilizará ese precio sin ajuste al medir el valor razonable, excepto por lo especificado en el párrafo 79.

Datos de entrada basadas en precios comprador y vendedor

- 70 Si un activo o un pasivo medido a valor razonable tiene un precio comprador y un precio vendedor (por ejemplo, un dato de entrada procedente de un mercado de intermediación financiera), el precio dentro del diferencial de precios comprador-vendedor que sea el más representativo del valor razonable en esas circunstancias se utilizará para medir el valor razonable independientemente de dónde se clasifique el dato de entrada en la jerarquía del valor razonable (es decir, Nivel 1, 2 o 3; véanse los párrafos 72 a 90). Se permite, pero no se requiere, el uso de precios de comprador para posiciones de activo y precios de vendedor para posiciones de pasivo.
- 71 Esta NIIF no impide el uso de precios de mercado medios u otras convenciones para fijar precios que utilizan los participantes del mercado como un recurso práctico para las mediciones del valor razonable dentro de un diferencial de precios comprador-vendedor.

Jerarquía del valor razonable

- 72 Para incrementar la coherencia y comparabilidad de las mediciones del valor razonable e información a revelar relacionada, esta NIIF establece una jerarquía del valor razonable que clasifica en tres niveles (véanse los párrafos 76 a 90) los datos de entrada de las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable. La jerarquía del valor razonable concede la prioridad más alta a los precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos y pasivos idénticos (datos de entrada de Nivel 1), y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables (*datos de entrada de Nivel de 3*).
- 73 En algunos casos, los datos de entrada utilizados para medir el valor razonable de un activo o un pasivo pueden clasificarse dentro de diferentes niveles de la jerarquía del valor razonable. En esos casos, la medición del valor razonable se clasifica en su totalidad en el mismo nivel de la jerarquía de valor razonable que el dato de entrada de nivel más bajo que sea significativa para la medición completa. Evaluar la relevancia de un dato de entrada en particular para la medición completa requiere del juicio profesional, teniendo en cuenta factores específicos del activo o pasivo. Los ajustes para llegar a mediciones basadas en el valor razonable, tales como los costos de vender al medir al valor razonable menos los costos de venta, no se tendrán en cuenta al determinar el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica una medición del valor razonable.
- 74 La disponibilidad de datos de entrada relevantes y su relativa subjetividad pueden afectar la selección de las técnicas de valoración adecuadas (véase el párrafo 61). Sin embargo, la jerarquía del valor razonable prioriza los datos de entrada de las técnicas de valoración, no las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable. Por ejemplo, una medición del valor razonable desarrollada utilizando una técnica de valor presente puede clasificarse dentro del Nivel 2 o Nivel 3, dependiendo de los datos de entrada que son significativos para la medición completa y el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro de la que se clasifican esos datos de entrada.
- 75 Si un dato de entrada observable requiere un ajuste utilizando un dato de entrada no observable y ese ajuste da lugar a una medición del valor razonable significativamente mayor o menor, la medición resultante se clasificaría dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable. Por ejemplo, si un participante de mercado tuviera en cuenta el efecto de

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

una restricción en la venta de un activo al estimar el precio del activo, una entidad ajustaría el precio cotizado para reflejar el efecto de esa restricción. Si ese precio cotizado es un *dato de entrada de Nivel 2* y el ajuste es un dato de entrada no observable que es significativo para la medición completa, la medición se clasificaría dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable.

Datos de entrada de Nivel 1

- 76 Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.
- 77 Un precio cotizado en un mercado activo proporciona la evidencia más fiable del valor razonable, y se utilizará sin ajuste para medir el valor razonable siempre que esté disponible, excepto por lo especificado en el párrafo 79.
- 78 Un dato de entrada de Nivel 1 estará disponible para muchos activos financieros y pasivos financieros, algunos de los cuales pueden ser intercambiados en mercados activos múltiples (por ejemplo, en intercambios diferentes). Por ello, el énfasis dentro del Nivel 1 se pone en la determinación de los dos elementos siguientes:
- (a) el mercado principal para el activo o pasivo o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso para el activo o el pasivo; y
 - (b) si la entidad puede realizar una transacción para el activo o pasivo al precio de ese mercado en la fecha de la medición.
- 79 Una entidad no realizará un ajuste a un dato de entrada de Nivel 1 excepto en las siguientes circunstancias:
- (a) Cuando una entidad mantiene un gran número de activos o pasivos similares (pero no idénticos) (por ejemplo, títulos valores de deuda) que se miden a valor razonable y está disponible un precio cotizado en un mercado activo pero no fácilmente accesible para cada uno de esos activos o pasivos individualmente (es decir, dado el gran número de activos o pasivos similares mantenido por la entidad, sería difícil obtener información sobre la fijación de precios para cada activo o pasivo individual en la fecha de la medición). En ese caso, como un recurso práctico, una entidad puede medir el valor razonable utilizando un método de fijación de precios alternativo que no se base exclusivamente en precios cotizados (por ejemplo, matriz de fijación de precios). Sin embargo, el uso de un método de fijación de precios alternativo da lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro de un nivel más bajo de la jerarquía del valor razonable.
 - (b) Cuando un precio cotizado en un mercado activo no representa el valor razonable en la fecha de la medición. Ese puede ser el caso si, por ejemplo, sucesos significativos (tales como transacciones en un mercado de principal a principal, negociaciones en un mercado intermediado por agentes corredores o anuncios) tienen lugar después del cierre de un mercado pero antes de la fecha de la medición. Una entidad establecerá y aplicará de forma congruente una política para identificar esos sucesos que puedan afectar las mediciones del valor razonable. Sin embargo, si el precio cotizado se ajusta por nueva información, el ajuste dará lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro de un nivel más bajo de la jerarquía del valor razonable.
 - (c) Al medir el valor razonable de un pasivo o de un instrumento de patrimonio propio de una entidad utilizando el precio cotizado para el elemento idéntico negociado

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

como un activo en un mercado activo, y ese precio necesita ajustarse por factores específicos del elemento o del activo (véase el párrafo 39). Si no se requiere un ajuste al precio cotizado del activo, el resultado será una medición del valor razonable clasificada dentro del Nivel 1 de la jerarquía del valor razonable. Sin embargo, cualquier ajuste al precio cotizado del activo dará lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro de un nivel más bajo de la jerarquía del valor razonable.

- 80 Si una entidad mantiene una posición en un activo o pasivo único (incluyendo una posición que comprende un gran número de activos y pasivos idénticos, tales como un tenedor de instrumentos financieros) y el activo o pasivo se negocia en un mercado activo, el valor razonable del activo o pasivo se medirá dentro del Nivel 1 como el producto del precio cotizado para el activo o pasivo individual y la cantidad mantenida por la entidad. Ese es el caso incluso si un volumen de negociación diario normal de mercado no es suficiente para absorber la cantidad mantenida y la colocación de órdenes para vender la posición en una sola transacción puede afectar al precio cotizado.

Datos de entrada de Nivel 2

- 81 Los datos de entrada de Nivel 2 son distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.
- 82 Si el activo y pasivo tiene un plazo especificado (contractualmente), el dato de entrada de Nivel 2 debe ser observable, para el citado activo o pasivo, durante la práctica totalidad de dicho plazo. Los datos de entrada de Nivel 2 incluyen los siguientes elementos:
- (a) Precios cotizados para activos o pasivos similares en mercado activos.
 - (b) Precios cotizados para activos o pasivos idénticos o similares en mercados que no son activos.
 - (c) Datos de entrada distintos de los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo, por ejemplo:
 - (i) tasas de interés y curvas de rendimiento observables en intervalos cotizados comúnmente;
 - (ii) volatilidades implícitas; y
 - (iii) Diferenciales de crédito.
 - (d) *Datos de entrada corroboradas por el mercado.*
- 83 Los ajustes a los datos de entrada de Nivel 2 variarán dependiendo de factores específicos del activo o pasivo. Esos factores incluyen los siguientes:
- (a) la condición y localización del activo;
 - (b) la medida en que los datos de entrada relacionados con las partidas que son comparables al activo o pasivo (incluyendo los factores descritos en el párrafo 39); y
 - (c) el volumen o nivel de actividad en los mercados dentro de los cuales se observan los datos de entrada.
- 84 Un ajuste a un dato de entrada de Nivel 2 que sea significativo para la medición completa puede dar lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable si el ajuste utiliza datos de entrada no observables significativos.
- 85 El párrafo B35 describe el uso de los datos de entrada de Nivel 2 para activos y pasivos concretos.

Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones

Datos de entrada de Nivel 3

- 86 Los datos de entrada de Nivel 3 son datos de entrada no observables para el activo o pasivo.
- 87 Los datos de entrada no observables se utilizarán para medir el valor razonable en la medida en que esos datos de entrada observables relevantes no estén disponibles, teniendo en cuenta, de ese modo, situaciones en las que existe poca, si alguna, actividad de mercado para el activo o pasivo en la fecha de la medición. Sin embargo, el objetivo de la medición del valor razonable sigue siendo el mismo, es decir, un precio de salida en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo. Por ello, los datos de entrada no observables reflejarán los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo supuestos sobre el riesgo.
- 88 Los supuestos sobre el riesgo incluyen el riesgo inherente a una técnica de valoración concreta utilizada para medir el valor razonable (tales como un modelo de fijación de precios) y el riesgo inherente a los datos de entrada de la técnica de valoración. Una medición que no incluye un ajuste por riesgo no representaría una medición del valor razonable si los participantes del mercado incluyeran uno al fijar el precio del activo o pasivo. Por ejemplo, puede ser necesario incluir un ajuste de riesgo cuando exista una incertidumbre de medición significativa (por ejemplo, cuando ha habido una reducción significativa en el volumen o nivel de actividad en comparación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo, o activos o pasivos similares, y la entidad ha determinado que el precio de transacción o precio cotizado no representa el valor razonable, como se describe en los párrafos B37 a B47).
- 89 Una entidad desarrollará datos de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias, que puede incluir datos propios de la entidad. Al desarrollar datos de entrada no observables, una entidad puede comenzar con sus datos propios, pero ajustará esos datos si la información disponible indica razonablemente que otros participantes del mercado utilizarían datos diferentes o hay algo concreto en la entidad que no está disponible para otros participantes del mercado (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad). Una entidad no necesita llevar a cabo esfuerzos exhaustivos para obtener información sobre los supuestos de los participantes del mercado. Sin embargo, una entidad tendrá en cuenta toda la información sobre los supuestos de los participantes del mercado que esté razonablemente disponible. Los datos de entrada no observables desarrollados en la forma descrita anteriormente se considerarán supuestos de los participantes del mercado y cumplen el objetivo de una medición del valor razonable.
- 90 El párrafo B36 describe el uso de los datos de entrada de Nivel 3 para activos y pasivos concretos.

Información a revelar

- 91 Una entidad revelará información que ayude a los usuarios de sus estados financieros a evaluar los dos elementos siguientes:
- (a) Para activos y pasivos que se miden a valor razonable sobre una base recurrente o no recurrente en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial, las técnicas de valoración y los datos de entrada utilizados para desarrollar esas mediciones.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

(b) **Para mediciones del valor razonable recurrentes utilizando datos de entrada no observables significativas (Nivel 3), el efecto de las mediciones sobre el resultado del periodo u otro resultado integral para el periodo.**

92 Para cumplir el objetivo del párrafo 91, una entidad considerará todos los elementos siguientes:

- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;
- (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
- (c) cuánta acumulación o desglose realizar; y
- (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con esta y otras NIIF es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 91, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con esos objetivos.

93 Para alcanzar los objetivos del párrafo 91, una entidad revelará, como mínimo, la información siguiente para cada clase de activos y pasivos (véase el párrafo 94 para información sobre la determinación de las clases adecuadas de activos y pasivos) medidos a valor razonable (incluyendo mediciones basadas en el valor razonable dentro del alcance de esta NIIF) en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial:

- (a) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, la medición del valor razonable al final del período sobre el que se informa, y para mediciones de valor razonable recurrentes y no recurrentes, las razones de la medición. Las mediciones del valor razonable recurrentes de activos o pasivos son las que requieren o permiten otras NIIF en el estado de situación financiera al final de cada período sobre el que se informa. Las mediciones del valor razonable no recurrentes de activos o pasivos son las que requieren o permiten otras NIIF en el estado de situación financiera en circunstancias concretas (por ejemplo, cuando una entidad mide un activo mantenido para la venta a valor razonable menos costos de venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas* porque el valor razonable de los activos menos los costos de venta es menor que su importe en libros).
- (b) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 ó 3).
- (c) Para activos y pasivos mantenidos al final del período sobre el que se informa que se miden al valor razonable sobre una base recurrente, los importes de las transferencias entre el Nivel 1 y el Nivel 2 de la jerarquía del valor razonable, las razones de esas transferencias y la política de la entidad para determinar cuándo se atribuye que han tenido lugar las transferencias entre niveles (véase el párrafo 95). Las transferencias hacia cada nivel se revelarán y comentarán de forma separada de las transferencias salidas de cada nivel.
- (d) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes clasificadas dentro del Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de la(s) técnica(s) de valoración y los datos de entrada utilizados en la medición del valor razonable. Si ha habido un cambio en la técnica de valoración (por ejemplo, cambiando de un enfoque de mercado a un enfoque de ingreso, o el uso de una técnica de valoración adicional), la entidad revelará ese cambio y las razones para

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- realizarlo. Para mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una entidad proporcionará información cuantitativa sobre los datos de entrada no observables significativos utilizados en la medición del valor razonable. No se requiere que una entidad elabore información cuantitativa para cumplir con este requerimiento de información a revelar si los datos de entrada no observables cuantitativos no están desarrollados por la entidad al medir el valor razonable (por ejemplo, cuando una entidad utiliza precios de transacciones anteriores o información de fijación de precios de terceros, sin ajustar). Sin embargo, al proporcionar esta información a revelar una entidad no puede ignorar datos de entrada no observables cuantitativos que son significativos para la medición del valor razonable y están razonablemente disponibles para la entidad.
- (e) Para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando por separado los cambios durante el periodo atribuibles a los elementos siguientes:
- (i) Las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en el resultado del periodo, y las partidas del resultado del periodo en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas.
 - (ii) Las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en otro resultado integral, y las partidas del otro resultado integral en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas.
 - (iii) Las compras, ventas, emisiones y liquidaciones (revelando por separado cada tipo de cambios).
 - (iv) Los importes de las transferencias hacia o desde el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, las razones de esas transferencias y la política de la entidad para determinar cuándo se atribuye que han ocurrido las transferencias entre niveles (véase el párrafo 95). Las transferencias hacia el Nivel 3 se revelarán y comentarán por separado de las transferencias salidas de este nivel.
- (f) Para mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, el importe de las ganancias o pérdidas totales para el periodo en (e)(i) incluidas en el resultado del periodo que es atribuible al cambio en ganancias o pérdidas no realizadas relacionadas con esos activos y pasivos mantenidos al final del periodo sobre el que se informa, y las partidas del resultado del periodo en el que se reconocen esas ganancias o pérdidas no realizadas.
- (g) Para mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad (incluyendo, por ejemplo, la forma en que una entidad decide sus políticas y procedimientos de valoración y analiza los cambios en las mediciones del valor razonable de periodo a periodo).
- (h) Para las mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable:
- (i) Para todas estas mediciones, una descripción narrativa de la sensibilidad de la medición del valor razonable a cambios en datos de entrada no observables si un cambio en esos datos de entrada a un importe diferente puede dar lugar a una medición del valor razonable significativamente mayor o menor. Si existen interrelaciones entre esos datos de entrada y

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

otros datos de entrada no observables utilizados en la medición del valor razonable, una entidad proporcionará también una descripción de esas interrelaciones y de la forma en que pueden aumentar o mitigar el efecto de los cambios en los datos de entrada no observables en la medición del valor razonable. Para cumplir con ese requerimiento de información a revelar, la descripción narrativa de la sensibilidad a cambios en datos de entrada no observables incluirán, como mínimo, los datos de entrada no observables revelados al cumplir con (d).

(ii) Para activos financieros y pasivos financieros, si cambiar uno o más datos de entrada no observables para reflejar supuestos alternativos razonablemente posibles cambiaría en forma significativa el valor razonable, una entidad señalará ese hecho y revelará el efecto de esos cambios. La entidad revelará la forma en que se calculó el efecto de un cambio para reflejar un supuesto alternativo razonablemente posible. A estos efectos, la relevancia se juzgará con respecto al resultado del periodo, así como al total de los activos o total de los pasivos o, cuando los cambios en el valor razonable se reconozcan en otro resultado integral, con respecto al total del patrimonio.

(i) Para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, si el máximo y mejor uso de un activo no financiero difiere de su utilización presente, la entidad revelará ese hecho y la razón por la que el activo no corriente se está utilizando de una forma que difiere de su máximo y mejor uso.

94 Una entidad determinará las clases adecuadas de activos y pasivos sobre la base de los siguientes elementos:

- (a) la naturaleza, características y riesgos del activo o pasivo; y
- (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica la medición del valor razonable.

El número de clases puede necesitar ser mayor para mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable porque esas mediciones tienen un mayor grado de incertidumbre y subjetividad. La determinación de las clases adecuadas de activos y pasivos para las que se debe proporcionar información a revelar sobre las mediciones del valor razonable requiere del juicio profesional. Una clase de activos y pasivos, a menudo, requerirá mayor desglose que las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, una entidad suministrará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Si otra NIIF especifica la clase de un activo o un pasivo, una entidad puede utilizar esa clase al proporcionar la información a revelar requerida en esta NIIF si esa clase cumple con los requerimientos de este párrafo.

95 Una entidad revelará y seguirá de forma congruente su política para determinar cuándo se atribuye que han ocurrido las transferencias entre niveles de la jerarquía del valor razonable, de acuerdo con el párrafo 93(c) y (e)(iv). La política sobre el calendario para reconocer las transferencias será la misma para las transferencias salidas de los niveles que para las transferencias detraídas de dichos niveles. Algunos ejemplos de políticas para determinar el calendario de transferencias son los siguientes:

- (a) La fecha del suceso o cambio en las circunstancias que causaron la transferencia.
- (b) El comienzo del periodo sobre el que se informa.
- (c) El final del periodo sobre el que se informa.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- 96 Si una entidad toma una decisión de política contable para utilizar la excepción del párrafo 48, revelará ese hecho.
- 97 Una entidad revelará la información requerida en el párrafo 93(b), (d) e (i) para cada clase de activos y pasivos no medidos a valor razonable en el estado de situación financiera, pero para la que se revela el valor razonable. Sin embargo, no se requiere que una entidad proporcione información a revelar cuantitativa sobre datos de entrada no observables significativos utilizados en las mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable requerida por el párrafo 93(d). Para estos activos y pasivos, una entidad no necesitará proporcionar la otra información a revelar requerida por esta NIIF.
- 98 Para un pasivo medido al valor razonable y emitido con una mejora crediticia de un tercero inseparable, un emisor revelará la existencia de esta mejora crediticia y si está reflejada en la medición del valor razonable del pasivo.
- 99 Una entidad presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por esta NIIF en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

costos de transacción	Los costos de venta de un activo o transferencia de un pasivo en el mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo que son atribuibles directamente a la disposición del activo o a la transferencia del pasivo, y cumplen los dos criterios siguientes: (a) Proceden directamente de una transacción y son parte esencial de ésta. (b) No se habrían incurrido por parte de la entidad si no se hubiera tomado la decisión de vender el activo o transferir el pasivo (similar a costos de venta, tal como se definen en la NIIF 5).
costos de transporte	Los costos en que se incurriera para transportar un activo desde su localización presente a su mercado principal (o más ventajoso).
datos de entrada	Los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo los supuestos sobre el riesgo, tales como las siguientes: (a) el riesgo inherente a una técnica de valoración concreta utilizado para medir el valor razonable (tal como un modelo de fijación de precios); y (b) el riesgo inherente a los datos de entrada de la técnica de valoración. Los datos de entrada pueden ser observables o no observables.
datos de entrada corroborados por el mercado	Datos de entrada que provienen principalmente de datos de mercado observables o corroborados por éste por correlación u otros medios.
datos de entrada de Nivel 1	Precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.
datos de entrada de Nivel 2	Datos de entrada distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.
datos de entrada de Nivel 3	Datos de entrada no observables para el activo o pasivo.
datos de entrada no observables	Datos de entrada para los que los datos de mercado no están disponibles y que se han desarrollado utilizando la mejor información disponible sobre los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.
datos de entrada observables	Datos de entrada que se desarrollan utilizando datos de mercado, tales como información disponible públicamente sobre los sucesos o transacciones reales, y que reflejan los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.
enfoque de mercado	Una técnica de valoración que utiliza los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que involucran activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables (es decir, similares), tales como un negocio.
enfoque del costo	Una técnica de valoración que refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente).
enfoque del ingreso	Las técnicas de valoración que convierten importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente único (es decir, descontado). La medición del valor razonable se determina sobre la base del valor indicado por las expectativas de mercado presentes sobre esos importes futuros.
flujo de efectivo esperado	El promedio ponderado de la probabilidad (es decir, la media de la distribución) de los flujos de efectivo futuros posibles.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

máximo y mejor uso	El uso de un activo no financiero por participantes del mercado que maximizaría el valor del activo o del grupo de activos y pasivos (por ejemplo, un negocio) en el que se utilizaría dicho activo.
mercado activo	Un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precios sobre una base de negocio en marcha.
mercado más ventajoso	El mercado que maximiza el importe que se recibiría por vender el activo o minimiza el importe que se pagaría por transferir el pasivo, después de tener en cuenta los costos de transacción y los costos de transporte.
mercado principal	El mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo.
participantes del mercado	Compradores y vendedores en el mercado principal (o más ventajoso) del activo o pasivo, que tienen todas las características siguientes: <ul style="list-style-type: none"> (a) Son independientes unos de otros, es decir, no son partes relacionadas como se definen en la NIC 24, aunque el precio de una transacción entre partes relacionadas puede utilizarse como un dato de entrada para una medición del valor razonable si la entidad tiene evidencia de que la transacción se realizó en condiciones de mercado. (b) Están debidamente informados, tienen una comprensión razonable del activo o pasivo y la transacción, y utilizan toda la información disponible, incluyendo información que puede obtenerse a través de esfuerzos con la diligencia debida que son los usuales y habituales. (c) Son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo. (d) Tienen voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo, es decir, están motivados pero no forzados u obligados de otra forma a hacerlo.
precio de entrada	El precio pagado por adquirir un activo o recibido por asumir un pasivo en una transacción de intercambio.
precio de salida	El precio que se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo.
prima de riesgo	Compensación buscada por los participantes del mercado adversos al riesgo para soportar una incertidumbre inherente a los flujos de efectivo de un activo o un pasivo. También se denomina "ajuste de riesgo".
riesgo de incumplimiento	El riesgo de que una entidad no satisfaga una obligación. El riesgo de incumplimiento incluye, pero puede no estar limitado, al riesgo crediticio propio de la entidad.
transacción ordenada	Una transacción que supone una exposición al mercado para un periodo anterior a la fecha de la medición, para tener en cuenta las actividades de comercialización que son usuales y habituales para transacciones que involucran estos activos o pasivos; no es una transacción forzada (por ejemplo, una liquidación forzada o venta urgente).
unidad de cuenta	El nivel al que un activo o un pasivo se acumula o desglosa en una NIIF a efectos de su reconocimiento.
valor razonable	El precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 99 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la NIIF.

B1 Los juicios aplicados en situaciones de valoración diferentes pueden ser distintos. Este apéndice describe los juicios que pueden aplicarse cuando una entidad mide el valor razonable en situaciones de valoración diferentes.

Enfoque de medición del valor razonable

B2 El objetivo de una medición del valor razonable es estimar el precio al que una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo tendría lugar entre participantes del mercado en la fecha de la medición en las condiciones de mercado presentes. Una medición del valor razonable requiere que una entidad determine todos los elementos siguientes:

- (a) El activo o pasivo concreto que es el objeto de la medición (de forma congruente con su unidad de cuenta).
- (b) Para un activo no financiero, la premisa de valoración que es adecuada para la medición (de forma congruente con su máximo y mejor uso).
- (c) El mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo.
- (d) Las técnicas de valoración adecuadas para la medición, considerando la disponibilidad de datos con los cuales desarrollar datos de entrada que representen los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo y el nivel de la jerarquía del valor razonable en la que se clasifican los datos de entrada.

Premisa de valoración de activos no financieros (párrafos 31 a 33)

B3 Al medir el valor razonable de un activo no financiero utilizado en combinación con otros activos como un grupo (como se instaló o configuró, de otra forma, para su uso), o en combinación con otros activos y pasivos (por ejemplo, un negocio), el efecto de la premisa de valoración dependerá de las circunstancias. Por ejemplo:

- (a) El valor razonable del activo puede ser el mismo si éste se usa de forma independiente o en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos. Ese puede ser el caso si el activo es un negocio que los participantes del mercado continuarían operando. En ese caso, la transacción requeriría valorar el negocio en su totalidad. El uso de los activos como un grupo sobre una base de negocio en marcha generaría sinergias que estarían disponibles para los participantes del mercado (es decir, sinergias de los participantes del mercado que, por ello, deberían afectar al valor razonable del activo sobre la base de uso independiente o en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos).
- (b) El uso de un activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos puede incorporarse en la medición del valor razonable a través de ajustes al valor del activo utilizado de forma independiente. Ese puede ser el caso si el activo es una máquina y la medición del valor razonable se determina utilizando un precio observado para una máquina similar (no instalada o configurada de otra forma

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

para su uso), ajustado por el transporte y los costos de instalación, de forma que la medición del valor razonable reflejará las condiciones y localización presentes de la máquina (instalada y configurada para su uso).

- (c) El uso de un activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos puede incorporarse en la medición del valor razonable a través de los supuestos de los participantes del mercado utilizados para medir el valor razonable del activo. Por ejemplo, si el activo es un inventario en curso que es único, y los participantes del mercado transformarían el inventario en bienes terminados, el valor razonable del inventario supondría que los participantes del mercado han adquirido o adquirirían la maquinaria especializada necesaria para transformar el inventario en bienes terminados.
- (d) El uso de un activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos puede incorporarse en la técnica de valoración utilizada para medir el valor razonable del activo. Ese puede ser el caso al utilizar el método del exceso de ganancias de varios periodos para medir el valor razonable de un activo intangible porque esa técnica de valoración tiene en cuenta de forma específica la contribución de los activos complementarios y los pasivos asociados del grupo en el que se utilizaría este activo intangible.
- (e) En situaciones más limitadas, cuando una entidad utiliza un activo dentro de un grupo de activos, la entidad puede medir el activo a un importe que se aproxime a su valor razonable cuando asigne el valor razonable del grupo de activos a los activos individuales del grupo. Ese puede ser el caso si la valoración implica propiedad inmobiliaria y el valor razonable de la propiedad mejorada (es decir, un grupo de activos) se asigna a los activos que la componen (tales como terreno y mejoras).

Valor razonable en el reconocimiento inicial (párrafos 57 a 60)

B4 Al determinar si el valor razonable en el reconocimiento inicial iguala el precio de transacción, una entidad tendrá en cuenta los factores específicos de la transacción y del activo o pasivo. Por ejemplo, el precio de transacción puede no representar el valor razonable de un activo o un pasivo en el reconocimiento inicial si se dan cualquiera de la condiciones siguientes:

- (a) La transacción es entre partes relacionadas, aunque el precio en una transacción entre partes relacionadas puede utilizarse como un dato de entrada en la medición del valor razonable si la entidad tiene evidencia de que la transacción se realizó en condiciones de mercado.
- (b) La transacción tiene lugar bajo coacción o el vendedor se ve forzado a aceptar el precio de la transacción. Por ejemplo, ese puede ser el caso si el vendedor está experimentando dificultades financieras.
- (c) La unidad de cuenta representada por el precio de transacción es diferente de la unidad de cuenta para el activo o pasivo medido a valor razonable. Por ejemplo, ese puede ser el caso si el activo o pasivo medido a valor razonable es solo uno de los elementos de la transacción (por ejemplo, en una combinación de negocios), la transacción incluye derechos y privilegios no declarados que se miden por separado de acuerdo con otra NIIF, o el precio de transacción incluye los costos de transacción.
- (d) El mercado en el que tiene lugar la transacción es diferente del mercado principal (o el mercado más ventajoso). Por ejemplo, esos mercados pueden ser diferentes

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

si la entidad es un intermediario que realiza transacciones con clientes en el mercado minorista, pero el mercado principal (o el más ventajoso) para la transacción de salida es con otros intermediarios en el mercado de intermediación financiera.

Técnicas de valoración (párrafos 61 a 66)

Enfoque de mercado

- B5 El enfoque de mercado utiliza los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que implican activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables (es decir, similares), tales como un negocio.
- B6 Por ejemplo, algunas técnicas de valoración coherentes con el enfoque de mercado utilizan a menudo múltiplos de mercado procedentes de un conjunto de comparables. Los múltiplos pueden expresarse mediante rangos de valores, donde a cada comparable puede corresponderle un múltiplo diferente. La selección del múltiplo adecuado dentro del rango requiere del juicio profesional, considerando los factores cuantitativos y cualitativos específicos de la medición.
- B7 Las técnicas de valoración congruentes con el enfoque de mercado incluyen una matriz de fijación de precios. La matriz de fijación de precios es una técnica matemática utilizada principalmente para valorar algunos tipos de instrumentos financieros, tales como títulos valores de deuda, sin basarse exclusivamente en los precios cotizados para los títulos específicos, sino que en su lugar se basan en la relación de los títulos valores con otros cotizados de referencia.

Enfoque del costo

- B8 El enfoque del costo refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente).
- B9 Desde la perspectiva de un vendedor participante del mercado, el precio que recibiría por el activo se basa en el costo para un comprador participante del mercado que adquiera o construya un activo sustituto de utilidad comparable, ajustado por la obsolescencia. Eso es así porque el comprador participante de mercado no pagaría más por un activo que el importe por el que podría reemplazar la capacidad de servicio de ese activo. La obsolescencia conlleva deterioro físico, obsolescencia funcional (tecnológica) y obsolescencia económica (externa), y es más amplia que la depreciación a efectos de información financiera (una distribución del costo histórico) o a efectos fiscales (utilizando vidas de servicio especificadas). En muchos casos el método del costo de reposición corriente se utiliza para medir el valor razonable de activos tangibles que se utilizan en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos.

Enfoque del ingreso

- B10 El enfoque del ingreso convierte importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente (es decir, descontado) único. Cuando se utiliza el enfoque del ingreso, la medición del valor razonable refleja las expectativas del mercado presentes sobre esos importes futuros.
- B11 Estas características incluyen, por ejemplo, los siguientes elementos:
- (a) técnicas de valor presente (véanse los párrafos B12 a B30);

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (b) modelos de fijación de precios de opciones, tales como la fórmula de Black-Scholes-Merton o un modelo binomial (es decir, un modelo reticular), que incorporan técnicas de valor presente y reflejan el valor temporal y el valor intrínseco de una opción; y
- (c) el método del exceso de ganancias de varios periodos, que se utiliza para medir el valor razonable de algunos activos intangibles.

Técnicas de valor presente

B12 Los párrafos B13 a B30 describen el uso de técnicas de valor presente para medir el valor razonable. Esos párrafos se centran en una técnica de ajuste de la tasa de descuento y una técnica de *flujos de efectivo esperados* (valor presente esperado). Esos párrafos no prescriben el uso de una técnica de valor presente específica única ni limitan el uso de las técnicas de valor presente para medir el valor razonable a las técnicas comentadas. La técnica del valor presente utilizada para medir el valor razonable dependerá de los hechos y circunstancias específicas del activo o pasivo que se está midiendo (por ejemplo, si los precios para activos o pasivos comparables pueden observarse en el mercado) y la disponibilidad de datos suficientes.

Los componentes de la medición del valor presente

- B13 El valor presente (es decir, una aplicación del enfoque del ingreso) es una herramienta utilizada para vincular importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o valores) a un importe presente utilizando una tasa de descuento. Una medición del valor razonable de un activo o un pasivo utilizando una técnica de valor presente capta todos los elementos siguientes desde la perspectiva de los participantes del mercado en la fecha de la medición:
- (a) Una estimación de los flujos de efectivo futuros para el activo o pasivo que se está midiendo.
 - (b) Expectativas sobre las variaciones posibles del importe y distribución temporal de los flujos de efectivo que representan la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo.
 - (c) El valor temporal del dinero, representado por la tasa sobre activos monetarios libres de riesgo que tengan fechas de vencimiento o duración que coincida con el periodo cubierto por los flujos de efectivo y no planteen ni incertidumbre en la distribución temporal ni riesgo de incumplimiento para el tenedor (es decir, tasa de interés libre de riesgo).
 - (d) El precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo (es decir, una *prima de riesgo*).
 - (e) Otros factores que los participantes del mercado tendrían en cuenta en esas circunstancias.
 - (f) Para un pasivo, el riesgo de incumplimiento relacionado con ese pasivo, incluyendo el riesgo de crédito propio de la entidad (es decir, el del deudor).

Principios generales

B14 Las técnicas de valor presente difieren en la forma en que captan los elementos del párrafo B13. Sin embargo, todos los principios generales siguientes rigen la aplicación de cualquier técnica de valor presente utilizada para medir el valor razonable:

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (a) Los flujos de efectivo y tasas de descuento deberían reflejar los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.
- (b) Los flujos de efectivo y las tasas de descuento deberían tener en cuenta solo los factores atribuibles al activo o pasivo que se está midiendo.
- (c) Para evitar la doble contabilización o la omisión de los efectos de los factores de riesgo, las tasas de descuento deberían reflejar supuestos que sean congruentes con los inherentes a los flujos de efectivo. Por ejemplo, una tasa de descuento que refleja la incertidumbre en las expectativas sobre incumplimientos futuros es adecuada si se utilizan los flujos de efectivo contractuales de un préstamo (es decir, una técnica de ajuste de la tasa de descuento). Esa misma tasa no debe utilizarse si se utilizan flujos de efectivo (es decir, una técnica de valor de presente esperado) esperados (es decir, ponderados por la probabilidad) porque los flujos de efectivo esperados ya reflejan supuestos sobre la incertidumbre de incumplimientos futuros; en su lugar, debe utilizarse una tasa de descuento que sea proporcional al riesgo inherente a los flujos de efectivo esperados.
- (d) Los supuestos sobre flujos de efectivo y tasas de descuento deben ser congruentes internamente. Por ejemplo, los flujos de efectivo nominales, que incluyen el efecto de la inflación, deben descontarse a una tasa que incluya el efecto de la inflación. La tasa de interés libre de riesgo nominal incluye el efecto de la inflación. Los flujos de efectivo reales, que excluyen el efecto de la inflación, deben descontarse a una tasa que excluya el efecto de la inflación. De forma análoga, los flujos de efectivo después de impuestos deben descontarse utilizando una tasa de descuento después de impuestos. Los flujos de efectivo antes de impuestos deben descontarse a una tasa congruente con esos flujos de efectivo.
- (e) Las tasas de descuento deben ser congruentes con los factores económicos subyacentes de la moneda en la que se denominan los flujos de efectivo.

Riesgo e incertidumbre

- B15 Una medición del valor razonable utilizando técnicas de valor presente se lleva a cabo bajo condiciones de incertidumbre porque los flujos de efectivo utilizados son estimaciones en lugar de importes conocidos. En muchos casos el importe y la distribución temporal de los flujos de efectivo son inciertos. Incluso importes fijados contractualmente, tales como los pagos de un préstamo, son inciertos si existe riesgo de incumplimiento.
- B16 Los participantes del mercado buscan generalmente compensaciones (es decir, una prima de riesgo) por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo de un activo o un pasivo. La medición del valor razonable debería incluir una prima de riesgo que refleje el importe que los participantes del mercado reclamarían como compensación por la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo. En caso contrario, la medición no representaría fielmente el valor razonable. En algunos casos, determinar la prima de riesgo adecuada puede ser difícil. Sin embargo, el grado de dificultad por sí solo no es una razón suficiente para excluir una prima de riesgo.
- B17 Las técnicas de valor presente difieren en la forma en que ajustan el riesgo y en el tipo de flujos de efectivo que utilizan. Por ejemplo:
 - (a) La técnica de ajuste de la tasa de descuento (véanse los párrafos B18 a B22) utiliza una tasa de descuento ajustada por el riesgo y flujos de efectivo contractuales, prometidos o más probables, ajustados por el riesgo.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (b) El método 1 de la técnica del valor presente esperado (véase el párrafo B25) utiliza los flujos de efectivo esperados ajustados por el riesgo y una tasa libre de riesgo.
- (c) El método 2 de la técnica del valor presente esperado (véase el párrafo B26) utiliza flujos de efectivo esperados que no están ajustados por el riesgo y una tasa de descuento ajustada para incluir la prima de riesgo que requieren los participantes del mercado. Esa tasa es diferente de la utilizada en la técnica de ajuste de la tasa de descuento.

Técnica de ajuste de la tasa de descuento

- B18 La técnica de ajuste de la tasa de descuento utiliza un conjunto único de flujos de efectivo a partir del rango de importes estimados posibles, ya sea por flujos de efectivo más probables, contractuales o prometidos (como es el caso de un bono). En todos los casos, esos flujos de efectivo están condicionados a que ocurran sucesos especificados (por ejemplo, los flujos de efectivo contractuales o prometidos para un bono están condicionados al hecho de que el deudor no incumpla). La tasa de descuento utilizada en la técnica de ajuste de la tasa de descuento proviene de tasas observadas de rendimiento para activos o pasivos equivalentes que se negocian en el mercado. Por consiguiente, los flujos de efectivo más probables, prometidos o contractuales se descuentan a una tasa de mercado estimada u observada para estos flujos de efectivo condicionados (es decir, una tasa de mercado de rendimiento).
- B19 La técnica de ajuste de la tasa de descuento requiere un análisis de los datos de mercado para activos o pasivos comparables. La comparabilidad se establece mediante la consideración de la naturaleza de los flujos de efectivo (por ejemplo, si los flujos de efectivo son contractuales o no contractuales y es probable que respondan de forma similar a cambios en las condiciones económicas), así como a otros factores (por ejemplo, posición crediticia, garantías colaterales, duración, cláusulas restrictivas y liquidez). De forma alternativa, si un único activo o pasivo comparable no refleja fielmente el riesgo inherente a los flujos de efectivo del activo o pasivo que se mide, puede ser posible proporcionar una tasa de descuento utilizando datos para varios activos o pasivos comparables junto con la curva de rendimiento libre de riesgo (es decir, utilizando un enfoque de "acumulación").
- B20 Para ilustrar un enfoque de acumulación, supóngase que el Activo A es un derecho contractual para recibir 800 u.m.¹ en un año (es decir, no existe incertidumbre de distribución temporal). Existe un mercado establecido de activos comparables, y la información sobre esos activos, incluyendo información del precio, está disponible. De esos activos comparables:
- (a) El activo B es un derecho contractual a recibir 1.200 u.m. en un año y tiene un precio de mercado de 1.083 u.m. Por ello, la tasa anual implícita de rendimiento (es decir, una tasa de rendimiento de mercado a un año) es 10,8 por ciento $[(1.200 \text{ u.m.}/1.083 \text{ u.m.}) - 1]$.
 - (b) El activo C es un derecho contractual a recibir 700 u.m. en dos años y tiene un precio de mercado de 566 u.m. Por ello, la tasa anual implícita de rendimiento (es decir, una tasa de rendimiento de mercado a dos años) es 11,2 por ciento $[(700 \text{ u.m.}/566 \text{ u.m.})^{0.5} - 1]$.
 - (c) Los tres activos son comparables con respecto al riesgo (es decir, dispersión de cancelaciones y crédito posibles).

¹ En esta Hoja, los importes recitados se expresan en "unidades monetarias (u.m.)".

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

B21 Sobre la base de la distribución temporal de los pagos contractuales a recibir por el Activo A relacionado con la distribución temporal del Activo B y Activo C (es decir, un año para el Activo B versus dos años para el Activo C), el Activo B se juzga más comparable al Activo A. Utilizando el pago contractual a recibir por el Activo A (800 u.m.) y la tasa de mercado a un año procedente del Activo B (10,8 por ciento), el valor razonable del Activo A es 722 u.m. (800 u.m./1,108). De forma alternativa, en ausencia de información de mercado disponible para el Activo B, la tasa de mercado a un año podría provenir del Activo C utilizando el enfoque de acumulación. En ese caso, la tasa de mercado a dos años indicada por el Activo C (11,2 por ciento) se ajustaría a la tasa de mercado a un año utilizando la estructura de plazos de la curva de rendimiento libre de riesgo. Puede requerirse información adicional y análisis para determinar si las primas de riesgo de los activos a uno y dos años son las mismas. Si se determina que las primas de riesgo para activos a uno y dos años no son las mismas, la tasa de rendimiento de mercado a dos años sería adicionalmente ajustada por ese efecto.

B22 Cuando se aplica la técnica de ajuste de la tasa de descuento para cobros o pagos fijos, el ajuste del riesgo inherente a los flujos de efectivo del activo o pasivo que se está midiendo está incluido en la tasa de descuento. En algunas aplicaciones de la técnica de ajuste de la tasa de descuento a los flujos de efectivo que no son cobros o pagos fijos puede ser necesario un ajuste a los flujos de efectivo para lograr la comparabilidad con el activo o pasivo observado del que proviene la tasa de descuento.

Técnica del valor presente esperado

B23 La técnica del valor presente esperado utiliza como punto de partida un conjunto de flujos de efectivo que representan el promedio ponderado de la probabilidad de todos los flujos de efectivo futuros posibles (es decir, los flujos de efectivo esperados). La estimación resultante es idéntica al valor esperado, que, en términos estadísticos, es el promedio ponderado de los valores posibles de una variable aleatoria discreta con las probabilidades respectivas como ponderaciones. Puesto que todos los flujos de efectivo posibles son ponderados por la probabilidad, el flujo de efectivo esperado resultante no está condicionado a que ocurra cualquier suceso especificado (a diferencia de los flujos de efectivo utilizados en la técnica del ajuste de la tasa de descuento).

B24 Al tomar una decisión de inversión, los participantes del mercado adversos al riesgo tendrían en cuenta el riesgo de que los flujos de efectivo reales puedan diferir de los esperados. La teoría de cartera distingue entre dos tipos de riesgo:

- (a) El riesgo no sistemático (diversificable), que es el riesgo específico de un activo o pasivo concreto.
- (b) El riesgo sistemático (no diversificable), que es el riesgo común compartido por un activo o un pasivo con los otros elementos de una cartera diversificada.

La teoría de cartera sostiene que, en un mercado en equilibrio, los participantes del mercado serán compensados solo por soportar el riesgo sistemático inherente a los flujos de efectivo. (En mercados que son ineficientes o que no están en equilibrio, pueden estar disponibles otras formas de rendimiento o compensación.)

B25 El método 1 de la técnica del valor presente esperado ajusta los flujos de efectivo esperados de un activo por el riesgo sistemático (es decir, de mercado) sustrayendo una prima de riesgo de efectivo (es decir, los flujos de efectivo esperados ajustados por el riesgo). Esos flujos de efectivo esperados ajustados por riesgo representan un flujo de efectivo equivalente cierto, que se descuenta a una tasa de interés libre de riesgo. Un flujo de efectivo equivalente cierto se refiere a un flujo de efectivo esperado (como se definió), ajustado por el riesgo, de forma que para un participante de mercado es

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

indiferente negociar un flujo de efectivo cierto por un flujo de efectivo esperado. Por ejemplo, si un participante de mercado tuvo voluntad de negociar un flujo de efectivo esperado de 1.200 u.m. por un flujo de efectivo cierto de 1.000 u.m., las 1.000 u.m. son el equivalente cierto de las 1.200 u.m. (es decir, las 200 u.m. representarían la prima de riesgo de efectivo). En ese caso, el participante de mercado quedaría indiferente con respecto al activo mantenido.

B26 Por el contrario, el Método 2 de la técnica del valor presente esperado ajusta por el riesgo sistemático (es decir, de mercado) aplicando una prima de riesgo a la tasa de interés libre de riesgo. Por consiguiente, los flujos de efectivo esperados se descuentan a una tasa que corresponde a una tasa esperada asociada con los flujos de efectivo ponderados por la probabilidad (es decir, una tasa esperada de rendimiento). Los modelos utilizados para fijar el precio de activos de riesgo, tales como el modelo de precios de activos financieros, pueden utilizarse para estimar las tasas esperadas de rendimiento. Puesto que la tasa de descuento utilizada en la técnica de ajuste de la tasa de descuento es una tasa de rendimiento relacionada con flujos de efectivo condicionados, es probable que sea mayor que la tasa de descuento utilizada en el Método 2 de la técnica del valor presente esperado, que es una tasa esperada de rendimiento relacionada con los flujos de efectivo esperados o con los ponderados por la probabilidad.

B27 Para ilustrar los Métodos 1 y 2, supóngase que un activo ha esperado flujos de efectivo de 780 u.m. en un año, determinados sobre la base de los flujos de efectivo posibles y las probabilidades mostradas a continuación. La tasa de interés libre de riesgo aplicable a los flujos de efectivo con un horizonte de un año es el 5 por ciento, y la prima de riesgo sistemático para un activo con el mismo perfil de riesgo es del 3 por ciento.

Flujos de efectivo posibles	Probabilidad	Flujos de efectivo ponderados por la probabilidad
500 u.m.	15%	75 u.m.
800 u.m.	50%	480 u.m.
900 u.m.	25%	225 u.m.
Flujos de efectivo esperados		780 u.m.

B28 En esta simple ilustración, los flujos de efectivo esperados (780 u.m.) representan el promedio ponderado de la probabilidad de los tres posibles resultados. En situaciones más realistas, podría haber muchos resultados posibles. Sin embargo, para aplicar la técnica del valor presente esperado, no siempre es necesario tener en cuenta las distribuciones de todos los flujos de efectivo posibles utilizando modelos y técnicas complejas. Más bien, puede ser posible desarrollar un número limitado de escenarios y probabilidades discretos que capten el abanico de flujos de efectivo posibles. Por ejemplo, una entidad puede utilizar flujos de efectivo realizados en algún periodo pasado relevante, ajustados por los cambios en las circunstancias ocurridas posteriormente (por ejemplo, cambios en factores externos, incluyendo condiciones económicas o de mercado, tendencias del sector industrial y competencia, así como cambios en los factores internos que afectan a la entidad de forma más específica), teniendo en cuenta los supuestos de los participantes del mercado.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- B29 En teoría, el valor presente (es decir, el valor razonable) de los flujos de efectivo del activo es el mismo si ha sido determinado utilizando el Método 1 o el Método 2, de la forma siguiente:
- (a) Utilizando el Método 1, los flujos de efectivo esperados se ajustan por el riesgo sistemático (es decir, de mercado). En ausencia de datos de mercado que indiquen directamente el importe del ajuste del riesgo, este ajuste provendría de un modelo de fijación de precios del activo que utilice el concepto de equivalentes de certeza. Por ejemplo, el ajuste del riesgo (es decir, la prima de riesgo de efectivo de 22 u.m.) se determinaría utilizando la prima de riesgo sistemático del 3 por ciento ($780 \text{ u.m.} - [780 \text{ u.m.} \times (1,05/1,08)]$), que da lugar a flujos de efectivo esperados ajustados por el riesgo de 758 u.m. ($780 \text{ u.m.} - 22 \text{ u.m.}$). Las 758 u.m. son el equivalente de certeza de 780 u.m. y se descuentan a la tasa de interés libre de riesgo (5 por ciento). El valor presente (es decir, el valor razonable) del activo es de 722 u.m. ($758/1,05 \text{ u.m.}$).
 - (b) Utilizando el Método 2, los flujos de efectivo esperados no se ajustan por el riesgo sistemático (es decir, de mercado). En su lugar, el ajuste de ese riesgo se incluye en la tasa de descuento. Por ello, los flujos de efectivo esperados se descuentan a una tasa esperada de rendimiento del 8 por ciento (es decir, la tasa de interés libre de riesgo del 5 por ciento más la prima de riesgo sistemática del 3 por ciento). El valor presente (es decir, el valor razonable) del activo es de 722 u.m. ($780/1,08 \text{ u.m.}$).
- B30 Al utilizar la técnica del valor presente esperado para medir el valor razonable, puede utilizarse el Método 1 o el Método 2. La selección del Método 1 o el Método 2 dependerá de los hechos y circunstancias específicos para el activo o pasivo que se esté midiendo, la medida en que estén disponibles datos suficientes y el juicio profesional aplicado.

Aplicación de las técnicas de valor presente a pasivos y a instrumentos de patrimonio propio de una entidad no mantenidos por otras partes como activos (párrafos 40 y 41)

- B31 Al utilizar la técnica del valor presente para medir el valor razonable de un pasivo no mantenido por otra parte como un activo (por ejemplo, un pasivo por desmantelamiento), una entidad estimará, entre otras cosas, las salidas de efectivo futuras en las que los participantes del mercado esperarían incurrir para satisfacer la obligación. Esas salidas de efectivo futuras incluirán expectativas de los participantes del mercado sobre los costos de satisfacer la obligación, y la compensación que un participante de mercado requeriría para cargar con la obligación. Esta compensación incluye el rendimiento que un participante de mercado requeriría para las situaciones siguientes:
- (a) llevar a cabo la actividad (es decir, el valor de satisfacer la obligación; por ejemplo, utilizando recursos que habría usado para otras actividades); y
 - (b) asumir el riesgo asociado con la obligación (es decir la prima de riesgo que refleja el riesgo de que las salidas de efectivo reales puedan diferir de las salidas de efectivo esperadas; véase el párrafo B33).
- B32 Por ejemplo, un pasivo no financiero no contiene una tasa contractual de rendimiento y no existe rendimiento de mercado observable para ese pasivo. En algunos casos los componentes del rendimiento que los participantes del mercado requerirían no serán distinguibles unos de otros (por ejemplo, al utilizar el precio que un contratista tercero cargaría sobre la base de una comisión fija). En otros casos, una entidad necesitará estimar esos componentes por separado (por ejemplo, al utilizar el precio que un

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

contratista tercero cargaría sobre la base del costo sobre el margen, porque el contratista, en ese caso, no soportaría el riesgo de cambios futuros en los costos).

B33 Una entidad incluye una prima de riesgo en la medición del valor razonable de un pasivo o un instrumento de patrimonio propio de una entidad no mantenido por otra parte como un activo en una de las siguientes formas:

- (a) ajustando los flujos de efectivo (es decir, como un incremento en el importe de los flujos de salida); o
- (b) ajustando la tasa utilizada para descontar los flujos de efectivo futuros a sus valores presentes (es decir, como una reducción en la tasa de descuento).

Una entidad se asegurará de que no contabiliza dos veces u omite ajustes del riesgo. Por ejemplo, si los flujos de efectivo estimados se incrementan para tener en cuenta la compensación de asumir el riesgo asociado con la obligación, la tasa de descuento no debe ajustarse para reflejar ese riesgo.

Datos de entrada de técnicas de valoración (párrafos 67 a 71)

B34 Algunos ejemplos de mercados en los que los datos de entrada pueden ser observables para algunos activos y pasivos (por ejemplo, instrumentos financieros) son los siguientes:

- (a) *Mercados de intercambio.* En un mercado de intercambio, los precios de cierre están fácilmente disponibles y son representativos generalmente del valor razonable. Un ejemplo de este mercado es el Mercado de Valores de Londres.
- (b) *Mercados de intermediación financiera.* En un mercado de intermediación financiera, los agentes mediadores toman posiciones para negociar (comprar o vender por su cuenta), proporcionando de ese modo liquidez al utilizar su capital para mantener un inventario de las partidas para las que crean un mercado. Habitualmente los precios compradores y vendedores (que representan el precio al que el agente mediador desea comprar y el precio al que desea vender, respectivamente) están disponibles con mayor facilidad que los de cierre. Los mercados no organizados (para los que los precios se informan públicamente) son mercados de intermediación financiera. También existen mercados de intermediación financiera para otros activos y pasivos, incluidos algunos instrumentos financieros, materias primas cotizadas y activos físicos (por ejemplo, equipo utilizado).
- (c) *Mercados intermediados por agentes corredores.* En un mercado intermediado por agentes corredores, éstos intentan hacer coincidir a compradores y vendedores, pero no toman posiciones para negociar por su cuenta. En otras palabras, los agentes corredores no utilizan su capital propio para mantener un inventario de partidas para las que crean un mercado. El agente corredor conoce los precios de compra y venta de las respectivas partes, pero cada parte habitualmente desconoce los requerimientos de precio de la otra parte. Los precios de transacciones completas están algunas veces disponibles. Los mercados intermediados por agentes corredores incluyen redes de comunicación electrónica, en la que se cruzan las órdenes de compra y venta, y los mercados de propiedad inmobiliaria residencial y comercial.
- (d) *Mercados de principal a principal.* En un mercado de principal a principal, las transacciones originales y de reventa se negocian independientemente sin intermediarios. Sobre esas transacciones puede estar disponible públicamente poca información.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Jerarquía del valor razonable (párrafos 72 a 90)

Datos de entrada de Nivel 2 (párrafos 81 a 85)

B35 Algunos ejemplos de datos de entrada de Nivel 2 para activos y pasivos concretos son los siguientes:

- (a) *Permuta financiera de tasa de interés que paga variable y recibe fijo, basada en la tasa de permuta financiera de la Tasa Ofrecida Interbancaria de Londres (LIBOR).* Un dato de entrada de Nivel 2 sería la tasa de permuta financiera del LIBOR si esa tasa es observable a intervalos cotizados habitualmente para, sustancialmente, la duración total de la permuta.
- (b) *Permuta financiera de tasa de interés que paga variable y recibe fijo, basada en una curva de rendimiento denominada en una moneda extranjera.* Un dato de entrada de Nivel 2 sería la tasa de una permuta financiera basada en una curva de rendimiento denominada en una moneda extranjera que es observable a intervalos cotizados de forma habitual para, sustancialmente, la duración total de la permuta financiera. Ese sería el caso si la duración de la permuta financiera es de 10 años y esa tasa es observable a intervalos cotizados de forma habitual para 9 años, siempre que cualquier extrapolación razonable de la curva de rendimiento para el año 10 no fuera significativa para la medición del valor razonable de la permuta financiera en su totalidad.
- (c) *Permuta financiera de tasa de interés que paga variable y recibe fijo, basada en una tasa de prima de riesgo bancaria específica.* Un dato de entrada de Nivel 2 sería una tasa de prima de riesgo bancaria que proviene de una extrapolación si los valores extrapolados se corroboran por datos de mercado observables, por ejemplo, por la correlación con una tasa de interés que es observable a lo largo, sustancialmente, de la duración total de la permuta financiera.
- (d) *Opción a tres años sobre acciones negociadas en un mercado de valores.* Un dato de entrada de Nivel 2 sería la volatilidad involucrada en las acciones proveniente de la extrapolación a 3 años si existen las dos condiciones siguientes:
 - (i) Los precios de las opciones sobre las acciones para el año uno y año dos son observables.
 - (ii) La volatilidad involucrada extrapolada de una opción a tres años es corroborada por datos de mercado observables para, sustancialmente, la duración total de la opción.

En ese caso, la volatilidad involucrada podría provenir de la extrapolación de la volatilidad involucrada en las opciones sobre las acciones a un año y a dos años, y corroborada por la volatilidad involucrada para las opciones a tres años sobre acciones de entidades comparables, siempre que se establezca esa correlación con las volatilidades involucradas a uno y dos años.

- (e) *Acuerdos de licencia.* Para un acuerdo de licencia que se adquiriera en una combinación de negocios y fuera negociado recientemente con una parte no relacionada por la entidad adquirida (la parte del acuerdo de licencia), un dato de entrada de Nivel 2 sería la tasa de regalía en el contrato con la parte no relacionada al comienzo del acuerdo.
- (f) *Inventario de productos terminados en una tienda al por menor.* Para un inventario de productos terminados que se adquiriera en una combinación de negocios, un dato de entrada de Nivel 2 sería un precio a clientes en un mercado minorista o un precio a minoristas en un mercado al por mayor, ajustado por las diferencias

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

entre la condición y localización de la partida de inventario y las partidas de inventario comparables (es decir, similares), de forma que la medición del valor razonable refleja el precio que se recibiría en una transacción para vender el inventario a otro minorista que completaría el requisito de esfuerzos de venta. Conceptualmente, la medición del valor razonable será la misma si los ajustes se realizan a un precio minorista (descendente) o un precio mayorista (ascendente). Generalmente, el precio que requiere el menor número de ajustes subjetivos debe utilizarse para la medición del valor razonable.

- (g) *Construcción mantenida y utilizada.* Un dato de entrada de Nivel 2 sería el precio por metro cuadrado para la construcción (una valoración por múltiplos) que proviene de datos de mercado observables, por ejemplo múltiplos procedentes de precios en transacciones observadas que involucran construcciones comparables (es decir, similares) en localizaciones similares.
- (h) *Unidad generadora de efectivo.* Un dato de entrada de Nivel 2 sería una valoración por múltiplos (por ejemplo, un múltiplo de ganancias o ingresos de actividades ordinarias o un medida del rendimiento similar) que proviene de datos de mercado observables, por ejemplo múltiplos que provienen de precios en transacciones observadas que involucran negocios comparables (es decir, similares), teniendo en cuenta factores operativos, de mercado, financieros y no financieros.

Datos de entrada de Nivel 3 (párrafos 86 a 90)

B36 Algunos ejemplos de datos de entrada de Nivel 3 para activos y pasivos concretos son los siguientes:

- (a) *Permuta financiera de moneda extranjera a largo plazo.* Un dato de entrada de Nivel 3 sería una tasa de interés en una moneda especificada que no es observable y no puede corroborarse por datos de mercado observables a intervalos cotizados de forma habitual o de otra forma para, sustancialmente, la duración total de la permuta financiera de moneda extranjera. Las tasas de interés en una permuta financiera de moneda extranjera son las tasas de permuta financiera calculadas a partir de las curvas de rendimiento de los países respectivos.
- (b) *Opción a tres años sobre acciones negociadas en un mercado de valores.* Un dato de entrada de Nivel 3 sería la volatilidad histórica, es decir, la volatilidad de acciones que proviene de precios históricos de acciones. La volatilidad histórica habitual no representa las expectativas de los participantes del mercado presentes sobre la volatilidad futura, incluso si es la única información disponible para fijar el precio de una opción.
- (c) *Permuta de tasas de interés.* Un dato de entrada de Nivel 3 sería un ajuste a un precio de consenso de mercado medio (no vinculante) para la permuta financiera, desarrollado utilizando datos que no son observables directamente y no pueden ser corroborados de otra forma por datos de mercado observables.
- (d) *Pasivos por desmantelamiento asumidos en una combinación de negocios.* Un dato de entrada de Nivel 3 sería una estimación presente utilizando datos propios de la entidad sobre las salidas de efectivo futuras a pagar para satisfacer la obligación (incluyendo las expectativas de los participantes del mercado sobre los costos de satisfacer la obligación y la compensación que un participante de mercado requeriría para cargar con la obligación de desmantelar el activo) si no existe información disponible razonable que indique que los participantes del

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

mercado utilizarían supuestos diferentes. Ese dato de entrada de Nivel 3 sería utilizado en una técnica de valor presente junto con otros datos de entrada, por ejemplo la tasa de interés libre de riesgo presente o una tasa libre de riesgo ajustada por el crédito, si el efecto de la posición de crédito de la entidad sobre el valor razonable del pasivo se refleja en la tasa de descuento en lugar de en la estimación de las salidas de efectivo futura.

- (e) *Unidad generadora de efectivo.* Un dato de entrada de Nivel 3 sería una previsión financiera (por ejemplo, de flujos de efectivo o resultado del periodo) desarrollada utilizando datos propios de la entidad, si no existe información disponible razonable que indique que los participantes del mercado utilizarían supuestos diferentes.

Medición del valor razonable cuando el volumen o nivel de actividad de un activo o un pasivo ha disminuido de forma significativa

B37 El valor razonable de un activo o pasivo puede verse afectado cuando ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para ese activo o pasivo en relación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo (o activos o pasivos similares). Para determinar si, sobre la base de la evidencia disponible, ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, una entidad evaluará la importancia y relevancia de factores tales como los siguientes:

- (a) Existen pocas transacciones recientes.
- (b) Las cotizaciones de precios no están desarrolladas utilizando información presente.
- (c) Las cotizaciones de precios varían sustancialmente a lo largo del tiempo o entre creadores de mercado (por ejemplo, algunos mercados intermediados por agentes corredores).
- (d) Los índices que anteriormente estaban altamente correlacionados con los valores razonables del activo o pasivo están no correlacionados de forma demostrable con indicios recientes del valor razonable para ese activo o pasivo.
- (e) Existe un incremento significativo en primas de riesgo de liquidez involucradas o indicadores de rendimiento (tales como tasas de recargo de mora o graves pérdidas) para transacciones observadas o precios cotizados cuando se comparan con la estimación de la entidad de flujos de efectivo esperados, teniendo en cuenta todos los datos de mercado disponibles sobre el crédito y otro riesgo de incumplimiento para el activo o pasivo.
- (f) Existe un diferencial comprador-vendedor amplio o un incremento significativo en el diferencial comprador-vendedor.
- (g) Existe un descenso significativo en la actividad de un mercado para nuevas emisiones (es decir, un mercado principal) o existe una ausencia de éste para el activo o pasivo, o activos o pasivos similares.
- (h) La información disponible públicamente es escasa (por ejemplo, para transacciones que tienen lugar en un mercado de principal a principal).

B38 Si una entidad concluye que ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad del activo o pasivo en relación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo (o activos o pasivos similares), será necesario llevar a cabo un análisis adicional de las transacciones o precios cotizados. Una disminución en el volumen o nivel de actividad por sí mismo puede no indicar que un precio de transacción o precio

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

cotizado no representa el valor razonable, o que una transacción en ese mercado no es ordenada. Sin embargo, si una entidad determina que una transacción o precio cotizado no representa el valor razonable (por ejemplo, puede haber transacciones que no sean ordenadas), sería necesario un ajuste a las transacciones o precios cotizados, si la entidad utiliza esos precios como base para medir el valor razonable y ese ajuste puede ser significativo para la medición del valor razonable en su totalidad. Los ajustes también pueden ser necesarios en otras circunstancias (por ejemplo, cuando un precio para un activo similar requiere un ajuste significativo para hacerlo comparable con el activo que se está midiendo o cuando el precio está anticuado).

B39 Esta NIIF no prescribe una metodología para realizar ajustes significativos a las transacciones o precios cotizados. Véanse los párrafos 61 a 66 y B5 a B11 que tratan el uso de las técnicas de valoración al medir el valor razonable. Independientemente de la técnica de valoración utilizada, una entidad incluirá los ajustes de riesgo adecuados, incluyendo una prima de riesgo que refleje el importe que los participantes del mercado solicitarían como compensación por la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo de un activo o un pasivo (véase el párrafo B17). En otro caso, la medición no representaría fielmente el valor razonable. En algunos casos, determinar el ajuste de riesgo adecuado puede ser difícil. Sin embargo, el grado de dificultad por sí solo no es una razón suficiente para excluir un ajuste de riesgo. El ajuste de riesgo será reflejo de una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

B40 Si ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, puede ser apropiado un cambio en la técnica de valoración o el uso de técnicas de valoración múltiples (por ejemplo, el uso de un enfoque de mercado y una técnica de valor presente). Al ponderar indicios de valor razonable procedentes del uso de técnicas de valoración múltiples, una entidad considerará la razonabilidad del rango de mediciones del valor razonable. El objetivo es determinar el valor dentro del rango que sea más representativo del valor razonable en condiciones de mercado presentes. Un rango amplio de mediciones del valor razonable puede ser un indicador de que se necesitan análisis adicionales.

B41 Incluso cuando ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, el objetivo de una medición del valor razonable sigue siendo el mismo. El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada (es decir, en una liquidación no forzada o venta urgente) entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

B42 La estimación del precio al que los participantes del mercado desearían realizar una transacción en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes si ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo dependerá de los hechos y circunstancias en la fecha de la medición, y requiere del juicio profesional. El propósito de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma el pasivo no es relevante al medir el valor razonable porque éste es una medición basada en el mercado, no una medición de una entidad específica.

Identificación de transacciones que no son ordenadas

B43 La determinación de si una transacción es ordenada (o no lo es) es más difícil si ha habido disminuciones significativas en el volumen o nivel de actividad del activo o pasivo en relación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo (o activos o pasivos similares). En estas circunstancias no es adecuado concluir que todas las transacciones en ese mercado no son ordenadas (es decir, liquidaciones forzadas o

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

ventas urgentes). Las circunstancias que pueden indicar que una transacción no es ordenada incluyen las siguientes:

- (a) No hubo una exposición adecuada al mercado para un periodo anterior a la fecha de la medición para tener en cuenta las actividades de comercialización que son usuales y habituales para transacciones que involucran estos activos o pasivos en condiciones de mercado presentes.
- (b) Hubo un periodo de comercialización habitual y tradicional, pero el vendedor comercializó el activo o pasivo a un único participante de mercado.
- (c) El vendedor está en quiebra o cerca de la misma o en suspensión de pagos (es decir, el vendedor está en dificultades).
- (d) Se requirió al vendedor vender para cumplir con requerimientos legales o de regulación (es decir, el vendedor se vio forzado).
- (e) El precio de transacción es atípico en comparación con otras transacciones recientes para un activo o pasivo igual o similar.

Una entidad evaluará las circunstancias para determinar si, en función de la evidencia disponible, la transacción es ordenada.

B44 Una entidad considerará todos los elementos siguientes al medir el valor razonable o estimar las primas de riesgo de mercado:

- (a) Si la evidencia indica que una transacción no es ordenada, una entidad dará poco, si alguno, peso (en comparación con otros indicios del valor razonable) a ese precio de transacción.
- (b) Si la evidencia indica que una transacción es ordenada, una entidad tendrá en cuenta ese precio de transacción. La importancia del peso dado a ese precio de transacción en comparación con otros indicios del valor razonable dependerá de los hechos y circunstancias, tales como los siguientes:
 - (i) El volumen de la transacción.
 - (ii) La comparabilidad de la transacción del activo o pasivo que se está midiendo.
 - (iii) La proximidad de la transacción en la fecha de la medición.
- (c) Si una entidad no tiene información suficiente para concluir si una transacción es ordenada, tendrá en cuenta el precio de la transacción. Sin embargo, ese precio de transacción puede no representar el valor razonable (es decir, el precio de la transacción no necesariamente es la única base o la base principal para medir el valor razonable o estimar las primas de riesgo de mercado). Cuando una entidad no tenga información suficiente para concluir si transacciones concretas son ordenadas, la entidad dará menos peso a esas transacciones en comparación con otras transacciones que se sabe que son ordenadas.

Una entidad no necesita llevar a cabo esfuerzos exhaustivos para determinar si una transacción es ordenada, pero no ignorará información que se encuentre razonablemente disponible. Cuando una entidad es parte de una transacción, se presume que tiene información suficiente para concluir si la transacción es ordenada.

Uso de precios estimados proporcionados por terceros

B45 Esta NIIF no impide el uso de precios estimados proporcionados por terceros, tales como servicios de fijación de precios o agentes corredores, si una entidad ha determinado que

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

el precio estimado proporcionado por dichos terceros está desarrollado de acuerdo con esta NIIF.

- B46 Si ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, una entidad evaluará si los precios estimados proporcionados por terceros están desarrollados utilizando información actual que refleje transacciones ordenadas o una técnica de valoración que refleje los supuestos de los participantes del mercado (incluyendo supuestos sobre el riesgo). Al ponderar un precio estimado como un dato de entrada en una medición del valor razonable, una entidad dará menos peso (en comparación con otros indicios del valor razonable que reflejen los resultados de las transacciones) a estimaciones que no reflejan el resultado de transacciones.
- B47 Además, se tendrá en cuenta la naturaleza de una estimación (por ejemplo, si la estimación es un precio indicativo o una oferta vinculante) al ponderar la evidencia disponible, dando más peso a estimaciones proporcionadas por terceros que representen ofertas vinculantes.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice C

Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la NIIF.

- C1 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta NIIF en un periodo anterior, revelará este hecho.
- C2 Esta NIIF se aplicará de forma prospectiva a partir del comienzo del periodo anual en que se aplique inicialmente.
- C3 Los requerimientos de información a revelar de esta NIIF no necesitan aplicarse a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la aplicación inicial de esta NIIF.
- C4 El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2011–2013*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 52. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Una entidad aplicará esa modificación de forma prospectiva desde el comienzo del periodo anual en el cual se aplicó inicialmente la NIIF 13. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esa modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- C5 La NIIF 9 emitida en julio de 2014 modificó el párrafo 52. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 9.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 14
Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es especificar los requerimientos de información financiera para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen cuando una entidad proporciona bienes o servicios a clientes a un precio o tarifa que está sujeto a regulación de tarifas.
- 2 Para alcanzar este objetivo, la Norma requiere:
 - (a) cambios limitados en las políticas contables que se aplicaban de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados anteriores (PCGA anteriores) para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, que se relacionan principalmente con la presentación de estas cuentas; y
 - (b) revelar información que:
 - (i) identifique y explique los importes reconocidos en los estados financieros de la entidad que surgen de la regulación de tarifas; y
 - (ii) ayude a los usuarios de los estados financieros a comprender el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros procedentes de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se reconocen.
- 3 Los requerimientos de esta Norma permiten que cuando una entidad adopta las NIIF y se encuentra dentro de su alcance, continúe la contabilización de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en sus estados financieros de acuerdo con sus PCGA anteriores, con sujeción a los cambios limitados mencionados en el párrafo 2 anterior.
- 4 Además, esta Norma proporciona algunas excepciones o exenciones, a los requerimientos de otras Normas. Todos los requerimientos especificados para informar sobre los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, y cualesquiera excepciones o exenciones, a los requerimientos de otras Normas que se relacionan con dichos saldos, están contenidos dentro de esta Norma en lugar de dentro de otras Normas.

Alcance

- 5 Se permite que una entidad aplique los requerimientos de esta Norma en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF si y solo si:
 - (a) realiza actividades con tarifas reguladas; y
 - (b) reconoció importes, que cumplen los requisitos de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, en sus estados financieros de acuerdo con sus PCGA anteriores.
- 6 Una entidad aplicará los requerimientos de esta Norma en sus estados financieros de periodos posteriores, si y solo si, en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, reconoció saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas mediante la elección de la aplicación de los requerimientos de esta Norma.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- 7** Esta Norma no aborda otros aspectos de la contabilización por parte de las entidades que se dedican a actividades con tarifas reguladas. Mediante la aplicación de los requerimientos de esta Norma, los importes que se permitan o requieran reconocer como activos o pasivos, de acuerdo con otras Normas no se incluirán dentro de los importes clasificados como saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.
- 8** Una entidad que quede dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará todos sus requerimientos a todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surjan de todas las actividades con tarifas reguladas.

Reconocimiento, medición deterioro de valor y baja en cuentas

Exención temporal del párrafo 11 de la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

- 9** Una entidad que tiene actividades con tarifas reguladas y que queda dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará los párrafos 10 y 12 de la NIC 8 al desarrollar sus políticas contables para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.
- 10** Los párrafos 11 y 12 de la NIC 8 especifican las fuentes de los requerimientos y guías que se requiere o permite que la dirección considere al desarrollar una política contable para una partida, si ninguna Norma relevante es aplicable de forma específica a dicha partida. Esta Norma exime a una entidad de aplicar el párrafo 11 de la NIC 8 a sus políticas contables para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, se permite que las entidades que reconocen saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, como partidas separadas o como parte del valor en libros de otros activos y pasivos, de acuerdo con sus PCGA anteriores, continúen reconociendo dichos saldos, de acuerdo con esta Norma a través de la exención del párrafo 11 de la NIC 8, con sujeción a los cambios en la presentación requeridos por los párrafos 18 y 19 de esta Norma.

Continuación de políticas contables existentes

- 11** En el momento de la aplicación inicial de esta Norma, una entidad continuará aplicando sus políticas contables conforme a PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, excepto por los cambios permitidos por los párrafos 13 a 15. Sin embargo, la presentación de estos importes cumplirá con los requerimientos de presentación de esta Norma, que pueden requerir cambios en las políticas de presentación conforme a PCGA anteriores de la entidad (véanse los párrafos 18 y 19).
- 12** Una entidad aplicará las políticas establecidas de acuerdo con el párrafo 11 de forma congruente en periodos posteriores, excepto por los cambios permitidos por los párrafos 13 a 15.

Cambios en las políticas contables

- 13** Una entidad no cambiará sus políticas contables para comenzar el reconocimiento de los lados de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Una

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

entidad solo puede cambiar sus políticas contables para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas si el cambio origina estados financieros más relevantes para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios, y no menos fiables¹, o más fiables, pero no menos relevantes para atender dichas necesidades. Una entidad juzgará la relevancia y la fiabilidad empleando los criterios del párrafo 10 de la NIC 8.

- 14 Esta Norma no exime a las entidades de aplicar los párrafos 10 ó 14 y 15 de la NIC 8 a los cambios en la política contable. Para justificar cambios en sus políticas contables sobre saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, una entidad demostrará que el cambio aproxima más sus estados financieros al cumplimiento de los criterios del párrafo 10 de la NIC 8. Sin embargo, el cambio no necesita lograr el cumplimiento total de dichos criterios para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.
- 15 Los párrafos 13 y 14 se aplican ambos a los cambios realizados en la implementación inicial de esta Norma y a los llevados a cabo en periodos de presentación posteriores.

Interacción con otras Normas

- 16 Cualquier excepción, exención o requerimientos adicionales específicos relacionados con la interacción de esta Norma con otras Normas están contenidos dentro de esta Norma (véanse los párrafos B7 a B28). En ausencia de cualquier excepción, exención o requerimientos adicionales, se aplicarán otras Normas a los saldos de las cuentas de diferimientos de las actividades reguladas en la misma forma en que lo hacen a los activos, pasivos, ingresos y gastos que se reconocen de acuerdo con esas Normas.
- 17 En algunas situaciones, se podría necesitar aplicar otra Norma a un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se ha medido de acuerdo con las políticas contables de una entidad que se establecen de acuerdo con los párrafos 11 y 12, para reflejar dicho saldo apropiadamente en los estados financieros. Por ejemplo, la entidad puede tener actividades con tarifas reguladas en un país extranjero en el cual las transacciones y saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se denominan en una moneda que no es la moneda funcional de la entidad que informa. Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos se convierten aplicando la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.

Presentación

Cambios en la presentación

- 18 Esta Norma introduce los requerimientos de presentación, descritos en los párrafos 20 a 26, para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se reconocen de acuerdo con los párrafos 11 a 12. Cuando se aplique esta Norma, los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se reconocerán en el estado de situación financiera, además de los activos y pasivos que se reconozcan de acuerdo con otras Normas. Estos requerimientos de presentación separan el impacto del

¹ En septiembre de 2010, el IASB sustituyó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros por el Marco Conceptual para la Información Financiera. El término "representación fiel" ahora es esencialmente sinónimo con el Marco Conceptual anterior denominado "fiabilidad". El requerimiento del párrafo 12 de esta Norma se basa en los requerimientos de la NIC 8 que concierne al término "fiabilidad".

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de los requerimientos de información financiera de otras Normas.

- 19 Además de las partidas que se requiere presentar en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, una entidad que aplique esta Norma presentará todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos de acuerdo con los párrafos 20 a 26.

Clasificación de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas

- 20 Una entidad presentará las siguientes partidas por separado en el estado de situación financiera:
- (a) el total de todos los saldos deudores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas; y
 - (b) el total de todos los saldos acreedores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

- 21 Cuando una entidad presenta, en su estado de situación financiera, los activos corrientes y no corrientes y los pasivos corrientes y no corrientes como clasificaciones separadas, no clasificará los totales de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas como corrientes o no corrientes. En su lugar, las partidas separadas requeridas por el párrafo 20 se diferenciarán de los activos y pasivos que se presenten de acuerdo con otras Normas mediante el uso de subtotales, que se determinarán antes de que se presenten los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

Clasificación de los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas

- 22 Una entidad presentará, en la sección de otro resultado integral del estado del resultado del periodo y otro resultado integral, el movimiento neto de los saldos de todas las cuentas de diferimientos de actividades reguladas para el periodo de presentación que se relacionen con las partidas reconocidas en otro resultado integral. Las partidas separadas se utilizarán por el movimiento neto relacionado con partidas que, de acuerdo con otras Normas:
- (a) no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y
 - (b) se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.

- 23 Una entidad presentará una partida separada en la sección del resultado del periodo del estado del resultado del periodo y otro resultado integral, o en el estado del resultado del periodo separado, por el movimiento neto restante de todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas para el periodo de presentación, excluyendo los movimientos que no se reflejan en el resultado del periodo, tales como importes adquiridos. Esta partida separada se diferenciará de los ingresos y gastos que se presenten de acuerdo con otras Normas, mediante el uso de un subtotal, que se determinará antes del movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

- 24 Cuando una entidad reconoce un activo por impuestos diferidos o un pasivo por impuestos diferidos como consecuencia del reconocimiento de saldos de las cuentas de

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

diferimientos de actividades reguladas, la entidad presentará el activo (pasivo) por impuestos diferidos resultante y el movimiento relacionado en dicho activo (pasivo) por impuestos diferidos con los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados y los movimientos en dichos saldos, en lugar de hacerlo dentro del total presentado de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* para activos (pasivos) por impuestos diferidos y el gasto (ingreso) por impuestos (véanse los párrafos B9 a B12).

25 Cuando una entidad presenta una operación discontinuada o un grupo de activos para su disposición de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, la entidad presentará los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados y el movimiento neto de dichos saldos, cuando proceda, con los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos, en lugar de dentro de los grupos de activos para su disposición u operaciones discontinuadas (véanse los párrafos B19 a B22).

26 Cuando una entidad presente ganancias por acción de acuerdo la NIC 33 *Ganancias por acción*, la entidad presentará adicionalmente las ganancias por acción básicas y diluidas, las cuales se calcularán utilizando los importes de las ganancias requeridos por la NIC 33, pero excluyendo los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas (véanse los párrafos B13 y B14).

Información a revelar

Objetivo

27 Una entidad que decida aplicar esta Norma revelará información que permita a los usuarios evaluar:

- (a) la naturaleza y los riesgos asociados con la regulación de tarifas que establece el precio que la entidad puede cargar a los clientes por los bienes o servicios que proporciona; y
- (b) los efectos de dicha regulación de tarifas en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

28 Si cualquier información a revelar establecida en los párrafos 30 a 36 no se considera relevante para cumplir el objetivo del párrafo 27, puede omitirse en los estados financieros. Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con los párrafos 30 a 36, es insuficiente para alcanzar el objetivo del párrafo 27, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con ese objetivo.

29 Para cumplir el objetivo de revelar la información del párrafo 27, una entidad considerará todos los elementos siguientes:

- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de revelar la información;
- (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
- (c) cuánta agregación o desglose realizar; y
- (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Explicación de las actividades sujetas a regulación de tarifas

30 Para ayudar a que un usuario de los estados financieros evalúe la naturaleza y los riesgos asociados de las actividades con tarifas reguladas de la entidad, revelará, para cada tipo de actividad con tarifa regulada:

- (a) una breve descripción de la naturaleza e importancia de la actividad con tarifa regulada y la naturaleza del proceso de determinación de las tarifas reguladas;
- (b) la identidad del regulador, o reguladores, de la tarifa. Si el regulador de la tarifa es una parte relacionada (tal como se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*), la entidad revelará ese hecho, junto con una explicación de las características de dicha relación;
- (c) la forma en que la recuperación futura de cada clase (es decir, cada tipo de costo o ingreso) de saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas o reversión de cada clase de saldo acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas se ve afectada por riesgos o incertidumbres, por ejemplo:
 - (i) riesgo de demanda (por ejemplo, cambios en las actitudes de los consumidores, la disponibilidad de fuentes alternativas de suministro o el nivel de competencia);
 - (ii) riesgo de regulación (por ejemplo, la propuesta o aprobación de una solicitud para establecer tarifas o la evaluación de la entidad de acciones esperadas de regulación futuras); y
 - (iii) otros riesgos (por ejemplo, riesgos de cambio o de otros mercados).

31 La información a revelar requerida por el párrafo 30 se incluirá en los estados financieros, directamente en las notas o mediante referencias cruzadas de los estados financieros con algún otro informe, tal como un comentario de la dirección o un informe sobre riesgos, que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que éstos. Si la información no se incluye en los estados financieros directamente o se incorpora mediante referencias cruzadas, los estados financieros están incompletos.

Explicación sobre los importes reconocidos

32 Una entidad revelará la base sobre la cual se reconocen y dan de baja en cuentas los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y la forma en que se miden inicialmente y posteriormente, incluyendo la forma en que se evalúa la recuperabilidad de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y cómo se distribuyen las pérdidas por deterioro de valor.

33 Para cada tipo de actividad con tarifa regulada, una entidad revelará la siguiente información para cada clase de saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas:

- (a) una conciliación del importe en libros al comienzo y al final del periodo, en una tabla, a menos que sea más apropiado otro formato. La entidad aplicará el juicio profesional para decidir el nivel de detalle necesario (véanse los párrafos 28 y 29), aunque los componentes siguientes habitualmente serían relevantes:
 - (i) los importes que se han reconocido en el periodo presente en el estado de situación financiera como saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas;

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

(ii) los importes que se han reconocido en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral relacionados con saldos que se han recuperado (algunas veces descrito como amortizado) o revertido en el periodo presente; y

(iii) otros importes, identificados por separado, que afectaron a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, tales como deterioros de valor, elementos adquiridos o asumidos en una combinación de negocios, elementos dispuestos, o los efectos de cambios en las tasas de cambio o tasas de descuento;

(b) la tasa de retorno o tasa de descuento (incluyendo una tasa cero o un rango de tasas, cuando proceda) utilizada para reflejar el valor temporal del dinero que es aplicable a cada clase de saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas; y

(c) los periodos restantes a lo largo de los cuales la entidad espera recuperar (o amortizar) el importe en libros de cada clase de saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas o revertir cada clase de saldo acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

34 Cuando la regulación de tarifas afecta al importe y calendario de un gasto (ingreso) por impuestos a las ganancias, la entidad revelará el impacto de la regulación de tarifas sobre los importes de impuestos presentes y diferidos reconocidos. Además, la entidad revelará de forma separada cualquier saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se relacionan con impuestos y el movimiento relacionado de ese saldo.

35 Cuando una entidad revela información de acuerdo con la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* sobre una participación en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto que tiene actividades con tarifas reguladas y para la cuales los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se reconocen de acuerdo con esta Norma, la entidad revelará los importes que se incluyen en los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y el movimiento neto en dichos saldos para las participaciones reveladas (véanse los párrafos B25 a B28).

36 Cuando una entidad concluya que un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas deja de ser totalmente recuperable o reversible, revelará ese hecho, la razón por la cual no es recuperable o reversible y el importe por el que se ha reducido el saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

actividades con tarifas reguladas	Actividades de una entidad que están sujetas a regulación de tarifas .
entidad que adopta por primera vez las NIIF	Una entidad que presenta sus primeros estados financieros conforme a las NIIF .
PCGA anteriores	Las bases de contabilización que una entidad que adopta por primera vez las NIIF, utilizaba inmediatamente antes de adoptar las NIIF.
primeros estados conforme a las NIIF	Los primeros estados financieros anuales en los cuales una entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.
regulación de tarifas	Un marco para establecer los precios que pueden cargarse a los clientes por bienes o servicios y dicho marco está sujeto a la supervisión y/o aprobación por un regulador de tarifas .
regulador de tarifas	Un organismo autorizado que tiene poder por ley o regulación para establecer la tarifa o un rango de tarifas que vinculan a una entidad. El regulador de tarifas puede ser un organismo tercero o una parte relacionada de la entidad, incluyendo el órgano de dirección propio de la entidad, si se requiere por ley o regulación que ese organismo establezca tarifas en interés de los clientes y asegure la viabilidad financiera global de la entidad.
saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas	El saldo de cualquier cuenta de gasto (o ingreso) que no se reconocería como un activo o un pasivo de acuerdo con otras Normas, pero que cumple los requisitos para diferirse, porque se incluye, o se espera incluir, por el regulador de tarifas al establecer la tarifa que puede cargarse a los clientes.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B
Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Actividades con tarifas reguladas

- B1** Históricamente, la regulación de tarifas se aplica a todas las actividades de una entidad. Sin embargo, con adquisiciones, diversificación y desregulación, la regulación de tarifas puede aplicarse ahora a solo una parte de las actividades de una entidad, dando lugar a tener actividades reguladas y no reguladas. Esta Norma se aplica solo a actividades con tarifas reguladas que están sujetas a restricciones legales o de regulación a través de las acciones de un regulador de tarifas, independientemente del tipo de entidad o sector industrial al que pertenezca.
- B2** Una entidad no aplicará esta Norma a actividades que se auto-regulan, es decir, actividades que no están sujetas a un marco de fijación de precios que está supervisado o aprobado por un regulador de tarifas. Esto no impide que la entidad sea elegible para aplicar esta Norma cuando:
- (a) el órgano de dirección propio de la entidad o una parte relacionada establece tarifas en interés de los clientes y asegura la viabilidad financiera global de la entidad dentro de un marco de fijación de precios especificado; y
 - (b) el marco está sujeto a la supervisión o aprobación por un organismo autorizado que tiene poder por ley o regulación.

Continuación de políticas contables existentes

- B3** A efectos de esta Norma, un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas se define como el saldo de cualquier cuenta de gasto (o ingreso) que no se reconocería como un activo o un pasivo de acuerdo con otras Normas, pero que cumple los requisitos para diferirse, porque se incluye, o se espera incluir, por el regulador de tarifas al establecer la tarifa que puede cargarse a los clientes. Algunas partidas de gasto (o ingreso) pueden quedar fuera de las tarifas reguladas porque, por ejemplo, no se espera que los importes sean aceptados por el regulador de tarifas o porque no quedan dentro del alcance de la regulación de tarifas. Por consiguiente, una partida se reconoce a medida en que se incurre como un ingreso o gasto, a menos que otra Norma permita o requiera que se incluya en el importe en libros de un activo o pasivo.
- B4** En algunos casos, otras Normas prohíben de forma explícita que una entidad reconozca, en el estado de situación financiera, los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que pueden reconocerse, de forma separada o incluirse en otras partidas, tales como propiedades, planta y equipo de acuerdo con políticas contables conforme a PCGA anteriores. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 11 de esta Norma, una entidad que decide aplicar esta Norma en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, utilizará la exención del párrafo 11 de la NIC 8, para continuar usando sus políticas contables conforme a PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Estas políticas contables pueden incluir, por ejemplo, las prácticas siguientes:

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (a) el reconocimiento de un saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas cuando la entidad tiene el derecho, como consecuencia de acciones reales o esperadas del regulador de tarifas, de incrementar las tarifas en periodos futuros para recuperar sus costos deducibles (es decir, los costos para los cuales se pretende que las tarifas reguladas faciliten su recuperación);
- (b) el reconocimiento, como saldo deudor o acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas, de un importe que es equivalente a cualquier ganancia o pérdida sobre la disposición o retiro de partidas de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles, que se espera recuperar o revertir a través de tarifas futuras;
- (c) el reconocimiento de un saldo acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas cuando se requiere que la entidad, como consecuencia de acciones reales o esperadas del regulador de tarifas, disminuya las tarifas en periodos futuros para revertir recuperaciones en exceso de costos deducibles (es decir, importes en exceso del importe recuperable especificado por el regulador de tarifas); y
- (d) la medición de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas sobre una base no descontada o sobre una base descontada que utiliza una tasa de interés o de descuento especificada por el regulador de tarifas.

B5 Los siguientes son ejemplos de los tipos de costos que los reguladores de tarifas pueden permitir en decisiones de fijación de tarifas y que una entidad puede, por ello, reconocer en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas:

- (i) desviaciones de precios de compra o de volumen;
- (ii) costos de iniciativas de "energía limpia" aprobadas (por encima de los importes que se capitalizan como parte del costo de propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*);
- (iii) costos indirectos atribuibles de forma no directa que se tratan como costos de capital a efectos de regulación de tarifas (pero que no se permite, de acuerdo con la NIC 16, que se incluyan en el costo de una partida de propiedades, planta y equipo);
- (iv) costos de cancelación del proyecto;
- (v) costos de daños por tormentas; y
- (vi) intereses atribuidos (incluyendo importes que se permite considerar para fondos que se utilizan durante la construcción, que proporcionan a la entidad un rendimiento sobre el capital del patrimonio propio, así como préstamos).

B6 Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas habitualmente representan diferencias temporales entre el reconocimiento de partidas de ingreso o gasto a efectos de regulación y el reconocimiento de dichas partidas a efectos de información financiera. Cuando una entidad cambia una política contable en la adopción por primera vez de las NIIF o en la aplicación inicial de una Norma nueva o revisada, pueden surgir diferencias temporales nuevas o revisadas que creen saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas nuevos o revisados. La prohibición del párrafo 13 que impide que una entidad cambie su política contable para comenzar a reconocer saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas no prohíbe el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas nuevos o revisados que se creen por otros cambios en políticas contables requeridas por la NIIF. Esto es así porque el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas para estas diferencias temporales sería congruente con la

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

política de reconocimiento existente aplicada de acuerdo con el párrafo 11 y no representaría la introducción de una política contable nueva. De forma análoga, el párrafo 13 no prohíbe el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen de diferencias temporales que no existían inmediatamente antes de la fecha de transición a la NIIF, pero que son congruentes con las políticas contables de la entidad establecidas de acuerdo con el párrafo 11 (por ejemplo, costos por daños por tormentas).

Aplicabilidad de otras Normas

B7 Una entidad que esté dentro del alcance de los requerimientos de esta Norma, y decida implementarlos, continuará aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA previos para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Sin embargo, los párrafos 16 y 17 señalan que, en algunas situaciones, podría también ser necesario aplicar otras Normas a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, para reflejarlos apropiadamente en los estados financieros. Los siguientes párrafos describen la forma en que otras Normas interactúan con los requerimientos de esta Norma. En concreto, los siguientes párrafos clarifican excepciones y exenciones específicas a otras Normas y la presentación adicional y requerimientos de información a revelar que se espera que sean aplicables.

Aplicación de la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*

B8 Una entidad podría necesitar utilizar estimaciones y supuestos en el reconocimiento y medición de sus saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Para hechos que ocurrieron entre el final del periodo de presentación y la fecha en que los estados financieros se autorizan para su emisión, la entidad aplicará la NIC 10 para identificar si dichas estimaciones y supuestos deben ajustarse para reflejar dichos sucesos.

Aplicación de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

B9 La NIC 12 requiere que, con ciertas excepciones limitadas, una entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos y (sujeta a ciertas condiciones) un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias. Una entidad con tarifas reguladas aplicará la NIC 12 a todas sus actividades, incluyendo sus actividades con tarifas reguladas, para identificar el importe de impuesto a las ganancias que se ha de reconocer.

B10 En algunos planes de regulación de tarifas, el regulador de tarifas permite o requiere que una entidad incremente sus tarifas futuras para recuperar parte o la totalidad de los gastos por impuestos a las ganancias de la entidad. En estas circunstancias, esto puede dar lugar a que la entidad reconozca un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas en el estado de situación financiera relacionado con el impuesto a las ganancias, de acuerdo con sus políticas contables establecidas de acuerdo con los párrafos 11 y 12. El reconocimiento de este saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se relaciona con el impuesto a las ganancias puede por sí mismo crear una diferencia temporaria adicional para la cual podría reconocerse un importe de impuestos diferidos adicional.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

B11 A pesar de la presentación y los requerimientos de información a revelar de la NIC 12, cuando una entidad reconoce un activo por impuestos diferidos o un pasivo por impuestos diferidos como consecuencia del reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, la entidad no incluirá ese importe por impuestos diferidos dentro de los saldos de activos (pasivos) por impuestos diferidos totales. En su lugar, la entidad presentará el activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, bien:

- (a) con las partidas que se presentan para los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o
- (b) como una partida separada junto a los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

B12 De forma análoga, cuando una entidad reconoce el movimiento en un activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia de reconocer los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, la entidad no incluirá el movimiento en ese importe de impuestos diferidos dentro de la partida de gastos (ingresos) por impuestos que se presenta en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, de acuerdo con la NIC 12. En su lugar, la entidad presentará el movimiento en el activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, bien:

- (a) con las partidas que se presentan en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o
- (b) como una partida separada junto a las partidas relacionadas que se presentan en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

Aplicación de la NIC 33 Ganancias por Acción

B13 El párrafo 66 de la NIC 33 requiere que algunas entidades presenten, en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral, las ganancias por acción básicas y diluidas, para el resultado del periodo procedente de operaciones que continúan y para el resultado del periodo que es atribuible a los tenedores de patrimonio ordinario de la entidad controladora. Además, el párrafo 68 de la NIC 33 requiere que una entidad que presente una operación discontinuada, revele los importes por acción básicos y diluidos correspondientes a dicha operación discontinuada, ya sea en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas.

B14 Para cada importe de ganancias por acción presentado de acuerdo con la NIC 33, una entidad que aplique esta Norma presentará los importes de ganancias por acción básicos y diluidos que se calcularán de la misma forma, excepto que dichos importes excluirán el movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. En congruencia con el requerimiento del párrafo 73 de la NIC 33, una entidad presentará las ganancias por acción requeridas por el párrafo 26 de esta Norma con la misma importancia que las ganancias por acción requeridas por la NIC 33 para todos los periodos presentados.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Aplicación de la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos

- B15** Los párrafos 11 y 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA anteriores para la identificación, reconocimiento, medición y reversión de cualquier deterioro de valor de sus saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidas. Por consiguiente, la NIC 36 no se aplicará a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos por separado.
- B16** Sin embargo, la NIC 36 puede requerir que una entidad realice una prueba de deterioro de valor sobre una unidad generadora de efectivo (UGE) que incluya saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Esta prueba puede ser requerida porque la UGE contiene plusvalía, o porque uno o más indicadores de deterioro de valor descritos en la NIC 36 han sido identificados con relación a la UGE. En estas situaciones, los párrafos 74 a 79 de la NIC 36 contienen requerimientos para identificar el importe recuperable y el importe en libros de una UGE. Una entidad aplicará dichos requerimientos para decidir si cualquiera de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos se incluye en el importe en libros de la UGE a efectos de la prueba de deterioro de valor. Los requerimientos restantes de la NIC 36 se aplicarán, a continuación, a cualquier pérdida por deterioro de valor que se reconozca como consecuencia de esta prueba.

Aplicación de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios

- B17** El principio fundamental de la NIIF 3 es que una adquirente de un negocio reconozca los activos adquiridos y los pasivos asumidos por sus valores razonables en la fecha de adquisición. La NIIF 3 proporciona excepciones limitadas a sus principios de reconocimiento y medición. El párrafo B18 de esta Norma proporciona una excepción adicional.
- B18** Los párrafos 11 y 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, si una entidad adquiere un negocio, aplicará, en sus estados financieros consolidados, sus políticas contables establecidas de acuerdo con los párrafos 11 y 12 para el reconocimiento y medición de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de la adquirida en la fecha de adquisición. Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de la adquirida se reconocerán en los estados financieros consolidados de la adquirente, de acuerdo con las políticas de ésta, independientemente de si la adquirida reconoce dichos saldos en sus propios estados financieros.

Aplicación de la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas

- B19** Los párrafos 11 a 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, los requerimientos de medición de la NIIF 5 no se aplicarán a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos.
- B20** El párrafo 33 de la NIIF 5 requiere que se presente un importe único para operaciones discontinuas en el estado, o estados, del resultado del periodo y otro resultado integral. A pesar de los requerimientos de ese párrafo, cuando una entidad que decide aplicar

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

esta Norma presente una operación discontinuada, no incluirá el movimiento en saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgieron de actividades con tarifas reguladas de la operación discontinuada dentro de las partidas que se requieren por el párrafo 33 de la NIIF 5. En su lugar, la entidad presentará el movimiento en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgieron de actividades de tarifas reguladas de la operación discontinuada, bien:

- (a) dentro de la partida que se presente para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados con el resultado del periodo; o
- (b) como una partida separada junto a la partida relacionada que se presente para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados con el resultado del periodo.

B21 De forma análoga, a pesar de los requerimientos del párrafo 38 de la NIIF 5, cuando una entidad presente un grupo de activos para su disposición, la entidad no incluirá, dentro de las partidas que se requieren por el párrafo 38 de la NIIF 5, el total de los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que son parte del grupo de activos para su disposición. En su lugar, la entidad presentará el total de los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que son parte del grupo de activos para su disposición, bien:

- (a) con las partidas que se presenten para los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o
- (b) como una partida separada junto a los otros saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

B22 Si la entidad decide incluir los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos que están relacionados con el grupo de activos para su disposición u operación discontinuada dentro de las partidas de cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionadas, puede ser necesario revelarlos por separado como parte del desglose de las partidas de cuentas de diferimientos de actividades reguladas descritas en el párrafo 33 de esta Norma.

Aplicación de las NIIF 10 Estados Financieros Consolidados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

B23 El párrafo 19 de la NIIF 10 requiere que "una controladora elaborará estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas". El párrafo 8 de esta Norma requiere que una entidad que quede dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará todos sus requerimientos a todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surjan de todas las actividades con tarifas reguladas de la entidad. Por consiguiente, si una controladora reconoce los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en sus estados financieros consolidados de acuerdo esta Norma, aplicará las mismas políticas contables a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen en todas sus subsidiarias. Esto se aplicará independientemente de si las subsidiarias reconocen dichos saldos en sus propios estados financieros.

B24 De forma análoga, los párrafos 35 y 36 de la NIC 28 requieren que, al aplicar el método de la participación, "los estados financieros de una entidad se elaborarán aplicando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas". Por consiguiente, los ajustes se realizarán para hacer que las políticas contables de las asociadas o negocios conjuntos

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas sean acordes con los de la entidad inversora al aplicar el método de la participación.

Aplicación de la NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades

- B25** El párrafo 12(e) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada una de sus subsidiarias que tienen participaciones no controladoras que sean importantes para la entidad que informa, el resultado del periodo que se distribuyó a las participaciones no controladoras de la subsidiaria durante el periodo de presentación. Una entidad que reconoce los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de acuerdo con esta Norma, revelará el movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se incluyen en los importes que se requieren revelar por el párrafo 12(e) de la NIIF 12.
- B26** El párrafo 12(g) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada una de sus subsidiarias que tienen participaciones no controladoras que sean importantes para la entidad que informa, información financiera resumida sobre la subsidiaria, tal como se especifica en el párrafo B10 de la NIIF 12. De forma análoga, el párrafo 21(b)(ii) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada negocio conjunto y asociada que sea importante para la entidad que informa, información financiera resumida, tal como se especifica en los párrafos B12 y B13 de la NIIF 12. El párrafo B16 de la NIIF 12 especifica la información financiera resumida que se requiere que una entidad revele para el resto de negocios conjuntos y asociadas que no sean importantes de forma individual, de acuerdo con el párrafo 21(c) de la NIIF 12.
- B27** Además de la información especificada en los párrafos 12, 21, B10, B12 a B13 y B16 de la NIIF 12, una entidad que reconozca saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, de acuerdo con esta Norma, también revelará el saldo deudor total de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, el saldo acreedor total de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos netos en dichos saldos, divididos entre los importes reconocidos en el resultado del periodo y los importes reconocidos en otro resultado integral, para cada entidad para la cual se requiere dicha información a revelar según la NIIF 12.
- B28** El párrafo 19 de la NIIF 12 especifica la información que se requiere que una entidad revele cuando reconoce una ganancia o pérdida en el momento de la pérdida de control de una subsidiaria, calculada de acuerdo con el párrafo 25 de la NIIF 10. Además de la información requerida por el párrafo 19 de la NIIF 12, una entidad que decide aplicar esta norma, revelará la parte de esa ganancia o pérdida que es atribuible a la baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en la subsidiaria antigua en la fecha en que se perdió el control.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice C

Fecha de vigencia y transición

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta Norma si sus primeros estados financieros conforme a las NIIF corresponden a un periodo que comience a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF para un periodo anterior, revelará este hecho.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Norma Internacional de Información Financiera 15
Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los *ingresos de actividades ordinarias* y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente.

Cumplimiento del objetivo

- 2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, el principio básico de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios.
- 3 Una entidad considerará los términos del contrato y todos los hechos y circunstancias relevantes cuando aplique esta Norma. Una entidad aplicará esta Norma, incluyendo el uso de cualquier solución práctica, de forma congruente a los contratos con características similares y en circunstancias parecidas.
- 4 Esta Norma especifica la contabilización de un contrato individual con un cliente. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de contratos (u *obligaciones de desempeño*) con características similares, si la entidad espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera no diferirían de forma significativa de su aplicación a cada contrato individual (u obligación de desempeño) de la cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

Alcance

- 5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:
- (a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIC 17 *Arrendamientos*;
 - (b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguros*;
 - (c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, NIC 27 *Estados Financieros Separados* y NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; e
 - (d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad.
- 6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto de un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

- 7 Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta Norma y en parte dentro del alcance de otras Normas enumeradas en el párrafo 5.
- (a) Si las otras Normas especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad aplicará en primer lugar los requerimientos de separación o medición de dichas Normas. Una entidad excluirá del *precio de la transacción* el importe de la parte (o partes) del contrato que se midan inicialmente de acuerdo con otras Normas y aplicará los párrafos 73 a 86 para asignar el importe del precio de la transacción pendiente (si lo hubiera) a cada obligación de desempeño dentro del alcance de esta Norma y a cualesquiera otras partes del contrato identificadas en el párrafo 7(b).
- (b) Si las otras Normas no especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces la entidad aplicará esta Norma para medir o separar inicialmente la parte (o partes) del contrato.
- 8 Esta Norma especifica la contabilización de los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente y de los costos incurridos para cumplir con un contrato con un cliente, si dichos costos no quedan dentro del alcance de otra Norma (véanse los párrafos 91 a 104). Una entidad aplicará dichos párrafos solo a los costos incurridos que estén relacionados con un contrato con un cliente (o parte de ese contrato) que queda dentro del alcance de esta Norma.

Reconocimiento

Identificación del contrato

- 9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:
- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y
- (e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio (véase el párrafo 52).

- 10 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión del sistema legal. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad. Las prácticas y procesos para establecer contratos con clientes varían entre jurisdicciones legales, sectores industriales y entidades. Además, pueden variar dentro de una entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios comprometidos). Una entidad considerará esas prácticas y procesos para determinar si y cuándo un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles.
- 11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por una de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté especificada en el contrato. Una entidad aplicará esta Norma a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles.
- 12 A efectos de la aplicación de esta Norma, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes). Un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:
 - (a) la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y
 - (b) la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos.
- 13 Si un contrato con un cliente cumple los criterios del párrafo 9 al comienzo de éste, una entidad no evaluará nuevamente dichos criterios a menos que haya una indicación de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si se deteriora de forma significativa la capacidad de un cliente para pagar la contraprestación, una entidad evaluaría nuevamente la probabilidad de recaudar la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios pendientes que va a transferir al cliente.
- 14 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, una entidad continuará evaluando el contrato para determinar si los criterios del párrafo 9 se cumplen con posterioridad.
- 15 Cuando un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, y una entidad recibe la contraprestación del cliente, dicha entidad reconocerá la contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias solo cuando hayan tenido lugar los sucesos siguientes:
 - (a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al clientes y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no reembolsable; o
 - (b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable.
- 16 Una entidad reconocerá la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra uno de los sucesos del párrafo 15 o hasta que los criterios del párrafo 9 se cumplan con posterioridad (véase el párrafo 14). Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir bienes o servicios en el futuro o reembolsar la contraprestación

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

recibida. En cualquier caso, el pasivo se medirá al importe de la contraprestación recibida del cliente.

Combinación de contratos

- 17 Una entidad combinará dos o más contratos realizados aproximadamente al mismo tiempo, con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) y contabilizará los contratos como uno único, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:
- (a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;
 - (b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o
 - (c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una obligación de desempeño única de acuerdo con los párrafos 22 a 30.

Modificaciones del contrato

- 18 La modificación de un contrato es un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) de un contrato que se aprueba por las partes. En algunos sectores industriales y jurisdicciones, la modificación de un contrato puede describirse como una orden de cambio, una variación o una modificación. Existe la modificación de un contrato cuando las partes aprueban un cambio que les crea nuevos derechos y obligaciones exigibles en el contrato, o bien cambios en los existentes. La modificación de un contrato podría aprobarse por escrito, por acuerdo oral o de forma implícita por las prácticas tradicionales del negocio. Si las partes del contrato no han aprobado la modificación, una entidad continuará aplicando esta Norma al contrato existente hasta que la modificación sea aprobada.
- 19 La modificación de un contrato puede existir aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) de la modificación o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el correspondiente cambio en el precio. Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del contrato y cualquier otra evidencia. Si las partes de un contrato han aprobado un cambio en el alcance pero no han determinado todavía el cambio correspondiente en el precio, una entidad estimará el cambio en el precio de la transacción que surge de la modificación de acuerdo con los párrafos 50 a 54 sobre la estimación de la contraprestación variable y los párrafos 56 a 58 sobre las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.
- 20 Una entidad contabilizará la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:
- (a) el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios comprometidos que son distintos (de acuerdo con los párrafos 26 a 30); y
 - (b) el precio del contrato se incrementa por un importe de la contraprestación que refleja los *precios de venta independientes* de la entidad de los bienes o servicios prometidos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un contrato específico. Por ejemplo, una entidad puede ajustar el precio de venta independiente de un bien o servicio adicional mediante un descuento que recibe el cliente, porque no es necesario que la entidad incurra en

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

los costos relacionados con la venta que tendrían lugar al vender un bien o servicio similar a un cliente nuevo.

21 Si la modificación de un contrato no se contabiliza como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad contabilizará los bienes o servicios comprometidos no transferidos todavía a la fecha de su modificación (es decir, los bienes o servicios comprometidos pendientes) de cualquiera de las formas siguientes, según lo que resulte aplicable:

(a) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera la rescisión de uno existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su modificación o con anterioridad. El importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones de desempeño pendientes [o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación de desempeño única identificada de acuerdo con el párrafo 22(b)] es la suma de:

(i) la contraprestación prometida por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos del cliente) que se incluyó en la estimación del precio de la transacción y que no había reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias; y

(ii) contraprestación prometida como parte de la modificación del contrato.

(b) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera una parte del ya existente si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación de desempeño única que se satisfizo parcialmente a la fecha de la modificación del contrato. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la entidad hace del progreso hacia el cumplimiento completo de la obligación de desempeño, se reconoce como un ajuste a los ingresos de actividades ordinarias (como un incremento o una reducción en éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos de actividades ordinarias se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas).

(c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos (a) y (b), entonces la entidad contabilizará los efectos de la modificación sobre las obligaciones de desempeño no satisfechas (incluyendo las parcialmente no satisfechas) en el contrato modificado de forma que sea congruente con los objetivos de este párrafo.

Identificación de las obligaciones de desempeño

22 Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

(a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o

(b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23).

23 Una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si se cumplen los dos siguientes criterios:

(a) cada bien o servicio distinto en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente cumpliría los criterios del párrafo 35 para ser una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo; y

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (b) de acuerdo con los párrafos 39 y 40, el mismo método se utilizaría para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño de transferir cada bien o servicio distinto de la serie al cliente.

Compromisos en contratos con clientes

- 24 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente. Sin embargo, las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato. Esto es porque un contrato con un cliente puede incluir también compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.
- 25 Las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran un bien o servicio al cliente. Por ejemplo, un suministrador de servicios puede necesitar realizar varias tareas administrativas para establecer un contrato. La realización de dichas tareas no transfiere ningún servicio al cliente a medida que se van realizando. Por ello, dichas tareas para establecer un contrato no son un obligación de desempeño.

Distintos bienes o servicios

- 26 Dependiendo del contrato, los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no limitarse a lo siguiente:
- (a) venta de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, inventarios de un fabricante);
 - (b) reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, mercancía de un minorista);
 - (c) reventa de derechos, previamente adquiridos por una entidad, sobre bienes o servicios (por ejemplo, una entrada revendida por una entidad que actúa por su propia cuenta, como se describe en los párrafos B34 a B38);
 - (d) realización de un tarea (o tareas) contractualmente acordada para un cliente;
 - (e) suministro de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están disponibles) o de poner a disposición bienes o servicios para un cliente para utilizarlos cómo y cuándo el cliente decida;
 - (f) suministro de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como un agente de otra parte, tal como se describe en los párrafos B34 a B38);
 - (g) concesión de derechos a bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un minorista promete transferir un bien o servicio adicional a un individuo que compra el producto al minorista);
 - (h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;
 - (i) concesión de licencias (véanse los párrafos B52 a B63); y

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

(j) concesión de opciones a comprar bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo, tal como se describe en los párrafos B39 a B43).

27 Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y

(b) el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

28 Un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio de acuerdo con el párrafo 27(a), si el bien o servicio podría utilizarse, consumirse, venderse por un importe que es mayor que el valor del material de descarte o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos. Para algunos bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo. Para otros bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse del bien o servicio solo junto con otros recursos ya disponibles. Un recurso ya disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ha obtenido ya de la entidad (incluyendo bienes o servicios que la entidad haya ya transferido al cliente según el contrato) o procedente de otras transacciones o sucesos. Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

29 Los factores que indican que el compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio a un cliente es identificable por separado [de acuerdo con el párrafo 27(b)] incluyen, pero no se limitan a los aspectos siguientes:

(a) La entidad no proporciona un servicio significativo para la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto combinado que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad no está utilizando el bien o servicio como un recurso para producir o entregar el producto combinado especificado por el cliente.

(b) El bien o servicio no modifica o ajusta según los requisitos del cliente de forma significativa otro bien o servicio comprometido en el contrato.

(c) El bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. Por ejemplo, el hecho de que un cliente pudiera decidir no comprar el bien o servicio sin afectar de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato puede indicar que dicho bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con dichos otros bienes o servicios comprometidos.

30 Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, eso daría lugar a que la entidad contabilizase todos los bienes o servicios comprometidos en un contrato como una obligación de desempeño única.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

- 31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga un obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.
- 32 Para cada obligación de desempeño identificada de acuerdo con los párrafos 22 a 30, una entidad determinará al comienzo del contrato, si satisface la obligación de desempeño a lo largo del tiempo (de acuerdo con los párrafos 35 a 37) o satisface la obligación de desempeño en un momento determinado (de acuerdo con el párrafo 38). Si una entidad no satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo, dicha obligación de desempeño se satisface en un momento determinado.
- 33 Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante:
 - (a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos);
 - (b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos;
 - (c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;
 - (d) la venta o intercambio del activo;
 - (e) la pignoración del activo para garantizar un préstamo; y
 - (f) conservar el activo.
- 34 Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, una entidad considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo (véanse los párrafos B64 a B76).

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

- 35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:
 - (a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 y B4);
 - (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); o
 - (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véase el párrafo 36) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 37).
- 36 Un activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para esa entidad si tiene contractualmente restringida la posibilidad de redirigir fácilmente el activo a otro uso durante la creación o mejora de ese activo o tiene limitado en la práctica redirigir fácilmente el activo, una vez haya sido terminado, hacia otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso alternativo para la entidad se realiza al comienzo del contrato.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la evaluación del uso alternativo de un activo, a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación de desempeño. Los párrafos B6 a B8 proporcionan guías para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad.

- 37 Al evaluar si tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con el párrafo 35(c), una entidad considerará los términos del contrato, así como cualquier ley aplicable a dicho contrato. El derecho al pago por el desempeño que haya completado hasta la fecha no necesita ser un importe fijo. Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso. Los párrafos B9 a B13 proporcionan guías para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago, así como si éste le otorgaría el derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

- 38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad la satisfará en un momento determinado. Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:
- (a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo—si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.
 - (b) El cliente tiene el derecho legal al activo—el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.
 - (c) La entidad ha transferido la posesión física del activo—la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente. Los párrafos B64 a B76, B77 y B78, y B79 a B82 proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, acuerdos de depósito y acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente.

“Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones”

- (d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo—la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Sin embargo, al evaluar los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de desempeño separada, además de la obligación de desempeño de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente pero no haber satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.
- (e) El cliente ha aceptado el activo—la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Para evaluar el efecto de una cláusula contractual de aceptación del cliente sobre cuándo se transfiere el control de un activo, una entidad considerará las guías de los párrafos B83 a B86.

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

- 39 Para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño. El objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (es decir, la satisfacción de una obligación de desempeño de una entidad).
- 40 Una entidad aplicará un método único de medir el progreso de cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada período de presentación, una entidad medirá nuevamente su progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo.

Métodos para medir el progreso

- 41 Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos. Los párrafos B14 a B19 proporcionan guías para utilizar los métodos de productos y los métodos de recursos para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño. Para determinar el método apropiado para medir el progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente.
- 42 Al aplicar un método para medir el progreso, una entidad excluirá los bienes o servicios para los que no transfiera el control a un cliente. Por el contrario, una entidad incluirá en la medida del progreso los bienes o servicios para los que transfiere el control al cliente al satisfacer esa obligación de desempeño.
- 43 A medida que las circunstancias cambien a lo largo del tiempo, una entidad actualizará su medición del progreso para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación de desempeño. Estos cambios en la medición del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Medidas razonables del progreso

- 44 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo solo si puede medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de dicha obligación de desempeño. Una entidad no sería capaz de medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño si carece de la información fiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de medición.
- 45 En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), una entidad puede no ser capaz de medir razonablemente el cumplimiento de una obligación de desempeño, aunque la entidad espere recuperar los costos incurridos para satisfacer dicha obligación de desempeño. En esas circunstancias, la entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias solo en la medida de los costos incurridos hasta el momento que pueda medir razonablemente el cumplimiento de la obligación de desempeño.

Medición

- 46 Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 56 a 58) que se asigna a esa obligación de desempeño.

Determinación del precio de la transacción

- 47 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.
- 48 La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:
 - (a) contraprestación variable (véanse los párrafos 50 a 55 y 59);
 - (b) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (véanse los párrafos 56 a 58);
 - (c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (véanse los párrafos 60 a 65);
 - (d) contraprestaciones distintas al efectivo (véanse los párrafos 66 a 69); y
 - (e) contraprestación por pagos a realizar al cliente (véanse los párrafos 70 a 72).
- 49 A efectos de determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Contraprestación variable

- 50 Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
- 51 El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.
- 52 La variabilidad relacionada con la contraprestación prometida por un cliente puede señalarse de forma explícita en el contrato. Además de los términos del contrato, la contraprestación acordada es variable si existe alguna de la siguientes circunstancias:
- (a) El cliente tiene una expectativa válida de que surja de las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad que la entidad aceptará un importe de contraprestación que es menor que el precio señalado en el contrato. Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio. Dependiendo de la jurisdicción, sector industrial o cliente, esta oferta puede denominarse descuento, devolución, reembolso o crédito.
 - (b) Otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.
- 53 Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de contraprestación al que tendrá derecho:
- (a) El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.
 - (b) El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra).
- 54 Una entidad aplicará un método de forma congruente a todo el contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad. Además, una entidad considerará toda la información (histórica, actual y pronosticada) que esté razonablemente disponible para la entidad e identificará un número razonable de importes de contraprestación posibles. La información que utiliza una entidad para estimar el importe de la contraprestación variable sería habitualmente similar a la información que la gerencia de la entidad utiliza durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer precios para los bienes o servicios comprometidos.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Pasivos por reembolsos

55 Una entidad reconocerá un pasivo por reembolsos si la entidad recibe contraprestaciones de un cliente y espera reembolsarle toda o parte de la contraprestación. Un pasivo por reembolso se mide al importe de la contraprestación recibida (o por recibir) a la cual la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en el precio de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en el precio de la transacción y, por ello, el *pasivo del contrato* se actualizará al final de cada periodo de presentación para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará las guías de los párrafos B20 a B27.

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

56 Un entidad incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada de acuerdo con el párrafo 53 solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

57 Al evaluar si es altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos, una vez que se resuelva posteriormente la incertidumbre sobre la contraprestación variable, una entidad considerará la probabilidad y la magnitud de la reversión de los ingresos de actividades ordinarias. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos de actividades ordinarias incluyen, pero no se limitan a, cualquiera de los siguientes aspectos:

- (a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Dichos factores pueden incluir la volatilidad en un mercado, el juicio o las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.
- (b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.
- (c) La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de contratos es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.
- (d) La entidad tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.
- (e) El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles.

58 Una entidad aplicará el párrafo B63 para contabilizar la contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso que se promete a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

Nueva evaluación de la contraprestación variable

59 Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará el precio de la transacción estimado (incluida la actualización de su evaluación acerca de si una estimación de la contraprestación variable está restringida) para representar fielmente las circunstancias existentes al final del periodo de presentación y los cambios en las

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

circunstancias durante dicho periodo de presentación. La entidad contabilizará los cambios en el precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 87 a 90.

Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

- 60 Al determinar el precio de la transacción, una entidad ajustará el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordado por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación de la transferencia de bienes o servicios al cliente. En esas circunstancias, el contrato contiene un componente de financiación significativo. Un componente de financiación significativo puede existir independientemente de si el compromiso de financiación se estipula de forma explícita en el contrato, o bien está implícita en las condiciones de pago acordadas por las partes del contrato.
- 61 El objetivo de ajustar el importe que se ha comprometido en la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo es que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias por un importe que refleje el precio que un cliente habría pagado por los bienes o servicios comprometidos si hubiera pagado en efectivo por dichos bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente (es decir, el precio de venta en efectivo). Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes en la evaluación de si un contrato contiene un componente de financiación y si ese componente de financiación es significativo en relación con el contrato, incluyendo los dos aspectos siguientes:
- (a) la diferencia, si la hubiera, entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y
 - (b) el efecto combinado de:
 - (i) el periodo de tiempo esperado entre el momento en que la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos con cliente y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios; y
 - (ii) las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente.
- 62 A pesar de la evaluación mencionada en el párrafo 61, un contrato con un cliente no tendría un componente de financiación significativo si se diesen cualquiera de los siguientes factores:
- (a) El cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de la transferencia de dichos bienes o servicios es a discreción del cliente.
 - (b) Una parte sustancial de la contraprestación comprometida por el cliente es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está sustancialmente dentro del control del cliente o de la entidad (por ejemplo, si la contraprestación es una regalía basada en ventas).
 - (c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio (como se describe en el párrafo 61) surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la entidad, y la diferencia entre dichos importes es proporcional al motivo de la diferencia. Por ejemplo, las condiciones de pago pueden proporcionar a la entidad o al cliente protección de que la otra parte no cumpla adecuadamente todas o una parte de sus obligaciones según el contrato.
- 63 Como solución práctica, una entidad no necesita ajustar el importe que se ha comprometido como contraprestación para dar cuenta de los efectos de un componente de financiación significativo si la entidad espera, al comienzo del contrato, que el periodo

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

entre el momento en que la entidad transfiera un bien o servicio comprometido con el cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio sea de un año o menos.

64. Para cumplir el objetivo del párrafo 61 al ajustar el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo, una entidad utilizará la tasa de descuento que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al comienzo del contrato. Esa tasa reflejaría las características del crédito de la parte que recibe financiación en el contrato, así como cualquier garantía o garantía colateral proporcionada por el cliente o la entidad, incluidos los activos transferidos en el contrato. Una entidad podría determinar esa tasa identificándola con la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente. Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la tasa de descuento por cambios en las tasas de interés u otras circunstancias (tales como un cambio en la evaluación del riesgo de crédito del cliente).

65. Una entidad presentará los efectos de la financiación por separado (ingresos por intereses o gastos por intereses) de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes en el estado del resultado integral. Los ingresos por intereses o gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un *activo del contrato* (o cuenta por cobrar) o un pasivo del contrato en la contabilización de un contrato con un cliente.

Contraprestación distinta al efectivo

66. Para determinar el precio de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al efectivo, una entidad medirá la contraprestación distinta al efectivo (o compromiso de contraprestación distinta al efectivo) al valor razonable.

67. Si una entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (o clase de cliente) a cambio de la contraprestación.

68. El valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo puede variar debido a la forma de la contraprestación (por ejemplo, un cambio en el precio de una acción a la que una entidad tiene derecho a recibir de un cliente). Si el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo comprometida por un cliente varía por razones distintas a la forma de la contraprestación (por ejemplo, el valor razonable podría variar debido al desempeño de la entidad), una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 56 a 58.

69. Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, equipo o empleados) para facilitar a una entidad el cumplimiento del contrato, ésta evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios aportados. Si es así, la entidad contabilizará los bienes o servicios aportados como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.

Contraprestación pagadera a un cliente

70. La contraprestación pagadera al cliente incluye importes de efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al cliente (u otras partes que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). La contraprestación pagadera al cliente también incluye el crédito u otros elementos (por ejemplo, un cupón o vale) que puede aplicarse contra

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

los importes adeudados a la entidad (o a terceros que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). Una entidad contabilizará la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción y, por ello, de los ingresos de actividades ordinarias, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto (como se describe en los párrafos 26 a 30) que el cliente transfiera a la entidad. Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un importe variable, una entidad estimará el precio de la transacción (incluida la evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está restringida) de acuerdo con los párrafos 50 a 58.

- 71 Si la contraprestación pagadera al cliente es un pago por un bien o servicio distinto procedente del cliente, entonces una entidad contabilizará la compra del bien o servicio de la misma forma que contabiliza otras compras procedentes de proveedores. Si el importe de la contraprestación pagadera al cliente supera el valor razonable del bien o servicio distinto que la entidad recibe del cliente, entonces la entidad contabilizará el exceso como una reducción del precio de la transacción. Si la entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable del bien o servicio recibido del cliente, contabilizará toda la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción.
- 72 Por consiguiente, si la contraprestación pagadera al cliente se contabiliza como una reducción del precio de la transacción, una entidad reconocerá la reducción de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) ocurra el último de los siguientes sucesos:
- (a) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados; y
 - (b) la entidad paga o se compromete a pagar la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro). Ese compromiso puede estar implícito en las prácticas comerciales tradicionales de la entidad.

Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

- 73 El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
- 74 Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad distribuirá el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta independiente, de acuerdo con los párrafos 76 a 80, excepto por lo especificado en los párrafos 81 a 83 (para distribuir descuentos) y los párrafos 84 a 86 (para asignar la contraprestación que incluye importes variables).
- 75 Los párrafos 76 a 86 no se aplican si un contrato tiene solo una obligación de desempeño. Sin embargo, los párrafos 84 a 86 pueden aplicarse si una entidad se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) y la contraprestación acordada incluye importes variables.

Asignación basada en precios de venta independientes

- 76 Para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio de venta independiente relativo, una entidad determinará, al comienzo del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

77 El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos. Un precio establecido de forma contractual o el precio de cotización de un bien o servicio pueden ser (pero no se supondrá necesariamente que sean) precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

78 Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad lo estimará por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación del párrafo 73. Al estimar un precio de venta independiente, una entidad considerará toda la información (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente) que esté razonablemente al alcance de la entidad. Para hacerlo así, una entidad maximizará el uso de los datos de entrada observables y aplicará métodos de estimación de forma congruente cuando se encuentre con circunstancias similares.

79 Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:

(a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.

(b) Enfoque del costo esperado más un margen—una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.

(c) Enfoque residual—una entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar, de acuerdo con el párrafo 78, el precio de venta independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes:

(i) la entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de importes (es decir, que el precio de venta es altamente variable, porque no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable); o

(ii) la entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto).

80 Puede ser necesario utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos en el contrato si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta independientes inciertos o altamente variables. Por ejemplo, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para aquellos bienes o servicios comprometidos cuyos precios de venta independientes son inciertos o altamente variables y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

independientes de los bienes o servicios individuales en comparación con dicho precio de venta independiente agregado estimado, que se ha determinado mediante el enfoque residual. Cuando una entidad utiliza una combinación de métodos para estimar el precio de venta independiente de cada bien o servicio comprometido en el contrato, evaluará si la asignación del precio de la transacción a esos precios de venta independientes sería congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 y los requerimientos para estimar los precios de venta independientes del párrafo 78.

Asignación de un descuento

- 81 Un cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada. Excepto cuando una entidad tenga evidencia observable, de acuerdo con el párrafo 82, de que el descuento en su totalidad está relacionado solo con una o más, pero no con todas, las obligaciones de desempeño de un contrato, la entidad asignará el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño del contrato. La asignación proporcional del descuento en esas circunstancias es consecuencia de que la entidad distribuye el precio de la transacción a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de los distintos bienes o servicios subyacentes.
- 82 Una entidad asignará un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato si se cumplen todos los criterios siguientes:
- (a) la entidad vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente;
 - (b) la entidad también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo; y
 - (c) el descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el párrafo 82(b) es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de desempeño (u obligaciones de desempeño) a la cual pertenece el descuento total del contrato.
- 83 Si un descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones de desempeño del contrato, de acuerdo con el párrafo 82, una entidad distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio, de acuerdo con el párrafo 79(c).

Asignación de la contraprestación variable

- 84 La contraprestación variable que se compromete en un contrato puede atribuirse al contrato en su totalidad o a una parte específica del mismo, de cualquiera de las formas siguientes:
- (a) a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato (por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad que transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado); o
 - (b) a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) (por ejemplo, la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

servicio de limpieza de dos años se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).

85 Un entidad asignará, de acuerdo con el párrafo 22(b), un importe variable (y los cambios posteriores en ese importe) en su totalidad a una obligación de desempeño o a un bien o servicio distinto al que forma parte de una obligación de desempeño única si cumple los dos criterios siguientes:

- (a) los términos de un pago variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de desempeño o transferir el bien o servicio distinto (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación de desempeño o de la transferencia del bien o servicio distinto); y
- (b) la distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación de desempeño o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73, al considerar todas las obligaciones de desempeño y términos relativos al pago del contrato.

86 Los requerimientos de asignación de los párrafos 73 a 83 se aplicarán para distribuir el importe pendiente del precio de la transacción que no cumpla los criterios del párrafo 85.

Cambios en el precio de la transacción

87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

88 Una entidad asignará a las obligaciones de desempeño del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al comienzo del contrato. Por consiguiente, una entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato. Los importe asignados a una obligación de desempeño satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en que el precio de la transacción cambie.

89 Una entidad asignará un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño o a bienes o servicios distintos prometidos en una serie que forma parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) solo si se cumplen los criterios del párrafo 85 al distribuir la contraprestación variable.

90 Una entidad contabilizará un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación de un contrato, de acuerdo con los párrafos 18 a 21. Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, una entidad aplicará los párrafos 87 a 89 para asignar el cambio en el precio de la transacción en cualquiera de la siguientes formas que sea procedente:

- (a) Una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el párrafo 21(a).

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato modificado (es decir, las obligaciones de desempeño que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

Costos del contrato

Costos incrementales de la obtención de un contrato

- 91 Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.
- 92 Los costos incrementales de obtener un contrato son los costos en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).
- 93 Los costos de obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no, se reconocerán como un gasto cuando tengan lugar, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.
- 94 Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos incrementales de obtener un contrato como un gasto cuando tengan lugar si el periodo de amortización del activo que la entidad hubiera reconocido en cualquier caso es de un año o menos.

Costos de cumplir un contrato

- 95 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 *Inventarios*, NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* o NIC 38 *Activos Intangibles*), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:
 - (a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);
 - (b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y
 - (c) se espera recuperar los costos.
- 96 En el caso de costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente que están dentro del alcance de otra Norma, una entidad los contabilizará de acuerdo con esas otras Normas.
- 97 Los costos están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:
 - (a) mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);
 - (b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (c) distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas y equipo utilizados en el cumplimiento del contrato);
- (d) costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y
- (e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

98 Un entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

- (a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);
- (b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;
- (c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados); y
- (d) costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas).

Amortización y deterioro de valor

99 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 se amortizará de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo. El activo puede relacionarse con bienes o servicios a transferir según un contrato esperado específico [como se describe en el párrafo 95(a)].

100 Una entidad actualizará la amortización para reflejar un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de la entidad al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

101 Una entidad reconocerá un deterioro de valor en el resultado del periodo en la medida en que el importe en libros de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 supere:

- (a) el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos
- (b) los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos (véase el párrafo 97).

102 A efectos de la aplicación del párrafo 101, para determinar el importe de la contraprestación que una entidad espera recibir, una entidad utilizará los principios para la determinación del precio de la transacción (excepto por los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable) y ajustará ese importe para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.

103 Antes de que una entidad reconozca una pérdida por deterioro de valor de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95, la entidad reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor de los activos relacionados con el contrato que sean reconocidos de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, NIC 2, NIC 16 y NIC 38). Después de aplicar la

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

prueba de deterioro de valor del párrafo 101, una entidad incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece con el fin de aplicar la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* a dicha unidad generadora de efectivo.

- 104 Una entidad reconocerá en el resultado del periodo una reversión de parte o todo el deterioro de valor anteriormente reconocido de acuerdo con el párrafo 101, cuando las condiciones del deterioro dejen de existir o hayan mejorado. El incremento del importe en libros del activo no superará el importe que se habría determinado (neto de amortizaciones) si no se hubiera reconocido previamente el deterioro de valor.

Presentación

- 105 Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, una entidad presentará el contrato en el estado de situación financiera como un activo del contrato o un pasivo del contrato, dependiendo de la relación entre el desempeño de la entidad y el pago del cliente. Una entidad presentará los derechos incondicionales a recibir la contraprestación como una cuenta por cobrar separada.
- 106 Si un cliente paga una contraprestación, o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero). Un pasivo del contrato es la obligación que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente del que la entidad ha recibido ya una contraprestación (o bien esa contraprestación es ya exigible del cliente).
- 107 Si una entidad realiza el desempeño mediante la transferencia de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el pago, la entidad presentará el contrato como un activo del contrato, excluyendo de esta partida los importes presentados como cuentas por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que la entidad ha transferido al cliente. Una entidad evaluará un activo del contrato por deterioro de valor de acuerdo con la NIIF 9. Un deterioro de valor de un activo del contrato se medirá, presentará y revelará de la misma forma que un activo financiero que está dentro del alcance de la NIIF 9 [véase también el párrafo 113(b)].
- 108 Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación no está condicionado si solo se requiere el paso del tiempo para que sea exigible el pago de esa contraprestación. Por ejemplo, una entidad reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda estar sujeto a reembolso en el futuro. Una entidad contabilizará una cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9. En el reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar procedente de un contrato con un cliente, cualquier diferencia entre la medición de la cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9 y el importe correspondiente del ingreso de actividades ordinarias reconocido se presentará como un gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro de valor).
- 109 Esta Norma utiliza los términos "activos del contrato" y "pasivos del contrato" pero no prohíbe que una entidad utilice descripciones alternativas en el estado de situación financiera para dichas partidas. Si una entidad utiliza una descripción alternativa para un activo del contrato, la entidad proporcionará información suficiente para que un usuario de los estados financieros distinga entre cuentas por cobrar y activos del contrato.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Información a revelar

110 El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que una entidad revele información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr ese objetivo, una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:

- (a) sus contratos con clientes (véanse los párrafos 113 a 122);
- (b) los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos (véanse los párrafos 123 a 126); y
- (c) los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con el párrafo 91 o 95 (véanse los párrafos 127 y 128).

111 Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Una entidad agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características.

112 Una entidad no necesita revelar información de acuerdo con esta Norma si ha proporcionado información de acuerdo con otra Norma.

Contratos con clientes

113 Una entidad revelará todos los importes siguientes para el periodo de presentación, a menos que dichos importes se presenten por separado en el estado del resultado integral de acuerdo con otras Normas:

- (a) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, que la entidad revelará por separado de sus otras fuentes de ingresos de actividades ordinarias; y
- (b) cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida (de acuerdo con la NIIF 9) sobre cualquier cuenta por cobrar o activos del contrato que surgen de los contratos de una entidad con clientes, que revelará por separado de las pérdidas por deterioro de valor de otros contratos.

Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias

114 Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Una entidad aplicará las guías de los párrafos B87 a B89 al seleccionar las categorías a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

115 Además, una entidad revelará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias desagregados (de acuerdo con el párrafo 114) y la información de ingresos de actividades ordinarias que se revela para cada segmento sobre el que se tiene obligación de informar, si la entidad aplica la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.

Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones

Saldos del contrato

- 116 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato procedentes de contratos con clientes, si no se presentan o revelan por separado;
 - (b) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo; e
 - (c) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación procedentes de obligaciones de desempeño que se satisfacen (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en el precio de la transacción).
- 117 Una entidad explicará la forma en que se relaciona el calendario de satisfacción de sus obligaciones de desempeño [véase el párrafo 119(a)] con el calendario habitual de pagos (véase el párrafo 119(b)) y el efecto que esos factores tienen sobre los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato. La explicación proporcionada puede hacerse utilizando información cualitativa.
- 118 Una entidad proporcionará una explicación de los cambios significativos en los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato durante el periodo de presentación. La explicación incluirá información cuantitativa y cualitativa. Ejemplos de cambios en los saldos de los activos del contrato y pasivos del contrato de la entidad son los siguientes:
- (a) cambios debidos a combinaciones de negocios;
 - (b) ajustes de recuperación acumulados en ingresos de actividades ordinarias que afectan al correspondiente activo del contrato o pasivo del contrato, incluidos los ajustes que surgen de un cambio en la medición del avance, un cambio en una estimación del precio de la transacción (incluidos los cambios en la evaluación de si una estimación de una contraprestación variable está restringida) o una modificación del contrato;
 - (c) deterioro de un activo del contrato;
 - (d) un cambio en el marco temporal de un derecho a contraprestación que pasa a ser incondicional (es decir, por un activo del contrato que se reclasifica a una cuenta por cobrar); y
 - (e) un cambio en el marco temporal de una obligación de desempeño a satisfacer (es decir, para el reconocimiento de un ingreso de actividades ordinarias que surge de un pasivo del contrato).

Obligaciones de desempeño

- 119 Una entidad revelará información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes, incluyendo una descripción de todos los aspectos siguientes:
- (a) cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de desempeño (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;
 - (b) los términos de pago significativos (por ejemplo, cuándo se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida de acuerdo con los párrafos 56 a 58);

- (c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de desempeño de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios (es decir, si la entidad está actuando como un agente);
- (d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
- (e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

Precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes

120. Una entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de desempeño pendientes:

- (a) el importe agregado del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño que no están satisfechas (en su totalidad o en parte) al final del periodo de presentación; y
- (b) una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos de actividades ordinarias el importe revelado de acuerdo con el párrafo 120(a), que la entidad revelará en alguna de las siguientes formas:
 - (i) de forma cuantitativa utilizando los rangos de tiempo que sean más apropiados a la duración de las obligaciones de desempeño pendientes; o
 - (ii) utilizando información cualitativa.

121. Como solución práctica, una entidad no necesita revelar la información del párrafo 120 para una obligación de desempeño si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- (a) la obligación de desempeño es parte de un contrato que tiene una duración inicialmente esperada de un año o menos; o
- (b) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a partir de la satisfacción de la obligación de desempeño de acuerdo con el párrafo B16.

122. Una entidad explicará de forma cualitativa si está aplicando la solución práctica del párrafo 121 y si cualquier contraprestación de contratos con clientes no está incluida en el precio de la transacción y, por ello, no incluida en la información revelada de acuerdo con el párrafo 120. Por ejemplo, una estimación del precio de la transacción no incluiría los importes estimados de la contraprestación variable que estén restringidos (véanse los párrafos 56 a 58).

Juicios significativos en la aplicación de esta Norma

123. Una entidad revelará los juicios, y cambios en los juicios, realizados en aplicación de esta Norma que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes. En concreto, una entidad explicará los juicios, y cambios en los juicios, utilizados al determinar los dos aspectos siguientes:

- (a) el calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño (véanse los párrafos 124 y 125); y
- (b) el precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño (véase el párrafo 126).

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Determinación del calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño

- 124 Para obligaciones de desempeño que una entidad satisface a lo largo del tiempo, una entidad revelará los dos aspectos siguientes:
- (a) los métodos utilizados para reconocer los ingresos de actividades ordinarias (por ejemplo, una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado); y
 - (b) una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.
- 125 Para obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento determinado, una entidad revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.

Determinación del precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño

- 126 Una entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:
- (a) determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de contraprestaciones distintas al efectivo;
 - (b) evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está restringida;
 - (c) asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable); y
 - (d) medición de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

Activos reconocidos procedentes de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente

- 127 Una entidad revelará los dos siguiente aspectos:
- (a) los juicios realizados para determinar el importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con el párrafo 91 o 95); y
 - (b) el método que utiliza para determinar la amortización para cada periodo de presentación.
- 128 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los párrafos 91 o 95), por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener contratos con clientes, costos de precontratos y costos de elaboración del contrato); y
 - (b) el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo de presentación.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Soluciones prácticas

- 129 Si una entidad decide utilizar la solución práctica del párrafo 63 (sobre la existencia de un componente de financiación significativo) o del párrafo 94 (sobre los costos incrementales de obtener un contrato), la entidad revelará ese hecho.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice A
Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

activo del contrato	El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad).
cliente	Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.
contrato	Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
ingreso de actividades ordinarias	Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad.
ingresos	Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios.
obligación de desempeño	Un compromiso en un contrato con un cliente para transferir: (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto, o (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.
pasivo del contrato	La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente.
precio de la transacción (para un contrato con un cliente)	El importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente , excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros.
precio de venta independiente (de un bien o servicio)	El precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente .

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice B

Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 129 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma.

B1 Esta guía de aplicación está organizada en las categorías siguientes:

- (a) obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo (párrafos B2 a B13);
- (b) métodos de medición del avance hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño (párrafos B14 a B19);
- (c) venta con derecho a devolución (párrafos B20 a B27);
- (d) garantías (párrafos B28 a B33);
- (e) contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones agente (párrafos B34 a B38);
- (f) opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales (párrafos B39 a B43);
- (g) derechos no ejercidos de los clientes (párrafos B44 a B47);
- (h) pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados) (párrafos B48 a B51);
- (i) licencias (párrafos B52 a B63);
- (j) acuerdos de recompra (párrafos B64 a B76);
- (k) acuerdos de depósito (párrafos B77 y B78);
- (l) acuerdos de entrega posterior a la facturación (párrafos B79 a B82);
- (m) aceptación del cliente (párrafos B83 a B86); y
- (n) información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados (párrafos B87 a B89).

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

B2 De acuerdo con el párrafo 35 una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si se cumple uno de los criterios siguientes:

- (a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 y B4);
- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para ésta (véanse los párrafos B6 a B8) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha (véanse los párrafos B9 a B13).

Cobro y consumo simultáneos de los beneficios del desempeño de la entidad [párrafo 35(a)]

B3 Para algunos tipos de obligaciones de desempeño, resultará sencilla la evaluación de si un cliente recibe los beneficios del desempeño de una entidad a medida que ésta ejecuta

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

el contrato y simultáneamente los consume a medida que los recibe. Entre los ejemplos se incluyen los servicios rutinarios y recurrentes (tales como un servicio de limpieza) en los que el cobro y el consumo simultáneos por el cliente de los beneficios del desempeño pueden ser fácilmente identificados.

- B4 Para otros tipos de obligaciones de desempeño, una entidad puede no ser capaz de identificar fácilmente si un cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del desempeño de la entidad a medida que ésta lo ejecuta. En esas circunstancias, una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si una entidad determina que la otra entidad no necesita realizar nuevamente y de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, en caso de que esa otra entidad tuviera que cumplir la obligación de desempeño pendiente con el cliente. Para determinar si otra entidad no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, una entidad llevará a cabo las dos suposiciones siguientes:
- (a) desechar las restricciones contractuales potenciales o limitaciones prácticas que, en otro caso, impedirían que la entidad transfiera la obligación de desempeño pendiente a otra entidad; y
 - (b) suponer que esa otra entidad que cumpliera la obligación de desempeño pendiente no tuviera el beneficio de cualquier activo que esté controlado en el momento presente por la entidad y que mantendría controlado ésta si la obligación de desempeño se transfiriera a la otra.

El cliente controla el activo a medida que se crea o mejora [párrafo 35(b)]

- B5 Para determinar si un cliente controla un activo a medida que se crea o mejora de acuerdo con el párrafo 35(b), una entidad aplicará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34 y 38. El activo que está siendo creado o mejorado (por ejemplo, un activo en proceso de elaboración) podría ser tangible o intangible.

El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo [párrafo 35(c)]

- B6 Para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad de acuerdo con el párrafo 36, ésta considerará los efectos de las restricciones contractuales y limitaciones prácticas sobre su capacidad para redirigir fácilmente dicho activo hacia otro uso, tal como su venta a un cliente diferente. La posibilidad de que se rescinda el contrato con el cliente no es una consideración relevante para evaluar si la entidad sería capaz de redirigir fácilmente el activo hacia otro uso.
- B7 Una restricción contractual sobre la capacidad de una entidad de redirigir un activo hacia otro uso debe ser de peso para que el activo no tenga un uso alternativo para la entidad. Una restricción contractual es de peso si un cliente pudiera exigir sus derechos al activo comprometido si la entidad pretende redirigir el activo hacia otro uso. Por el contrario, una restricción contractual no es de peso si, por ejemplo, un activo es, en gran medida, intercambiable por otros activos que la entidad podría transferir a otro cliente sin infringir el contrato y sin incurrir en costos significativos que, en otro caso, no habría incurrido en relación con ese contrato.
- B8 Existe una limitación práctica sobre la capacidad de una entidad para redirigir un activo hacia otro uso si dicha entidad incurriera en pérdidas económicas significativa por redirigir el activo hacia otro uso. Una pérdida económica significativa podría surgir porque la entidad incurriera en costos significativos para adaptar el activo o solo fuera capaz de venderlo con una pérdida importante. Por ejemplo, una entidad puede estar prácticamente limitada cuando se trata de redirigir activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizadas en áreas remotas.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha [párrafo 35(c)]

- B9 De acuerdo con el párrafo 37, una entidad tiene derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha si tuviera derecho a un importe que al menos le compense por su desempeño completado hasta la fecha, en el caso de que el cliente o un tercero rescindiese el contrato por razones distintas al incumplimiento de los compromisos de desempeño contenidos en el mismo. Un importe que compensase a una entidad por el desempeño completado hasta la fecha sería un importe que se aproxime al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, recuperación de los costos incurridos por una entidad para satisfacer la obligación de desempeño más un margen razonable de ganancia), en lugar de solo la compensación por la pérdida de la potencial ganancia si el contrato fuera a darse por rescindido. La compensación por un margen de ganancia razonable no necesita ser igual al margen de ganancia esperada, si el contrato se hubiera cumplido según el compromiso, pero una entidad debe tener derecho a la compensación por cualquiera de los siguientes importes:
- (a) una parte del margen de ganancia esperado por el contrato que refleje razonablemente la extensión del desempeño de la entidad según el contrato antes de su rescisión por el cliente (o un tercero); o
 - (b) una rentabilidad razonable sobre el costo de capital de la entidad para contratos similares (o el margen operativo habitual de la entidad para contratos similares) si el margen específico del contrato es mayor que la rentabilidad que la entidad genera habitualmente por contratos similares.
- B10 El derecho de una entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha no necesita ser un derecho incondicional presente a dicho pago. En muchos casos, una entidad tendrá un derecho incondicional al pago solo en el momento de un hito acordado o en el momento de la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Para evaluar si tiene un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará si tendría un derecho exigible para demandar o conservar el pago por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato fuera a darse por rescindido antes de su finalización, por razones distintas al incumplimiento de la entidad del desempeño según resulta del compromiso.
- B11 En algunos contratos, un cliente puede tener derecho a rescindir el contrato solo en momentos especificados durante la vida del contrato, o bien puede no tener derecho a rescindirlo. Si un cliente procede a rescindir un contrato sin tener derecho a hacerlo en ese momento (incluyendo el caso de que un cliente incumpla sus obligaciones según resulta del compromiso), el contrato (u otras leyes) puede otorgar a la entidad el derecho a continuar la transferencia al cliente de los bienes o derechos comprometidos en el contrato y requerirle que pague la contraprestación a la que se comprometió a cambio de dichos bienes o servicios. En esas circunstancias, una entidad tiene un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, puesto que tiene un derecho a continuar realizando sus obligaciones de acuerdo con el contrato y requiriendo al cliente que lleve a cabo sus obligaciones (lo cual incluye pagar la contraprestación acordada).
- B12 Para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará los términos contractuales, así como cualquier legislación o precedente legal que pudiera ampliar o anular dichos términos contractuales. Esto podría incluir una evaluación de si:
- (a) la legislación, práctica administrativa o legal precedente confiere a la entidad un derecho al pago por el desempeño hasta la fecha, aun cuando ese derecho no esté especificado en el contrato con el cliente;

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (b) el precedente legal relevante indica que otros derechos al pago similares, por el desempeño completado hasta la fecha en contratos de contenido similar, no tienen efectos legales vinculantes; o
- (c) las prácticas tradicionales de negocio de una entidad de optar por no exigir un derecho al pago ha dado lugar a que el derecho haya resultado no exigible en ese entorno legal. Sin embargo, a pesar de que una entidad pueda optar por renunciar a su derecho a recibir el pago en contratos similares, continuaría teniendo un derecho al pago hasta la fecha si, en el contrato con el cliente, su derecho al pago por el desempeño hasta la fecha permanece exigible.

B13 El esquema de pagos especificado en un contrato no indica necesariamente si una entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. Aunque el esquema de pagos en un contrato especifique el calendario e importe de la contraprestación que es pagadera por un cliente, el esquema de pagos puede no proporcionar necesariamente evidencia del derecho de la entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha. Esto es porque, por ejemplo, el contrato podría especificar que la contraprestación recibida del cliente es reembolsable por razones distintas al incumplimiento por la entidad del desempeño tal como se comprometió en el contrato.

Métodos de medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

- B14** Los métodos que pueden utilizarse para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37 incluyen los siguientes:
- (a) métodos de producto (véanse los párrafos B15 a B17); y
 - (b) métodos de recursos (véanse los párrafos B18 y B19).

Métodos de producto

B15 Los métodos de producto reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes comprometidos en el contrato. Los métodos de producto incluyen métodos tales como estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados logrados, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. Cuando una entidad evalúa si aplicar un método de producto para medir su progreso, considerará si el producto seleccionado representaría razonablemente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Un método de producto no proporcionaría un representación fiel del desempeño de la entidad si el producto seleccionado no pudiera medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Por ejemplo, los métodos de producto basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente el desempeño de una entidad para satisfacer una obligación de desempeño si, al final del periodo de presentación, el desempeño de la entidad ha producido bienes en proceso de elaboración o finalizados controlados por el cliente que no están incluidos en la medición del producto obtenido.

B16 Como solución práctica, si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se corresponde directamente con el valor para el cliente del desempeño que la entidad ha completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

prestado), la entidad puede reconocer un ingreso de actividades ordinarias por el importe al que tiene derecho a facturar.

B17 Las desventajas de los métodos de producto son que los productos utilizados para medir el progreso pueden no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos puede no estar disponible para una entidad sin un costo desproporcionado. Por ello, puede ser necesario un método de recursos.

Métodos de recursos

B18 Los métodos de recursos reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra gastadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño. Si los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo de desempeño, puede ser apropiado para la entidad reconocer el ingreso de actividades ordinarias sobre una base lineal.

B19 Una deficiencia de los métodos de recursos es que puede no haber una relación directa entre los recursos de una entidad y la transferencia del control de bienes o servicios al cliente. Por ello, una entidad excluirá del método de recursos los efectos de cualesquiera recursos que, de acuerdo con el objetivo de medición del progreso del párrafo 39, no representen el desempeño de la entidad para transferir el control de los bienes o servicios al cliente. Por ejemplo, al utilizar el método de recursos basado en el costo, puede requerirse un ajuste a la medición del progreso en la siguientes circunstancias:

(a) Cuando un costo incurrido no contribuye al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño. Por ejemplo, una entidad no reconocería un ingreso de actividades ordinarias sobre la base de los costos incurridos que son atribuibles a ineficiencias significativas en el desempeño de la entidad que no estaban reflejadas en el precio del contrato (por ejemplo, los costos de importes no esperados de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos en los que se incurrió para satisfacer la obligación de desempeño).

(b) Cuando un costo incurrido no es proporcional al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño. En esas circunstancias, la mejor representación del desempeño de la entidad puede ser ajustar el método de recursos para reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de ese costo incurrido. Por ejemplo, una representación razonable del desempeño de una entidad puede ser el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por un importe igual al costo de un bien utilizado para satisfacer una obligación de desempeño, si la entidad espera al comienzo del contrato que se cumplan todas las condiciones siguientes:

(i) el bien no es distinto;

(ii) se espera que el cliente obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el bien;

(iii) el costo del bien transferido es significativo en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño; y

(iv) la entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien (pero la entidad está actuando como un principal de acuerdo con los párrafos B34 a B38).

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Venta con derecho a devolución

- B20** En algunos contratos, una entidad transfiere el control de un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por varias razones (tales como insatisfacción con el producto) y recibe cualquier combinación de lo siguiente:
- (a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;
 - (b) un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; y
 - (c) cambiarlo por otro producto.
- B21** Para contabilizar la transferencia de productos con un derecho de devolución (y para algunos servicios que se proporcionan sujetos a reembolso), una entidad reconocerá todo lo siguiente:
- (a) un ingreso de actividades ordinarias por los productos transferidos por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por ello, los ingresos de actividades ordinarias no se reconocerían para los productos que se espera que sean devueltos);
 - (b) un pasivo por reembolso; y
 - (c) un activo (y el correspondiente ajuste al costo de ventas) por su derecho a recuperar los productos de los clientes al establecer el pasivo por reembolso.
- B22** El compromiso de una entidad de estar dispuesta a aceptar un producto devuelto durante el periodo de devolución no se contabilizará como una obligación de desempeño además de la obligación de proporcionar un reembolso.
- B23** Una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 47 a 72 (incluyendo los requerimientos para las limitaciones de la estimaciones de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58) para determinar el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (es decir, excluyendo los productos que se espera que sean devueltos). Para cualquier importe recibido (o por recibir) sobre el que la entidad no espera tener derecho, la entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando transfiera los productos a los clientes, sino que reconocerá dichos importes recibidos (o por recibir) como un pasivo por reembolso. Posteriormente, al final de cada periodo de presentación, la entidad actualizará su evaluación de los importes a los que espera tener derecho a cambio de los productos transferidos y realizará el cambio que corresponda en el precio de la transacción y, por ello, en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos.
- B24** Una entidad actualizará la medición del pasivo por reembolso al final de cada periodo de presentación por los cambios en las expectativas sobre el importe de los reembolsos. Una entidad reconocerá los ajustes que correspondan como ingresos de actividades ordinarias (o reducciones de ingresos de actividades ordinarias).
- B25** Un activo reconocido por el derecho de una entidad a recuperar productos de un cliente en el momento de establecer un pasivo por reembolso se medirá inicialmente por referencia al importe en libros anterior del producto (por ejemplo, inventarios) menos cualquier costo esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor para la entidad de los productos devueltos). Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará la medición del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. Una entidad presentará el activo por separado del pasivo por reembolso.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

B26 Los intercambios por los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de esta Norma.

B27 Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de uno que funcione se evaluarán de acuerdo con las guías sobre garantías de los párrafos B28 a B33.

Garantías

B28 Es habitual que una entidad proporcione (de acuerdo con el contrato, la ley o las prácticas tradicionales del negocio) una garantía en conexión con la venta de un producto (ya sea un bien o un servicio). La naturaleza de una garantía puede variar de forma significativa entre sectores industriales y contratos. Algunas garantías proporcionan a un cliente seguridad de que el producto relacionado funcionará como las partes pretendían porque cumple las especificaciones acordadas. Otras garantías proporcionan al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas.

B29 Si un cliente tiene la opción de comprar una garantía por separado (por ejemplo, porque la garantía se cobra o negocia por separado), dicha garantía es un servicio distinto, porque la entidad se compromete a proporcionar el servicio al cliente, adicionalmente al producto que tiene la funcionalidad descrita en el contrato. En esas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía comprometida como una obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 22 a 30, y asignará una parte del precio de la transacción a esa obligación de desempeño de acuerdo los párrafos 73 a 86.

B30 Si un cliente no tiene la opción de comprar una garantía por separado, una entidad contabilizará la garantía de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, a menos que la garantía comprometida, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas.

B31 Para evaluar si una garantía proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas, una entidad considerará factores tales como:

(a) Si la garantía se requiere por ley—si se requiere que la entidad proporcione por ley una garantía, la existencia de esa ley indica que la garantía comprometida no es una obligación de desempeño porque estos requerimientos habitualmente existen para proteger a los clientes del riesgo de comprar productos defectuosos.

(b) La extensión del periodo de cobertura de la garantía—cuánto más largo sea el periodo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte una obligación de desempeño, porque es más probable proporcionar un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas.

(c) La naturaleza de las tareas que la entidad se compromete a realizar—si es necesario que una entidad realice tareas especificadas para proporcionar la seguridad de que un producto cumpla las especificaciones acordadas (por ejemplo, un servicio de envío de la devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación de desempeño.

B32 Si una garantía, o parte de ésta, proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas, el servicio

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

comprometido es una obligación de desempeño. Por ello, una entidad asignará el precio de la transacción al producto y al servicio. Si una entidad se compromete a otorgar una garantía de tipo seguro junto con otra garantía de tipo servicio, pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías juntas como una obligación de desempeño única.

- B33** Una ley que requiera que una entidad pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación de desempeño. Por ejemplo, un fabricante puede vender productos en una jurisdicción en la que la ley hace al fabricante responsable de cualquier perjuicio (por ejemplo, a la propiedad personal) que pueda causarse a un consumidor utilizando un producto para su uso previsto. De forma similar, el compromiso que asume una entidad de indemnizar al cliente por responsabilidades y daños que surgen de derechos de patentes, derechos de autor, marcas comerciales u otros incumplimientos por los productos de la entidad no dan lugar a una obligación de desempeño. La entidad contabilizará esta obligación de acuerdo con la NIC 37.

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

- B34** Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como un principal) o bien en organizar para el tercero el suministro de esos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como un agente).
- B35** Una entidad es un principal si controla un bien o servicio comprometido antes de que la entidad lo transfiera a un cliente. Sin embargo, una entidad no está necesariamente actuando como un principal si obtiene el derecho legal sobre un producto solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente. Una entidad que es un principal en un contrato puede satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una obligación de desempeño en su nombre. Cuando una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.
- B36** Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro de bienes o servicios para otra entidad. Cuando una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para la otra parte la provisión de sus bienes o servicios. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.
- B37** Indicadores de que una entidad es un agente (y por ello, no controla el bien o servicio antes de proporcionarlo al cliente) incluyen los siguientes:
- (a) la otra parte es responsable principal del cumplimiento del contrato;
 - (b) la entidad no tiene riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido ordenados por un cliente, durante el envío o en el momento de la devolución;
 - (c) la entidad no tiene discreción para establecer precios para los bienes o servicios de la otra parte y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado;

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

(d) la contraprestación de la entidad es en forma de una comision; y

(e) la entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por recibir de un cliente a cambio de los bienes o servicios de la otra parte.

B38 Si otra entidad asume las obligaciones de desempeño de la entidad y los derechos contractuales del contrato, de forma que la entidad deja de estar obligada a satisfacer la obligación de desempeño de transferir el bien o servicio comprometido con cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación de desempeño. En su lugar, la entidad evaluará si reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias para satisfacer una obligación de desempeño a fin de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como un agente).

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

B39 Las opciones del cliente de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con un descuento pueden ser de muchas formas, incluyendo incentivos por ventas, créditos-premios al cliente (o puntos), opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.

B40 Si, en un contrato, una entidad concede a un cliente la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción da lugar a una obligación de desempeño en el contrato solo si la opción proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin realizar ese contrato (por ejemplo, un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de cliente en ese área geográfica o mercado). Si la opción proporciona un derecho significativo al cliente, éste en efecto paga a la entidad por adelantado por bienes o servicios futuros y la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando dichos bienes o servicios futuros se transfieran o cuando la opción vence.

B41 Si un cliente tiene la opción de adquirir un bien o servicio adicional a un precio que reflejaría el precio de venta independiente para ese bien o servicio, esa opción no proporciona al cliente un derecho significativo, incluso si puede ejercitarse solo realizando un contrato previo. En esos casos, la entidad ha realizado una oferta comercial que contabilizará de acuerdo con esta Norma solo cuando el cliente ejerza la opción para comprar los bienes o servicios adicionales.

B42 El párrafo 74 requiere que una entidad asigne el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño sobre la base del precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, una entidad lo estimará. Esa estimación reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, y se ajustará por los dos aspectos siguientes:

(a) cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción; y

(b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.

B43 Si un cliente tiene un derecho significativo a adquirir bienes o derechos futuros y dichos bienes o servicios son similares a los bienes o servicios originales del contrato y se proporcionan de acuerdo con los términos del contrato original, entonces una entidad puede, como una alternativa práctica, estimar el precio de venta independiente de la opción, asignar el precio de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que se espera proporcionar y la correspondiente contraprestación esperada. Habitualmente, esos tipos de opciones son para renovaciones de contratos.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Derechos de clientes no ejercitados

- B44 De acuerdo con el párrafo 106 en el momento del cobro de un pago por anticipado de un cliente, una entidad reconocerá un pasivo del contrato por el importe del pago anticipado por su obligación de desempeño de transferir, o estar dispuesta a transferir, bienes o servicios en el futuro. Una entidad dará de baja en cuentas ese pasivo del contrato (y reconocerá un ingreso de actividades ordinarias) cuando transfiera esos bienes o servicios y, por ello, satisfaga su obligación de desempeño.
- B45 Un pago por anticipado no reembolsable de un cliente a una entidad concede al cliente un derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (y obliga a la entidad a estar dispuesta a transferir un bien o servicio). Sin embargo, los clientes pueden no ejercitar todos los derechos contractuales. Esos derechos no ejercitados se denominan, a menudo, ganancias por derechos de clientes no ejercidos.
- B46 Si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos en un pasivo del contrato, reconocerá el importe esperado de dicha ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias en proporción al patrón que siga el cliente cuando ejerce sus derechos. Si una entidad no espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, reconocerá el importe esperado de la mencionada ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes pase a ser remota. Para determinar si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, ésta considerará los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.
- B47 Una entidad reconocerá un pasivo (y no un ingreso de actividades ordinarias) por cualquier contraprestación recibida que sea atribuible a derechos no ejercitados de un cliente que se requiere que la entidad la remita a otra parte, por ejemplo, una entidad del gobierno de acuerdo con las leyes de propiedad no reclamada aplicables.

Pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados)

- B48 En algunos contratos, una entidad cargará a un cliente un pago inicial no reembolsable en el comienzo del contrato o en un momento cercano al mismo. Algunos ejemplos incluyen pagos de entrada en contratos de afiliación a sociedades deportivas, pagos por activación de contratos de telecomunicaciones, pagos de establecimiento en algunos servicios contratados y pagos iniciales en algunos contratos de suministro.
- B49 Para identificar las obligaciones de desempeño en estos contratos, una entidad evaluará si el pago está relacionado con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, aun cuando un pago inicial no reembolsable se relacione con una actividad que la entidad esté obligada a realizar en, o cerca, del inicio del contrato para cumplir el contrato, esa actividad no da lugar a la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (véase el párrafo 25). En su lugar, el pago inicial es un pago por adelantado por bienes o servicios futuros y, por ello, se reconocería como ingreso de actividades ordinarias cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. El periodo de reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias se extendería más allá del periodo contractual inicial si la entidad concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo como se describe en el párrafo B40.
- B50 Si el pago inicial no reembolsable se relaciona con un bien o servicio, la entidad evaluará contabilizarlo o no como una obligación de desempeño separada de acuerdo con los párrafos 22 a 30.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

B51 Una entidad puede cargar un pago no reembolsable, o una parte del mismo, como compensación por costos incurridos al establecer el contrato (u otras tareas administrativas como se describe en el párrafo 25). Si esas actividades de establecimiento no satisfacen una obligación de desempeño, la entidad no considerará dichas actividades (y los costos relacionados) al medir el progreso de acuerdo con el párrafo B19. Eso es así porque los costos de las actividades de establecimiento no representan la transferencia de servicios al cliente. La entidad evaluará si los costos incurridos al establecer un contrato han dado lugar a un activo, que se reconocerá de acuerdo con el párrafo 95.

Licencias

B52 Una licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual de una entidad. Las licencias de propiedad intelectual pueden incluir, pero no se limitan a cualquiera de los siguientes aspectos:

- (a) programas informáticos y tecnología;
- (b) películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento;
- (c) franquicias; y
- (d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

B53 Además del compromiso de conceder una licencia a un cliente, una entidad puede también comprometerse a transferirle otros bienes o servicios. Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o implícitos en las prácticas tradicionales del negocio, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad (véase el párrafo 24). Como con otros tipos de contratos, cuando un contrato con un cliente incluye un compromiso para conceder una licencia, además de otros bienes o servicios comprometidos, una entidad aplicará los párrafos 22 a 30 para identificar cada una de las obligaciones de desempeño del contrato.

B54 Si el compromiso de conceder una licencia no es distinto de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato de acuerdo con los párrafos 26 a 30, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia y esos otros bienes o servicios comprometidos juntos como una obligación de desempeño única. Ejemplos de licencias que no son distintas de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato incluyen los siguientes:

- (a) una licencia que constituye un componente de un bien tangible y que es parte integral de la funcionalidad de dicho bien; y
- (b) una licencia de la que el cliente puede beneficiarse solo conjuntamente con un servicio relacionado (tal como un servicio en línea proporcionado por la entidad que permite al cliente, mediante la concesión de una licencia, acceder a contenidos).

B55 Si la licencia no es distinta, una entidad aplicará los párrafos 31 a 38 para determinar si la obligación de desempeño (que incluye la licencia comprometida) es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

B56 Si el compromiso de conceder la licencia es distinto de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato y, por ello, el compromiso de conceder la licencia es una obligación de desempeño separada, una entidad determinará si la licencia se transfiere al cliente en un momento determinado o a lo largo de un periodo de tiempo. Para realizar esa determinación, una entidad considerará si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder la licencia al cliente es proporcionar al cliente:

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia; o
- (b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia.

Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad

B57 Para determinar si el compromiso de una entidad de conceder una licencia proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho a utilizar la propiedad intelectual de una entidad, ésta considerará si un cliente puede usar directamente una licencia en el momento concreto en que se concede la licencia y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Un cliente no puede utilizar directamente una licencia en el momento concreto en que se le concede y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho cambia a lo largo del periodo de licencia. La propiedad intelectual cambiará (y, por ello, afectará a la evaluación de la entidad de cuándo el cliente controla la licencia) cuando la entidad continúe involucrada con su propiedad intelectual y lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. En estos casos, la licencia proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad (véase el párrafo B58). Por el contrario, un cliente puede utilizar directamente una licencia en el momento concreto en que se le concede y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente no va a cambiar (véase el párrafo B61). En esos casos, las actividades llevadas a cabo por la entidad solo cambian su propio activo (es decir, la propiedad intelectual subyacente), lo cual puede afectar a la capacidad de la entidad para proporcionar licencias en el futuro; sin embargo, esas actividades no afectarían a la determinación de lo que proporciona la licencia o lo que controla el cliente.

B58 La naturaleza del compromiso de una entidad al conceder la licencia es un compromiso de proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:

- (a) el contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (véase el párrafo B59);
- (b) los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad identificados en el párrafo B58(a); y
- (c) esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar (véase el párrafo 25).

B59 Factores que pueden indicar que un cliente podría esperar razonablemente que una entidad llevará a cabo actividades que afecten significativamente a la propiedad intelectual incluyen las prácticas tradicionales del negocio, políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad. Aunque no determinante, la existencia de un interés económico compartido (por ejemplo, una regalía basada en ventas) entre la entidad y el cliente relacionada con la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente puede también indicar que éste podría razonablemente esperar que la entidad lleve a cabo esta actividad.

B60 Si los criterios del párrafo 58 se cumplen, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia como un obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo, porque el cliente recibirá y consumirá de forma simultánea el beneficio procedente del desempeño de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

que el desempeño tiene lugar [véase el párrafo 35(a)]. Una entidad aplicará los párrafos 39 a 45 para seleccionar un método apropiado de medir su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño para dar acceso.

B61 Si los criterios del párrafo B58 no se cumplen, la naturaleza del compromiso de una entidad es proporcionar un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad a medida que dicha propiedad intelectual exista (en términos de forma y funcionalidad) en el momento concreto en que se concede la licencia al cliente. Esto significa que el cliente puede redirigir el uso de la licencia en el momento concreto en que se le transfiere y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Una entidad contabilizará el compromiso de proporcionar un derecho a utilizar su propiedad intelectual a medida que se satisfice la obligación de desempeño en un momento concreto. Una entidad aplicará el párrafo 38 para determinar el momento concreto en el cual se transfiere la licencia al cliente. Sin embargo, el ingreso de actividades ordinarias no puede reconocerse por una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad intelectual antes del comienzo de periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse de ésta. Por ejemplo, si el periodo de una licencia de un programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al cliente (o haga disponible de otro modo) un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la entidad no reconocería un ingreso de actividades ordinarias antes de que se haya proporcionado dicho código (o se haga disponible por otro medio).

B62 Una entidad no considerará los siguientes factores al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad:

(a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso—esas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la entidad satisface su obligación de desempeño en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

(b) Las garantías proporcionadas por la entidad de que tiene una patente válida de propiedad intelectual y que defenderá esa patente del uso no autorizado—una compromiso de defender un derecho de patente no es un obligación de desempeño porque el acto de defender una patente protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad y asegura al cliente que la licencia transferida cumple las especificaciones de la licencia comprometida en el contrato.

Regalías basadas en ventas o uso

B63 A pesar de los requerimientos de los párrafos 56 a 59, una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por regalías basadas en ventas o uso comprometidas a cambio de una licencia de propiedad intelectual, solo cuando (o a medida que) ocurra uno de los siguientes sucesos:

(a) tenga lugar la venta o uso posterior; y

(b) la obligación de desempeño a la que se ha asignado parte o todas las regalías basadas en ventas o uso ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

Acuerdos de recompra

B64 Un acuerdo de recompra es un contrato en el que una entidad vende un activo y también se compromete o tiene la opción (en el mismo contrato o en otro) de recomprarlo. El activo recomprado puede ser el que se vendió originalmente al cliente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido es un componente.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

B65 Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

- (a) la obligación de una entidad de recomprar el activo (a término);
- (b) el derecho de una entidad de recomprar el activo (una opción de compra); y
- (c) la obligación de una entidad de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta).

Un contrato a término o una opción de compra

B66 Si una entidad tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo (mediante un contrato a término o una opción de compra), un cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, la entidad contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

- (a) un arrendamiento de acuerdo con la NIC 17 *Arrendamientos*, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es menor que su precio de venta original; o
- (b) un arrendamiento financiero de acuerdo con el párrafo B68, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio de venta original.

B67 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

B68 Si el acuerdo de recompra es un acuerdo financiero, la entidad continuará reconociendo el activo y también reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad reconocerá la diferencia entre el importe de la contraprestación recibida del cliente y el importe de la contraprestación a pagar al cliente como intereses y, si procede, como costos de procesamiento y tenencia (por ejemplo, seguro).

B69 Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso de actividades ordinarias.

Una opción de venta

B70 Si una entidad tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, ésta considerará al comienzo del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho. El ejercicio del cliente de ese derecho dará lugar a que éste pague efectivamente la contraprestación a la entidad por el derecho a utilizar un activo especificado por un periodo de tiempo. Por ello, si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, la entidad contabilizará el acuerdo como un arrendamiento de acuerdo con la NIC 17.

B71 Para determinar si un cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, una entidad considerará varios factores, incluyendo la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra y el tiempo hasta que venza el derecho. Por ejemplo, si el precio de recompra se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo, esto puede indicar que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta.

B72 Si el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la entidad contabilizará el

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos B20 a B27.

B73 Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es más que el valor de mercado esperado del activo, el contrato es, de hecho, un acuerdo financiero y, por ello, se contabilizará como se describe en el párrafo B68.

B74 Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es menor o igual que el valor de mercado esperado del activo, y el cliente no tiene un incentivo económico significativo de ejercer su derecho, entonces la entidad contabilizará el acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos B20 a B27.

B75 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

B76 Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso de actividades ordinarias.

Acuerdos de depósito

B77 Cuando una entidad entrega un producto a otra (tal como un intermediario o distribuidor) para la venta final a clientes, la entidad evaluará si esa otra parte ha obtenido el control del producto en ese momento concreto. Un producto que se ha entregado a un tercero puede conservarse como un acuerdo de depósito si ese tercero no ha obtenido el control del producto. Por consiguiente, una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias en el momento de la entrega de un producto a un tercero si el producto entregado se mantiene en depósito.

B78 Indicadores de que un acuerdo es un acuerdo de depósito incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) el producto está controlado por la entidad hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del intermediario o hasta que venza un periodo especificado;

(b) la entidad es capaz de requerir la devolución del producto o transferirlo a un tercero (tal como otro intermediario); y

(c) el intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque puede ser requerido a pagar un depósito).

Acuerdos de entrega posterior a la facturación

B79 Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente por un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera al cliente en un momento determinado en el futuro. Por ejemplo, un cliente puede solicitar que una entidad realice un contrato de este tipo, debido a que carece de espacio disponible para el producto o por retrasos en la programación de producción del cliente.

B80 Una entidad determinará cuándo ha satisfecho su obligación de desempeño de transferir un producto, evaluando cuándo obtiene el cliente el control de ese producto (véase el párrafo 38). Para algunos contratos, el control se transfiere cuando el producto se entrega en la ubicación del cliente o cuando el producto se envía, dependiendo de los términos del contrato (incluyendo las condiciones de entrega y envío). Sin embargo, para algunos contratos, un cliente puede obtener el control de un producto, aun cuando dicho producto permanezca en posesión física de una entidad. En ese caso, el cliente tiene la

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

capacidad de redirigir el uso del producto y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando haya decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física. Por consiguiente, la entidad no controla el producto. En su lugar, la entidad proporciona servicios de custodia al cliente sobre el activo de éste.

B81 Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 38, para que un cliente haya obtenido el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación, deben cumplirse todos los criterios siguientes:

- (a) la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe ser formal (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo);
- (b) el producto debe estar identificado por separado como que pertenece al cliente;
- (c) el producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al cliente; y
- (d) la entidad no puede tener la capacidad de utilizar el producto o redirigirlo hacia otro cliente.

B82 Si una entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por la venta de un producto en la forma de entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) de acuerdo con los párrafos 22 a 30 a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 73 a 86.

Aceptación del cliente

B83 De acuerdo con el párrafo 38(e), la aceptación de un cliente de un activo puede indicar que el cliente ha obtenido su control. Las cláusulas de aceptación del cliente permiten a éste cancelar un contrato o requerir que una entidad tome acciones para remediar que un bien o servicio no cumpla las especificaciones acordadas. Una entidad considerará estas cláusulas al evaluar cuándo un cliente obtiene el control de un bien o servicio.

B84 Si una entidad puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas, entonces la aceptación del cliente es una formalidad que no afectaría a la determinación de la entidad de cuándo el cliente ha obtenido el control del bien o servicio. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación del cliente se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, una entidad podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente. La experiencia de la entidad con contratos para bienes o servicios similares puede proporcionar evidencia de que un bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato. Si los ingresos de actividades ordinarias se reconocen antes de la aceptación del cliente, una entidad todavía debe considerar si existen obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, instalación de equipos) y evaluará si debe contabilizarlas por separado.

B85 Sin embargo, si una entidad no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la entidad no podría concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que la entidad reciba la aceptación del cliente. Esto es así porque en esa circunstancia, la entidad no puede determinar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del bien o servicio y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

B86 Si una entidad entrega productos a un cliente a efectos de prueba o evaluación y el cliente no se ha comprometido a pagar cualquier contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que éste acepte el producto o venza el periodo de prueba.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados

- B87** El párrafo 114 requiere que una entidad desagregue los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Por consiguiente, la medida en que los ingresos de actividades ordinarias de una entidad se desagregan a efectos de esta información a revelar dependerá de los hechos y circunstancias relativos a los contratos de la entidad con clientes. Algunas entidades pueden necesitar utilizar más de un tipo de categoría para cumplir el objetivo del párrafo 114 de desagregar los ingresos de actividades ordinarias. Otras entidades puede cumplir el objetivo utilizando solo un tipo de categoría para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.
- B88** Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias, una entidad considerará la forma en que se ha presentado la información sobre los ingresos de actividades ordinarias de la entidad para otros propósitos, incluyendo todos los siguientes:
- (a) información a revelar presentada fuera de los estados financieros (por ejemplo, publicación de ganancias, informes anuales o presentaciones a inversores);
 - (b) información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos de operación; y
 - (c) otra información que sea similar a los tipos de información identificados en el párrafo B88(a) y (b) y que utiliza la entidad o usuarios de los estados financieros de la entidad para evaluar el rendimiento financiero de la entidad o tomar decisiones sobre asignación de recursos.
- B89** Ejemplos de categorías que puede ser apropiado incluir, pero que no se limitan a todos los siguientes:
- (a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales);
 - (b) región geográfica (por ejemplo, país o región);
 - (c) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes del gobierno y que no son del gobierno);
 - (d) tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo y por tiempo y por materiales);
 - (e) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo);
 - (f) calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo); y
 - (g) canales de ventas (por ejemplo, bienes vendidos directamente a clientes y bienes vendidos a través de intermediarios).

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Apéndice C

Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Norma.

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Transición

C2 A efectos de los requerimientos de transición de los párrafos C3 a C8:

(a) la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo de presentación en que la entidad aplique esta Norma, y

(b) un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con la NIC 11 *Contratos de Construcción*, NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* e Interpretaciones relacionadas.

C3 Una entidad aplicará esta Norma utilizando uno de los dos siguientes métodos:

(a) de forma retroactiva a cada periodo de presentación previo de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, sujeta a los recursos del párrafo C5; o

(b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 y C8.

C4 A pesar de los requerimientos del párrafo 28 de la NIC 8, cuando se aplica por primera vez esta Norma, una entidad necesitará presentar únicamente la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo anual inmediato que preceda a la fecha de aplicación inicial de esta Norma (el "periodo inmediato anterior") y solo si la entidad aplica esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(a). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.

C5 Una entidad puede utilizar uno o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo el párrafo C3(a):

(a) para contratos terminados, una entidad no necesita reexpresar los contratos que comiencen y terminen dentro del mismo periodo de presentación anual;

(b) para contratos terminados que tengan contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable en los periodos de presentación comparativos; y

(c) para todos los periodos de presentación que se presentan antes de la fecha de la aplicación inicial, una entidad no necesita revelar el importe de los precios de la transacción asignados a las obligaciones de desempeño pendientes, ni una

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingresos de actividades ordinarias (véase el párrafo 120).

C6. Para cualquiera de los soluciones prácticas del párrafo C5 que utilice una entidad, ésta aplicará ese recurso de forma congruente a todos los contratos dentro de todos los periodos de presentación de informes presentados. Además, la entidad revelará toda la siguiente información:

- (a) las soluciones que se han utilizado; y
- (b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada uno de dichas soluciones.

C7. Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo C3(b), reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo de presentación anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva solo a contratos que no estén terminados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, 1 de enero de 2017 para una entidad con el 31 de diciembre como final de año).

C8. Para periodos de presentación que incluyan la fecha de aplicación inicial, una entidad proporcionará toda la información a revelar adicional siguiente, si esta Norma se aplica de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(b):

- (a) el importe por el que cada partida de los estados financieros se ve afectada en el periodo de presentación actual por la aplicación de esta Norma en comparación con la NIC 11 y la NIC 18 y las Interpretaciones relacionadas que estuvieran vigentes antes del cambio; y
- (b) una explicación de las razones de los cambios significativos identificados en C8(a).

Referencias a la NIIF 9

C9. Si una entidad aplica esta Norma pero no aplica todavía la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, cualquier referencia en esta Norma a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Derogación de otras Normas

C10. Esta Norma sustituye a las siguientes Normas:

- (a) la NIC 11 *Contratos de Construcción*;
- (b) la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*;
- (c) la CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes*;
- (d) la CINIIF 15 *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*;
- (e) la CINIIF 18 *Transferencias de Activos procedentes de Clientes*; y
- (f) la SIC-31 *Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad*.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-7
Introducción del Euro

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (revisada en 2003)
- NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (modificada en 2008)

Problema

- 1 Desde el 1 de enero de 1999, con el comienzo efectivo de la Unión Económica y Monetaria (UEM), el euro será una moneda autónoma, y las tasas de conversión entre el euro y las monedas de los países participantes quedarán irrevocablemente fijadas, es decir, que a partir de esa fecha quedará eliminado el riesgo de posteriores diferencias de cambio entre esas monedas.
- 2 El problema planteado es la aplicación de la NIC 21 al cambio de las monedas de los Estados Miembros de la Unión Europea participantes en el euro ("el cambio").

Acuerdo

- 3 Los requisitos de la NIC 21, relativos a la conversión de operaciones y de estados financieros de entidades en el extranjero, deben ser estrictamente aplicados en el caso del cambio al euro. El mismo razonamiento se aplicará tras la fijación irrevocable de las tasas de cambio del resto de los países que se vayan incorporando a la UEM en posteriores etapas.
- 4 Esto significa que, en particular:
 - (a) Los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, procedentes de transacciones, se continuarán convirtiendo a la moneda funcional utilizando las tasas de cambio de cierre. Las diferencias de cambio resultantes se reconocerán inmediatamente como gastos o ingresos, salvo en el caso de las diferencias relacionadas con coberturas de riesgo de cambio de una transacción prevista, donde la entidad continuará aplicando su política contable anterior;
 - (b) Las diferencias de conversión acumuladas, relacionadas con la conversión de estados financieros de negocios en el extranjero, reconocidas en otro resultado integral, deberán acumularse en el patrimonio, y deberán reclasificarse del patrimonio al resultado solo por la disposición total o parcial de la inversión neta del negocio en el extranjero; y
 - (c) Las diferencias de cambio producidas por la conversión de pasivos exigibles, expresados en monedas de los países participantes, no deben ser incluidas en el importe en libros de los activos relacionados con ellos.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Fecha del acuerdo

Octubre de 1997

Fecha de vigencia

Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 1 de junio de 1998. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con las disposiciones transitorias contenidas en la NIC 8.

La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 4. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

La NIC 27 (modificada en 2008) modificó el párrafo 4(b). Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-10

Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación

Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*

Problema

- 1 En algunos países, las ayudas gubernamentales pueden estar dirigidas al apoyo genérico, o bien al sostenimiento a largo plazo, de las actividades de una cierta entidad, o bien de las entidades que pertenezcan a un sector o una región en particular. En estos casos, las condiciones necesarias para recibir tales ayudas pueden no estar relacionadas, de forma específica, con las actividades operativas llevadas a cabo por la entidad. Son ejemplos de tales tipos de ayudas las transferencias de recursos, por parte de organismos gubernamentales, hacia entidades que:
 - (a) operan en un sector industrial determinado;
 - (b) continúan en su actividad en sectores privatizados recientemente; o
 - (c) comienzan o continúan desarrollando su actividad en áreas menos desarrolladas.
- 2 El problema que se plantea es si tales ayudas gubernamentales son "subvenciones del gobierno", dentro del alcance de la NIC 20 y, por tanto, deben ser contabilizadas de acuerdo con lo establecido en esta Norma.

Acuerdo

- 3 Las ayudas gubernamentales a las entidades cumplen la definición de subvenciones del gobierno, dada en la NIC 20, incluso si no existen, para recibir las mismas, condiciones específicamente relacionadas con las actividades de operación de la entidad, distintas de los requisitos de operar en cierta región o dentro de un determinado sector industrial. Estas ayudas no deberán, por tanto, ser acreditadas directamente a las participaciones de los accionistas.

Fecha del acuerdo

Enero de 1998

Fecha de vigencia

Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 1 de agosto de 1998. Los cambios en las políticas contables deberán contabilizarse de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-15
Arrendamientos Operativos—Incentivos

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003)

Problema

- 1 Al proceder a negociar un contrato nuevo, o bien a la renovación de un arrendamiento operativo ya existente, el arrendador puede ofrecer determinados incentivos al arrendatario para que acepte el acuerdo. Ejemplos de tales incentivos son un pago inicial hecho por el arrendador al arrendatario o bien el reembolso o asunción, por parte del arrendador, de determinados costos que vaya a tener el arrendatario (tales como los de reubicación, mejoras en los bienes objeto de arrendamiento o los asociados con los compromisos anteriores sobre los activos arrendados que se sustituyen). Alternativamente, los incentivos pueden consistir en que las cuotas de alquiler de los periodos iniciales sean de importes muy reducidos, o incluso que no existan.
- 2 El problema consiste en determinar cómo se han de reconocer los incentivos derivados de un arrendamiento operativo en los estados financieros, tanto del arrendador como del arrendatario.

Acuerdo

- 3 Todos los incentivos derivados del acuerdo de renovación o constitución de un nuevo arrendamiento operativo, deben ser reconocidos como parte integrante del precio neto acordado por el uso del activo arrendado, con independencia de la naturaleza del incentivo o del calendario de los pagos a realizar.
- 4 El arrendador debe proceder a reconocer el costo agregado de los incentivos que ha concedido, como una reducción de los ingresos por cuotas, a lo largo del periodo del arrendamiento, utilizando un sistema de reparto lineal, a menos que cualquier otro procedimiento de reparto sistemático sea más representativo del patrón temporal según el cual van a ir disminuyendo los beneficios económicos procedentes del activo arrendado.
- 5 El arrendatario debe reconocer el ingreso agregado de los incentivos que ha recibido, como una reducción de los gastos por cuotas, a lo largo del periodo del arrendamiento, utilizando un sistema de reparto lineal, a menos que cualquier otro procedimiento de reparto sistemático sea más representativo del patrón temporal según el cual van a ir apareciendo los beneficios económicos procedentes del activo arrendado.
- 6 Los costos incurridos por el arrendatario, incluyendo los que se relacionen con arrendamientos mantenidos anteriormente (por ejemplo, los que procedan de la cancelación, del traslado o de las mejoras de los bienes arrendados), deben ser contabilizados por éste de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad que resulten aplicables a dichos costos, entre los que se habrán de incluir aquéllos que vayan a ser objeto de reembolso mediante el incentivo que se acuerde con el nuevo arrendador.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Fecha del acuerdo

Junio de 1998

Fecha de vigencia

Esta Interpretación tendrá vigencia para periodos contables que comiencen a partir del 1 de enero de 1999.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-25

Impuesto a las Ganancias—Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Problema

- 1 Un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas puede tener consecuencias para la entidad que provoquen un aumento o disminución de sus activos o pasivos por impuestos. Esto puede ocurrir, por ejemplo, al registrarse públicamente los instrumentos patrimoniales o al reestructurarse el patrimonio de la entidad. También puede ocurrir al trasladarse un accionista controlador a un país extranjero. Como resultado de lo anterior, la entidad puede soportar diferente imposición; lo que supone por ejemplo que puede ganar o perder incentivos fiscales o estar sujeta a tasas fiscales diferentes en el futuro.
- 2 Un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas puede tener un efecto inmediato en los pasivos o activos corrientes por impuestos. El cambio puede también incrementar o disminuir los pasivos o activos por impuestos diferidos reconocidos por la entidad, dependiendo del efecto que tenga sobre las consecuencias fiscales que surgirán por la recuperación o cancelación futura del importe en libros de los activos y pasivos, respectivamente, de la entidad.
- 3 El problema planteado es cómo debe la entidad contabilizar las consecuencias fiscales de un cambio en su situación fiscal o en la de sus accionistas.

Acuerdo

- 4 Un cambio en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas no da lugar a incrementos o disminuciones en los importes reconocidos fuera del resultado. Las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de un cambio en la situación fiscal deberán incluirse en el resultado del período, a menos que esas consecuencias se asocien a transacciones y hechos que dieron lugar, en el mismo o diferente período, a un cargo o crédito directos en el importe reconocido del patrimonio o en el importe reconocido en otro resultado integral. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a cambios en el importe reconocido del patrimonio, ya sea en el mismo o en diferente período (no incluidas en el resultado), deberán cargarse o acreditarse directamente a patrimonio. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a importes reconocidos en otro resultado integral deberán reconocerse en otro resultado integral.

Fecha del acuerdo

Agosto de 1999

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Fecha de vigencia

Este acuerdo tendrá vigencia a partir del 15 de julio de 2000. Los cambios en las políticas contables deberán contabilizarse de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8.

La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 4. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-27

Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento

Referencias

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIIF 4 *Contratos de Seguro*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*

Problema

- 1 Una Entidad puede realizar con un tercero no relacionado (un Inversionista), una transacción o una serie de transacciones estructuradas (un acuerdo), cuya forma legal es la de un arrendamiento. Por ejemplo, la Entidad puede arrendar activos a un Inversionista y a continuación tomar los mismos activos en subarrendamiento o, alternativamente, vender legalmente los activos y luego tomarlos en arrendamiento posterior. La forma de cada acuerdo, así como sus plazos y condiciones, pueden variar significativamente. En el caso de arrendamiento inicial con subarrendamiento posterior, puede que el acuerdo haya sido diseñado para conseguir una ventaja fiscal para el Inversionista, que la comparte con la Entidad en forma de honorarios o cuotas, y no se haya diseñado para transmitir el derecho de uso de un activo.
- 2 Cuando el acuerdo con un Inversionista reviste la forma legal de arrendamiento, los problemas son:
 - (a) cómo determinar si una serie de transacciones están interrelacionadas y deben ser registradas como una única transacción;
 - (b) determinar si el acuerdo satisface la definición de un arrendamiento según la NIC 17; y, si no,
 - (i) si la cuenta separada de inversión y las obligaciones de pago por arrendamiento que pudieran existir representan activos y pasivos de la Entidad [considérese, por ejemplo, el caso descrito en el párrafo A2(a) de la guía que acompaña a la Interpretación];
 - (ii) cómo debe la Entidad registrar otras obligaciones derivadas del acuerdo y
 - (iii) cómo debe registrar la Entidad las eventuales cuotas recibidas de un Inversionista.

Acuerdo

- 3 Una serie de transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento están relacionadas, y deberán ser registradas como una única transacción, cuando el efecto económico de las mismas no pueda ser comprendido sin referencia al conjunto de transacciones como un todo. Se da este caso, por ejemplo, cuando la serie de transacciones están íntimamente relacionadas, se negocian como una única transacción.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

y tienen lugar de forma simultánea o como una secuencia continua. (La Parte A de la guía complementaria proporciona ejemplos de la aplicación de esta Interpretación).

- 4 La contabilidad deberá reflejar la esencia del acuerdo. Deben evaluarse todos los aspectos e implicaciones del acuerdo para determinar su esencia, poniendo énfasis sobre aquellos aspectos e implicaciones que tengan un efecto económico.
- 5 La NIC 17 se aplica cuando la esencia de un acuerdo incluye la transmisión del derecho de uso de un activo durante un periodo acordado. Entre los indicadores que individualmente demuestran que un acuerdo puede, en esencia, no implicar un arrendamiento según la NIC 17, se incluyen los siguientes (la Parte B de la guía complementaria proporciona ejemplos de aplicación de esta Interpretación):
 - (a) la Entidad mantiene todos los riesgos y ventajas asociadas a la propiedad del activo subyacente, y disfruta esencialmente de los mismos derechos de uso que mantenía antes del acuerdo;
 - (b) la razón fundamental del acuerdo es alcanzar un determinado resultado fiscal, y no transmitir el derecho de uso de un activo; y
 - (c) en las condiciones del acuerdo se incluye una opción cuyos términos hacen casi seguro su ejercicio (por ejemplo, una opción de venta que puede ejercerse a un precio suficientemente más alto que el valor razonable esperado para cuando pueda ejercerse).
- 6 Las definiciones y guías contenidas en los párrafos 49 a 64 del *Marco Conceptual*¹ deberán aplicarse en la determinación de si, en esencia, una determinada cuenta separada de inversión y las obligaciones de pago por el arrendamiento representan activos y pasivos, respectivamente, para la entidad. Entre los indicadores que, conjuntamente, demuestran que en esencia la cuenta separada de inversión y las obligaciones de pago por arrendamiento no satisfacen las definiciones de un activo y un pasivo, respectivamente, y por tanto no deben ser reconocidos por la entidad, se incluyen los siguientes:
 - (a) la Entidad no es capaz de controlar la cuenta de inversión para conseguir sus propios objetivos y no está obligada a satisfacer los pagos por el arrendamiento. Esto ocurre cuando, por ejemplo, se coloca un importe anticipado en una cuenta separada de inversión para proteger al Inversionista, de forma que sólo puede ser usada para efectuar pagos a este Inversionista, el Inversionista acuerda que las obligaciones de pago por arrendamiento serán pagadas con fondos de la cuenta de inversión, y la Entidad no tiene capacidad para retener pagos al Inversionista hechos desde esta cuenta de inversión;
 - (b) la Entidad sólo tiene un riesgo remoto de reembolsar el importe completo de las cuotas recibidas de un Inversionista y posiblemente pagar algún importe adicional o, cuando una cuota no ha sido recibida, sólo tiene un riesgo remoto de pagar un importe en concepto de otras obligaciones (por ejemplo, una garantía). Existe sólo un riesgo remoto de pago cuando, por ejemplo, los términos del acuerdo requieren que se invierta un determinado importe anticipado en activos libres de riesgo, de los que se espera que generen flujos de efectivo suficientes para satisfacer las obligaciones de pago por arrendamiento; y
 - (c) además de los flujos de efectivo iniciales al comienzo del acuerdo, los únicos flujos de efectivo esperados según el mismo son los pagos por arrendamiento que

¹ Las referencias al Marco Conceptual son al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASB, adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010, el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera. Los párrafos 49 a 64 son ahora los párrafos 44 a 56 del Marco Conceptual.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

se satisfacen exclusivamente con fondos tomados de la cuenta separada de inversión, establecida con los flujos de efectivo iniciales.

7 El resto de las obligaciones de un acuerdo, incluyendo cualesquiera garantías suministradas y las obligaciones incurridas en caso de una finalización anticipada, deberán ser contabilizadas según la NIC 37, la NIIF 4 o la NIIF 9, dependiendo de las condiciones existentes en el mismo.

8 Los requerimientos de la NIIF 15 deberán aplicarse a los hechos y circunstancias de cada acuerdo, con el fin de determinar cuándo reconocer como ingreso las cuotas que la Entidad pueda recibir. Deberán considerarse factores tales como si hay una responsabilidad continuada en forma de obligaciones de desempeño, futuras y significativas, que sean necesarias para obtener las cuotas, si hay riesgos que se han retenido, los términos de cualquier acuerdo de garantía o el riesgo de reembolso de las cuotas. Entre los indicadores que, de forma individual, demuestran que es inadecuado el reconocimiento del total de la cuota como ingreso cuando se recibe, si se recibió al comienzo del acuerdo, se incluyen los siguientes:

- (a) la existencia de obligaciones, bien de realizar o de abstenerse de ciertas actividades importantes, que son condiciones para obtener las cuotas recibidas, y por tanto la ejecución de un acuerdo legalmente obligatorio no es el acto más relevante requerido por el acuerdo;
- (b) se imponen limitaciones al uso del activo subyacente que tienen el efecto práctico de restringir y cambiar significativamente la capacidad de uso del activo para la Entidad (por ejemplo, agotarlo, venderlo o darlo en prenda como garantía colateral);
- (c) la posibilidad de reembolsar cualquier importe de la cuota y posiblemente pagar algún importe adicional no es remota. Esto sucede cuando, por ejemplo,
 - (i) El activo subyacente no es un activo especial que sea necesario para que la entidad lleve a cabo sus negocios, y por ello existe una posibilidad de que la entidad pueda pagar un importe para finalizar pronto el acuerdo; o
 - (ii) La entidad está obligada por los términos del acuerdo, o tiene libertad total o parcial, para invertir un importe anticipado en activos que impliquen una cantidad no insignificante de riesgo (como, por ejemplo, divisas, tasa de interés o riesgo de crédito). En esta circunstancia, el riesgo de que el valor de la inversión sea insuficiente para satisfacer las obligaciones de pago por arrendamiento no es remoto, y por ello existe una posibilidad de que la entidad pueda ser requerida para que pague algún importe.

9 La cuota deberá presentarse en el estado de resultado integral basándose en su esencia y naturaleza económica.

Información a revelar

10 Todos los aspectos de un acuerdo que, en esencia, no supone un arrendamiento, según la NIC 17, deberán ser considerados al determinar la información a revelar adecuada que es necesaria para comprender el acuerdo y el tratamiento contable adoptado. Una entidad deberá revelar lo siguiente, en cada periodo en el que exista un acuerdo:

- (a) una descripción del acuerdo que incluya:
 - (i) el activo subyacente y cualquier restricción a su uso;
 - (ii) el periodo de vigencia y otros términos relevantes del acuerdo;

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (iii) las transacciones que están relacionadas conjuntamente, incluyendo cualquier opción; y
 - (b) el tratamiento contable aplicado a cualquier cuota recibida, el importe reconocido como ingreso en el periodo, y la partida del estado del resultado integral en la que se ha incluido.
- 11 La información a revelar requerida, de acuerdo con el párrafo 10 de esta Interpretación, debe ser suministrada individualmente para cada acuerdo o de forma agregada para cada clase de acuerdos. Una clase es un grupo de acuerdos con activos subyacentes de naturaleza similar (por ejemplo, plantas generadoras de energía).

Fecha del acuerdo

Febrero de 2000

Fecha de vigencia

Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 31 de diciembre de 2001. Los cambios en las políticas contables deberán contabilizarse de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8.

La NIIF 9 modificó el párrafo 7. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 9.

La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó la sección de "Referencias" y el párrafo 8. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-29

Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004)
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Problema

- 1 Una entidad (el operador) puede celebrar un acuerdo con otra entidad (concedente) para proporcionar servicios que dan acceso público a importantes recursos económicos y sociales. El concedente puede ser una entidad perteneciente al sector público o privado, incluyendo a los organismos gubernamentales. Ejemplos de acuerdos de concesión de servicios incluyen el tratamiento de aguas e instalaciones de suministro, autopistas, aparcamientos, túneles, puentes, aeropuertos y redes de telecomunicaciones. Ejemplos de acuerdos que no constituyen concesión de servicios incluyen una entidad que contrata externamente parte de sus servicios internos (por ejemplo, cafetería para empleados, mantenimiento de edificios, así como funciones de contabilidad y de tecnología de la información).
- 2 Un acuerdo de concesión de servicios implica, por lo general, la transferencia, del concedente de la concesión al operador, durante el periodo que dura ésta:
 - (a) del derecho a proporcionar servicios que dan acceso público a importantes recursos económicos y sociales, y
 - (b) en algunos casos, el derecho a usar ciertos activos especificados, bien sean tangibles, intangibles o financieros.
 A cambio de lo anterior, el operador:
 - (c) se compromete a proporcionar los servicios de acuerdo con ciertos plazos y condiciones durante el periodo de concesión, y
 - (d) en su caso, se compromete a devolver, al término del periodo de concesión, los derechos que ha recibido a su comienzo o que ha adquirido durante el periodo de duración de la misma.
- 3 La característica común a todos los acuerdos de concesión de servicios es que el operador recibe un derecho y asume, simultáneamente, una obligación de proporcionar servicios públicos.
- 4 El problema es qué información debe ser revelada en las notas a los estados financieros del operador y del concedente.
- 5 Ciertos detalles y revelaciones asociados con algunos acuerdos de concesión de servicios han sido ya abordados por Normas Internacionales de Información Financiera existentes (por ejemplo, la NIC 16 se aplica a las adquisiciones de partidas de propiedades, planta y equipo, la NIC 17 se aplica a los arrendamientos de activos y la

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

NIC 38 se aplica a las adquisiciones de activos intangibles). Sin embargo, un acuerdo de concesión de servicios puede implicar la existencia de contratos pendientes de ejecución, que no han sido abordados por las Normas Internacionales de Información Financiera, a menos que los contratos sean onerosos, en cuyo caso es de aplicación la NIC 37. Por lo tanto, esta Interpretación aborda información a revelar adicional sobre los acuerdos de concesión de servicios.

Acuerdo

- 6 Todos los aspectos de un acuerdo de concesión de servicios deberán ser considerados a la hora de determinar las revelaciones apropiadas en las notas a los estados financieros. Un operador y un concedente deberán revelar lo siguiente, en cada periodo:
- (a) una descripción del acuerdo;
 - (b) los términos relevantes del acuerdo, que pueden afectar al importe, calendario y certidumbre de los flujos de efectivo futuros (por ejemplo, el periodo de la concesión, fechas de revisión de precios y las bases sobre las que se revisan los precios o se renegocian las condiciones);
 - (c) la naturaleza y alcance (esto es, la cantidad, periodo de tiempo o importe, según lo que resulte adecuado) de:
 - (i) los derechos a usar determinados activos;
 - (ii) las obligaciones de proporcionar o los derechos de recibir el suministro de servicios;
 - (iii) las obligaciones de adquirir o construir elementos de las propiedades, planta y equipo;
 - (iv) las obligaciones de entregar o los derechos a recibir determinados activos al término del periodo de concesión;
 - (v) las opciones de renovación y terminación; y
 - (vi) otros derechos y obligaciones (por ejemplo, una inspección mayor);
 - (d) los cambios en el acuerdo que hayan ocurrido durante el periodo; y
 - (e) cómo el acuerdo de servicios ha sido clasificado.
- 6A Un operador revelará el importe de ingresos de actividades ordinarias y los resultados reconocidos en el periodo por los servicios de construcción intercambiados por un activo financiero o un activo intangible.
- 7 Las informaciones a revelar exigidas, de acuerdo con el párrafo 6 de esta Interpretación, deberán ser suministradas en forma individual para cada acuerdo de concesión de servicios, o bien de manera agregada para cada clase de acuerdos de concesión. Una clase es un grupo de acuerdos de concesión de servicios de naturaleza similar (por ejemplo, cobro de peajes, telecomunicaciones y servicios de tratamiento de aguas).

Fecha del acuerdo

Mayo de 2001

Fecha de vigencia

Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 31 de diciembre de 2001.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Una entidad aplicará la modificación en los párrafos 6(e) y 6A para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Si una entidad aplica la CINIIF 12 a un periodo anterior, esta modificación debe aplicarse para dicho periodo anterior

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Interpretación SIC-32

Activos Intangibles—Costos de Sitios Web

Referencias

- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*
- NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*
- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 2 *Inventarios* (revisada en 2003)
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003)
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (revisada en 2004)
- NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004)

Problema

- 1 Una entidad puede incurrir en desembolsos internos para el desarrollo y mantenimiento de su sitio web, ya sea para el acceso interno o externo. Un sitio web diseñado para el acceso externo puede ser usado para varios propósitos, tales como la promoción y el anuncio de los productos y servicios de la entidad, el suministro de servicios electrónicos o la venta de productos y servicios. Un sitio web diseñado para el acceso interno puede ser usado para almacenar información sobre las políticas de la compañía y los detalles de clientes, así como para la búsqueda de información relevante.
- 2 Las fases para el desarrollo de un sitio web pueden describirse como sigue:
 - (a) Planificación—incluye estudios de viabilidad, definición de objetivos y especificaciones, evaluación de alternativas y selección de preferencias.
 - (b) Desarrollo de la aplicación y la infraestructura—incluye la obtención de un nombre de dominio, adquisición y desarrollo de equipo de cómputo y aplicaciones informáticas operativas, instalación de las aplicaciones desarrolladas y la realización de pruebas de fiabilidad.
 - (c) Desarrollo del diseño gráfico—incluye el diseño de la apariencia de las páginas web.
 - (d) Desarrollo del contenido—incluye la creación, compra, preparación y carga de la información, de carácter gráfico o de texto, en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo. Esta información puede, o bien ser almacenada en bases de datos independientes, que se integran en (o puede accederse a ellas desde) el sitio web, o bien ser codificada directamente en las páginas web.
- 3 Una vez que el desarrollo del sitio web se ha completado, comienza la fase operativa. Durante esta fase, una entidad mantiene y mejora las aplicaciones, la infraestructura, el diseño gráfico y el contenido del sitio web.
- 4 Al contabilizar los desembolsos internos para desarrollar y operar un sitio web propiedad de una entidad para su acceso interno o externo, los problemas que se plantean son:
 - (a) si el sitio web es un activo intangible generado internamente, que está sujeto a los requerimientos de la NIC 38; y

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2426 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

(b) cuál es el tratamiento contable adecuado de tales desembolsos.

- 5 Esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y operación del equipo de cómputo (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según la NIC 16. Adicionalmente, cuando una entidad incurre en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la entidad, los desembolsos se reconocerán como gastos según el párrafo 88 de la NIC 1 y el Marco Conceptual¹.
- 6 La NIC 38 no es de aplicación a los activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso habitual del negocio (véase la NIC 2, y la NIIF 15) ni a los arrendamientos que caen dentro del alcance de la NIC 17. Consecuentemente, esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para desarrollar u operar un sitio web (o los programas de cómputo de un sitio web) destinado a ser vendido a otra entidad. Cuando un sitio web es arrendado a través de un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará esta Interpretación. Cuando un sitio web es arrendado a través de un arrendamiento financiero, el arrendatario aplicará esta Interpretación después del reconocimiento inicial del activo arrendado.

Acuerdo

- 7 El sitio web, propiedad de una entidad, que surge del desarrollo y está disponible para acceso interno o externo, es un activo intangible generado internamente, que está sujeto a los requerimientos de la NIC 38.
- 8 Un sitio web desarrollado debe ser reconocido como un activo intangible si, y sólo si, además de cumplirse los requisitos generales descritos en el párrafo 21 de la NIC 38 para el reconocimiento y medición inicial, la entidad es capaz de satisfacer las exigencias contenidas en el párrafo 57 de la NIC 38. En particular, una entidad ha de ser capaz de satisfacer el requisito consistente en demostrar cómo puede el sitio web en cuestión generar beneficios económicos futuros probables, de acuerdo con el párrafo 57(d) de la NIC 38, lo que sucederá, por ejemplo, si el sitio web es capaz de generar ingresos de actividades ordinarias, entre los que se incluyen los ingresos de actividades ordinarias directos procedentes de la generación de pedidos. La entidad no será capaz de demostrar la generación de beneficios económicos futuros probables, en el caso de que el sitio web se haya desarrollado sólo, o fundamentalmente, para promocionar y anunciar sus propios productos y servicios y, consecuentemente, todos los desembolsos realizados para el desarrollo de dicho sitio web deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos.
- 9 Todo desembolso interno, hecho para desarrollar y operar el sitio web propio de la entidad, debe ser contabilizado de acuerdo con la NIC 38. Deberá evaluarse tanto la naturaleza de cada una de las actividades por las que se incurre el desembolso (por ejemplo, adiestramiento de los empleados y mantenimiento del sitio web), como la fase de desarrollo o posdesarrollo en que se encuentre el sitio web, con el fin de determinar el tratamiento contable adecuado (en los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Interpretación se proporcionan guías adicionales). Por ejemplo:
- (a) La fase de Planificación es de naturaleza similar a la fase de investigación, según se contempla en los párrafos 54 a 56 de la NIC 38. Los desembolsos incurridos en esta fase deberán ser reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos.

¹ Véase el artículo 4 de la Ley 1474 de 2011 que modificó el Decreto 2426 de 2015. Véase también el artículo 10 de la Ley 1474 de 2011 y el artículo 10 de la Ley 1474 de 2011. Véase también el artículo 10 de la Ley 1474 de 2011 y el artículo 10 de la Ley 1474 de 2011.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (b) La fase de Desarrollo de la Infraestructura y de la Aplicación, la fase de Diseño Gráfico y la fase de Desarrollo del Contenido, son de naturaleza similar a la fase de desarrollo, según se contempla en los párrafos 57 a 64 de la NIC 38 en la medida que tal contenido sea desarrollado para propósitos distintos de la promoción y el anuncio de los productos y servicios propios de la entidad. Los desembolsos incurridos en estas fases deben ser incluidos en el costo del sitio web que se reconoce como un activo intangible, de acuerdo con el párrafo 8 de esta Interpretación cuando el desembolso pueda ser asignado directamente, o distribuido utilizando criterios razonables y coherentes, a la actividad de preparación del sitio web para el uso al que va destinado. Por ejemplo, los desembolsos realizados para comprar o crear contenido (distinto de los contenidos que anuncian y promocionan los productos y servicios de la propia entidad) específicamente para el sitio web, o los desembolsos que permiten el uso del contenido del sitio web (por ejemplo, el costo de adquirir una licencia para reproducir), deben ser incluidos en el costo de desarrollo cuando se cumpla la anterior condición. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 71 de la NIC 38, los desembolsos relativos a una partida intangible, que inicialmente fue reconocida como un gasto en estados financieros previos, no deben ser reconocidos como parte del costo de ningún activo intangible en una fecha posterior (por ejemplo, cuando los costos del derecho de autor han sido completamente amortizados, y el contenido es suministrado posteriormente a través del sitio web).
- (c) Los desembolsos realizados en la fase de Desarrollo del Contenido, en la medida que tal contenido sea desarrollado para anunciar y promover los productos y servicios de la propia entidad (por ejemplo, fotografías digitales de productos), deben ser reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos, de acuerdo con el párrafo 69(c) de la NIC 38. Por ejemplo, al contabilizar los desembolsos realizados por los servicios profesionales consistentes en tomar las fotografías digitales de los productos de una entidad y para mejorar su exhibición, los desembolsos deben ser reconocidos como gastos a medida que se van recibiendo los servicios profesionales, no cuando las fotografías digitales se exhiben en el sitio web.
- (d) La fase de Operación comienza una vez que el desarrollo del sitio web esté completo. Los desembolsos acometidos en esta fase se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que satisfagan los criterios del párrafo 18 de la NIC 38.

10 Con posterioridad al reconocimiento inicial, un sitio web que se ha reconocido como un activo intangible según el párrafo 8 de esta Interpretación debe ser medido mediante la aplicación de los requisitos contenidos en los párrafos 72 a 87 de la NIC 38. La mejor estimación de la vida útil de un sitio web debe ser un intervalo corto de tiempo.

Fecha del acuerdo

Mayo de 2001

Fecha de vigencia

Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 25 de marzo de 2002. Los efectos de la adopción de esta Interpretación deberán ser contabilizados según las disposiciones transitorias contenidas en la NIC 38 que fue emitida en 1998. Por tanto, cuando un sitio web no satisfaga los criterios de reconocimiento como un activo intangible, pero haya sido reconocido previamente como un

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

activo, la partida deberá ser dada de baja cuando esta Interpretación entre en vigor. Cuando exista un sitio web y los desembolsos para su desarrollo satisfagan los criterios de reconocimiento de un activo intangible, pero no haya sido reconocido previamente como un activo, tampoco procederá reconocer el activo intangible cuando esta Interpretación entre en vigor. Sin embargo, cuando exista la partida correspondiente a un sitio web y los desembolsos para su desarrollo satisfagan los criterios de reconocimiento como activo intangible, y se diera el caso de haber sido reconocido previamente como un activo y medido al costo, se considerará que el importe inicialmente reconocido ha sido determinado de forma adecuada.

La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó la sección de "Referencias" y el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Estas normas Internacionales de Información Financiera son propiedad de la Fundación IFRS. En el caso de que estas normas hayan sido modificadas para facilitar su incorporación a la legislación nacional, esta modificación se indicará con claridad en el texto de las normas.

El texto autorizado de las Normas Internacionales de Información Financiera y otras publicaciones del IASB, es el emitido por el IASB en idioma inglés. Pueden obtenerse copias en la Fundación IFRS. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department,
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: iasb@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La fundación IFRS ha renunciado a reclamar los derechos de autor sobre las Normas Internacionales de Información Financiera en el territorio de Colombia en el idioma español solo. La fundación IFRS se reserva todos los derechos fuera del territorio anteriormente mencionado.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

ANEXO TÉCNICO 2.1

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES

Modificaciones a la Sección 1 Pequeñas y Medianas Entidades

Se modifica el párrafo 1.3 y se añade el párrafo 1.7. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Descripción de pequeñas y medianas entidades

- 1.3 Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:
- (a) ...
- (b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este es habitualmente el caso de La mayoría de bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas e intermediarios de valores, fondos de inversión y bancos de inversión cumplirían este segundo criterio.
- 1.7 Una controladora (incluyendo la controladora última o cualquier controladora intermedia) evaluará si cumple con los requisitos para utilizar esta NIIF en sus estados financieros separados sobre la base de su propio estatus sin considerar si otras entidades del grupo tienen, o el grupo tiene como un todo, obligación pública de rendir cuentas. Si una controladora por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas, puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con esta NIIF (véase la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados), incluso si presenta sus estados financieros consolidados de acuerdo con las NIIF completas u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas de contabilidad nacionales. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta NIIF se distinguirán con claridad de los estados financieros preparados de acuerdo con otros requerimientos.

Modificaciones a la Sección 2 Conceptos y Principios Fundamentales

Se añaden un encabezamiento y los párrafos 2.14A a 2.14D y se modifican los párrafos 2.22, 2.47, 2.49 y 2.50. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Esfuerzo y costo desproporcionados

- 2.14A Se especifica una exención por esfuerzo o costo desproporcionado para algunos requerimientos de esta NIIF. Esta exención no se usará para otros requerimientos de esta NIIF.
- 2.14B La consideración de si la obtención o determinación de la información necesaria para cumplir con un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado depende de las circunstancias específicas de la entidad y del juicio de la gerencia de los costos y beneficios de la aplicación de ese requerimiento. Este juicio requiere la consideración de la forma en que puedan verse afectadas las decisiones económicas de los que esperan usar los estados financieros por no disponer de esa información. La aplicación de un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una PYME, si el incremento de costo (por ejemplo, honorarios de tasadores) o esfuerzo adicional (por ejemplo, esfuerzos de los empleados) superan sustancialmente los beneficios que recibirían de tener esa información quienes esperan usar los estados financieros de las PYMES. Una evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una PYME de acuerdo con esta NIIF constituiría habitualmente un obstáculo menor que una evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una entidad con obligación pública de rendir cuentas porque las PYMES no rinden cuentas a terceros que actúan en el mercado.
- 2.14C La evaluación de si un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado en el reconocimiento inicial en los estados financieros, por ejemplo en la fecha de la transacción, debe basarse en información sobre los costos y beneficios del requerimiento en el momento del reconocimiento inicial. Si la exención por esfuerzo o costo desproporcionado también se aplica a mediciones posteriores al reconocimiento inicial, por ejemplo, la medición posterior de una partida, deberá realizarse una nueva evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado en esa fecha posterior, sobre la base de la información disponible en dicha fecha.
- 2.14D Excepto por la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 19.15, que está cubierta por los requerimientos de información a revelar del párrafo 19.25, siempre que se use la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que la aplicación del requerimiento involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

...

Patrimonio

- 2.22 El Patrimonio es el residuo de los activos reconocidos menos los pasivos reconocidos. Se puede subclasificar en el estado de situación financiera. Por ejemplo, en una sociedad por acciones, las subclasificaciones pueden incluir fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas y ganancias o pérdidas reconocidas directamente en partidas de otro resultado integral reconocidas como componentes separados del patrimonio. Esta NIIF no establece cómo, cuándo o si los importes pueden transferirse entre componentes de patrimonio.

...

Activos financieros y pasivos financieros

- 2.47 Una entidad medirá los **activos financieros** básicos y los **pasivos financieros** básicos, según se definen en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*, al costo amortizado menos el deterioro del valor excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles y sin opción de venta y acciones ordinarias o acciones preferentes sin opción de venta que cotizan en bolsa o cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad de otro modo sin esfuerzo o costo desproporcionado, que se miden al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado.

...

Activos no financieros

- 2.49 La mayoría de los activos no financieros que una entidad reconoció inicialmente al costo histórico son medidas posteriormente sobre otras bases de medición. Por ejemplo:
- (a) Una entidad medirá las propiedades, planta y equipo al importe menor entre el costo ~~depreciado menos cualquier depreciación y deterioro de valor acumulados~~ y el importe recuperable (modelo del costo) o el menor del importe revaluado y el importe recuperable (modelo de revaluación).
 - (b) ...
- 2.50 Esta NIIF permite o requiere una medición al valor razonable para los siguientes tipos de activos no financieros:
- (a) ...
 - (d) propiedades, planta y equipo que mide una entidad de acuerdo con el modelo de revaluación (véase el párrafo 17.15B).

Modificaciones a la Sección 4 Estado de Situación Financiera

Se modifican los párrafos 4.2 y 4.12. El nuevo texto está subrayado.

Información a presentar en el estado de situación financiera

- 4.2 Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:
- (a) ...
 - (ga) propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y el deterioro del valor acumulados.
 - (f) ...

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

- 4.12 Una entidad con capital en acciones revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, lo siguiente:
- (a) para cada clase de capital en acciones:
 - (i) ...
 - (iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo. No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
 - (v) ...

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Modificaciones a la Sección 5 Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

Se modifican los párrafos 5.4 y 5.5. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Enfoque del estado único

- 5.4 Según el enfoque de un único estado, el estado del resultado integral incluirá todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un periodo a menos que esta NIIF requiera otro tratamiento. Esta NIIF proporciona un tratamiento diferente para las siguientes circunstancias:
- (a) ...
 - (b) Se reconocen ~~tres~~ cuatro tipos de otro resultado integral como parte del resultado integral total, fuera del resultado, cuando se producen:
 - (i) ...
 - (iv) cambios en el superávit de revaluación para las propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con el modelo de revaluación (véase la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo).
- 5.5 Como mínimo, una entidad incluirá, en el estado del resultado integral, partidas que presenten los siguientes importes del periodo:
- (a) ...
 - (d) el gasto por impuestos excluyendo los impuestos asignados a los apartados (e), (g) y (h) a continuación (véase el párrafo 293527).
 - (e) un importe único que comprenda el total de:
 - (i) ...
 - (ii) la ganancia o pérdida después de impuestos reconocida en la medición al valor razonable menos costos de venta, atribuible al deterioro, o reversión de éste, de los activos en las operaciones discontinuadas (véase la Sección 27, Deterioro del Valor de los Activos) en el momento de clasificarse como una operación discontinuada, y posteriormente, y en la disposición de los activos netos que constituyan la operación discontinuada.
 - (f) ...
 - (g) cada partida de otro resultado integral [véase el párrafo 5.4(b)] clasificada por naturaleza [excluyendo los importes a los que se hace referencia en el apartado (h)]. Estas partidas se agruparán en las que, de acuerdo con esta NIIF:
 - (i) no se reclasifiquen posteriormente en el resultado del periodo—es decir, las del párrafo 5.4(b)(i), (ii) y (iv), y
 - (ii) se reclasifiquen posteriormente en el resultado del periodo, cuando se cumplan las condiciones específicas—es decir, las del párrafo 5.4(b)(iii).
 - (h) ...

Modificaciones a la Sección 6 Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Se modifican los párrafos 6.2 y 6.3. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Objetivo

- 6.2 El estado de cambios en el patrimonio presenta el resultado del periodo de la entidad para el periodo sobre el que se informa, las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el otro resultado integral para el periodo, los efectos de los cambios en políticas contables y las correcciones de errores reconocidas en el periodo, y los importes de las inversiones hechas, y los dividendos y otras distribuciones a los inversores en patrimonio propietarios, en su calidad de tales, durante el periodo.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

- 6.3 ~~Una entidad presentará un~~ El estado de cambios en el patrimonio ~~mostrando en el estado incluye la información siguiente:~~
- (a) ...
 - (c) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado los cambios resultantes de:
 - (i) ...
 - (ii) ~~cada partida de~~ otro resultado integral.
 - (iii) Los importes de las inversiones hechas por los propietarios y de los dividendos y otras distribuciones hechas a éstos en su capacidad de propietarios, mostrando por separado las emisiones de acciones, las transacciones de acciones propias en cartera, los dividendos y otras distribuciones a los propietarios, y los cambios en las participaciones en la propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

Modificaciones a la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados

Se modifican los párrafos 9.1a 9.3, 9.18, 9.18, 9.24 a 9.26 y 9.28 y se añaden los párrafos 9.3A a 9.3C y 9.23A. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de esta sección

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

Requerimientos para presentar estados financieros consolidados

- 9.2 Excepto por lo permitido o requerido en ellos párrafos 9.3 y 9.3C, una entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en esta NIIF. Los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de la controladora.
- 9.3 Una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados ~~(a) si se cumplen las dos condiciones siguientes:~~
- (ia) la controladora es ella misma una subsidiaria, y
 - (iib) su controladora última (o cualquier controladora intermedia) elabora estados financieros con propósito de información general consolidados que cumplen las NIIF completas o con esta NIIF, ~~o~~
 - (b) ~~no tiene subsidiarias distintas de la que adquirió con la intención de su venta o disposición en el plazo de un año. Una controladora contabilizará esta subsidiaria:~~
 - (i) ~~al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado, si el valor razonable de las acciones se puede medir con fiabilidad, o~~
 - (ii) ~~en otro caso, al costo menos el deterioro del valor [véase el párrafo 11.14(e)].~~
- 9.3A Sujeto al párrafo 9.3B, una subsidiaria no se consolidará si se adquiere y mantiene con la intención de venderla o disponer de ella dentro de un año desde su fecha de adquisición (es decir, la fecha sobre la que la adquirente obtiene el control de la adquirida). Esta subsidiaria se contabilizará de acuerdo con los requerimientos de la Sección 11 como las inversiones a que se refiere el párrafo 11.8(d), en lugar de acuerdo con esta sección. La controladora proporcionará también la información a revelar del párrafo 9.23A.
- 9.3B Si no se dispone de una subsidiaria, que anteriormente fue excluida de la consolidación de acuerdo con el párrafo 9.3A, dentro de un año desde su fecha de adquisición (es decir, la entidad controladora todavía tiene el control sobre esa subsidiaria):
- (a) La controladora consolidará la subsidiaria desde la fecha de adquisición a menos que cumpla la condición del párrafo 9.3B(b). Por consiguiente, si la fecha de adquisición fuera en un periodo anterior, se reexpresarán los periodos anteriores correspondientes.
 - (b) Si el retraso es causado por sucesos o circunstancias fuera del control de la controladora y existe evidencia suficiente en la fecha de presentación de que la controladora mantiene su compromiso con el plan de vender o disponer de la subsidiaria, la controladora continuará contabilizando la subsidiaria de acuerdo con el párrafo 9.3A.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

9.3C Si una controladora no tiene subsidiarias distintas de aquellas que no se requiere consolidar de acuerdo con los párrafos 9.3A y 9.3B, no presentará estados financieros consolidados. Sin embargo, la controladora proporcionará la información a revelar del párrafo 9.23A.

Fecha de presentación uniforme

9.16 Los estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deberán estar referidos a la misma fecha de presentación, a menos que sea impracticable. Si fuera impracticable preparar los estados financieros de una subsidiaria en la misma fecha de presentación de la controladora, ésta consolidará la información financiera de la subsidiaria utilizando los estados financieros más recientes de ésta ajustados por los efectos de transacciones significativas o sucesos que tengan lugar entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados.

Adquisición y disposición de subsidiarias

9.18 Los ingresos y los gastos de una subsidiaria se incluirán en los estados financieros consolidados desde la fecha de su adquisición. El ingreso y gasto de una subsidiaria se incluyen en los estados financieros consolidados hasta la fecha en la que la controladora deje de controlar a la subsidiaria. Cuando una controladora cese de controlar una subsidiaria, la diferencia entre los recursos obtenidos por la disposición de la subsidiaria y su imperte en libros en la fecha en que se pierde el control de la disposición, excluyendo el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio relacionada con la subsidiaria extranjera reconocida en el patrimonio de acuerdo con la Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera, en que pierde el control se reconocerá en el resultado del periodo del estado del resultado integral consolidado (o el estado de resultados, si se presenta) como una ganancia o una pérdida por la disposición de la subsidiaria. El importe acumulado de las diferencias de cambio que se relacionan con una subsidiaria extranjera reconocidas en otro resultado integral de acuerdo con la Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera no se reclasificará a resultados en el momento de la disposición de la subsidiaria.

Información a revelar en los estados financieros consolidados

9.23A Además, de los requerimientos de información a revelar de la Sección 11, una entidad controladora revelará el importe en libros de las inversiones en subsidiarias que no se consolidan (véanse los párrafos 9.3A a 9.3C) en la fecha de presentación, en total, en el estado de situación financiera o en las notas.

Estados financieros separados

Presentación de los estados financieros separados

9.24 El párrafo 9.2 requiere que una controladora prepare estados financieros consolidados. Esta NIIF no requiere la presentación de estados financieros separados para la entidad controladora o para las subsidiarias individuales.

9.25 Los estados financieros de una entidad que no tenga una subsidiaria no son estados financieros separados. Por tanto, una entidad que no sea una controladora pero sea una inversora en una asociada o tenga una participación como participe en un negocio conjunto presentará sus estados financieros de conformidad con la Sección 14 o la Sección 15, según proceda. También puede elegir presentar estados financieros separados. Los estados financieros separados son un segundo conjunto de estados financieros presentados por la entidad, además de cualquiera de los siguientes:

- (a) estados financieros consolidados preparados por una controladora,
- (b) estados financieros preparados por una controladora exenta de presentar estados financieros consolidados por el párrafo 9.3C; o
- (c) estados financieros preparados por una entidad que no es una controladora, pero es un inversor en una asociada o que tiene una participación en un negocio conjunto.

Elección de política contable

9.26 Cuando una controladora, un inversor en una asociada, o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta prepare estados financieros separados y los describe como de conformidad con la NIIF para las PYMES, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta NIIF, excepto por lo siguiente. La entidad adoptará una política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta en sus estados financieros separados:

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (a) al costo menos el deterioro del valor; ~~o~~
- (b) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; ~~o~~.
- (c) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.

Estados financieros combinados

9.28 Los estados financieros combinados son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades ~~controladas por un único inversor bajo control común~~ como se describe en el párrafo 19.2(a). Esta NIIF no requiere que se preparen estados financieros combinados.

Modificación de la Sección 10 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

Se añade el párrafo 10.10A. El nuevo texto está subrayado.

Cambios en las políticas contables

10.10A La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la Sección 17. Por consiguiente, un cambio del modelo del costo al modelo de revaluación para una clase de propiedades, planta y equipo se contabilizará de forma prospectiva, en lugar de hacerlo de acuerdo con los párrafos 10.11 y 10.12.

Modificaciones a la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos

Se añade en el párrafo 11.2(b), la nota a pie de página siguiente. El nuevo texto está subrayado.

Hasta que la NIC 39 se sustituya por la NIIF 9 Instrumentos Financieros, una entidad aplicará la versión de la NIC 39 que esté vigente en la fecha de presentación de la entidad, tomando como referencia la publicación de las NIIF completas tituladas Normas Internacionales de Información Financiera Consolidadas sin aplicación anticipada (Libro Azul). Cuando se sustituya la NIC 39 por la NIIF 9, una entidad aplicará la versión de la NIC 39 que se aplique inmediatamente antes de que la NIIF 9 sustituya la NIC 39. Una copia de esa versión se conservará como referencia en la página web de las PYMES del sitio web del IASB (<http://go.ifrs.org/IFRSforSMEs>).

Se modifican los párrafos 11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13 a 11.15, 11.27, 11.32 y 11.44 y se añaden los párrafos 11.9A y 11.9B. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Introducción a la Sección 11

11.4 La Sección 11 requiere un modelo de costo amortizado para todos los instrumentos financieros básicos excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles, ~~y acciones preferentes sin opción de venta~~ y en acciones ordinarias ~~o preferentes sin opción de venta~~ que cotizan en bolsa o cuyo valor razonable se pueda medir en otro caso con fiabilidad ~~sin esfuerzo~~ o costo desproporcionado.

Alcance de la Sección 11

11.7 La Sección 11 se aplicará a todos los instrumentos financieros que cumplen las condiciones del párrafo 11.8 excepto por:

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (a) ...
- (b) Instrumentos financieros que cumplan la definición de patrimonio propio de la entidad, incluyendo el componente de patrimonio de instrumentos financieros compuestos emitidos por la entidad (véase la Sección 22 Pasivos y Patrimonio y la Sección 26 Pagos Basados en Acciones).
- (c) Arrendamientos, a los que se aplica la Sección 20 Arrendamientos o el párrafo 12.3(f). Sin embargo, los requerimientos para la baja en cuentas de los párrafos 11.33 a 11.38 se aplicarán a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar de los arrendamientos reconocidos por un arrendador y de las cuentas por pagar por arrendamiento reconocidas por un arrendatario y los requerimientos de deterioro de valor de los párrafos 11.21 a 11.26 se aplicarán a las cuentas por cobrar de arrendamientos reconocidas por un arrendador. Asimismo, la Sección 12 se podría aplicar a los arrendamientos con las características especificadas en el párrafo 12.3(f).
- (d) ...
- (e) instrumentos financieros, contratos y obligaciones bajo transacciones con pagos basados en acciones a los que se aplica la Sección 26.
- (f) los activos de reembolso contabilizados de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias (véase el párrafo 21.9).

Instrumentos financieros básicos

- 11.9 Un instrumento de deuda que satisfaga todas las condiciones de (a) a (d) siguientes deberá contabilizarse de acuerdo con la Sección 11:
 - (a) Los rendimientos para el tenedor (el prestamista/acreador) evaluados en la moneda en la que se denomina el instrumento de deuda son:
 - (i) ...
 - (iv) alguna combinación de dichas tasas fijas y variables (como el LIBOR más 200 puntos básicos), siempre que tanto la tasa fija como la variable sean positivas (por ejemplo, una permuta financiera de tasa de interés con una tasa fija positiva y una tasa variable negativa no cumpliría este criterio). Para rendimientos de tasas de interés fijo y variable, el interés se calcula multiplicando la tasa para el período aplicable por el principal pendiente durante el período.
 - (b) No hay cláusulas contractuales que, por sus condiciones, pudieran dar lugar a que el tenedor (el prestamista/acreador) pierda el importe principal y cualquier interés atribuible al período corriente o a períodos anteriores. El hecho de que un instrumento de deuda esté subordinado a otros instrumentos de deuda no es un ejemplo de esta cláusula contractual.
 - (c) Las cláusulas contractuales que permitan o requieran que el emisor (el deudor/prestatario) pague anticipadamente un instrumento de deuda o permitan o requieran que el tenedor (el prestamista/acreador) lo devuelva al emisor (es decir, exigir el reembolso) antes de la fecha de vencimiento no están supeditadas a sucesos futuros, distintos de los de proteger:
 - (i) al tenedor contra un cambio en el riesgo crediticio del emisor o del instrumento (por ejemplo incumplimientos, rebajas crediticias o infracciones de cláusulas del préstamo), o de un cambio en el control del emisor; o
 - (ii) al tenedor o emisor contra cambios legales o fiscales relevantes.
 - (d) ...
- 11.9A Ejemplos de instrumentos de deuda que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo 11.9a)(iv) incluyen:
 - (a) un préstamo bancario que tiene una tasa de interés fija para un período inicial que después revierte a una tasa de interés variable observable o cotizada con posterioridad a ese período; y
 - (b) un préstamo bancario con interés pagadero a una tasa de interés variable observable o cotizada más una tasa fija a lo largo de la vida del préstamo, por ejemplo la LIBOR más 200 puntos básicos.
- 11.9B Un ejemplo de un instrumentos de deuda que satisfaría normalmente las condiciones establecidas en el párrafo 11.9(c) sería un préstamo bancario que permite que el prestatario liquide el acuerdo anticipadamente, aun cuando se pueda requerir que el prestatario pague una penalización para compensar al banco por sus costos de cancelación por el prestatario del acuerdo de forma anticipada.
- 11.11 Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen las condiciones del párrafo 11.9 (y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Sección 12):
 - (a) ...

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (e) ~~Un préstamo por cobrar de un tercero que concede el derecho o la obligación al tercero de pagar de forma anticipada si cambian los requerimientos contables o fiscales aplicables, porque este préstamo no cumple la condición del párrafo 11.9(e).~~

Medición inicial

- 11.13 Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden posteriormente al valor razonable con cambios en resultados) excepto si el acuerdo constituye, efectivamente, una transacción de financiación para la entidad (para un pasivo financiero) o la contraparte (para un activo financiero) del acuerdo. Un acuerdo constituye una transacción de financiación puede aparecer relacionada con la venta de bienes o servicios, por ejemplo, si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales, por ejemplo, proporcionando crédito sin interés a un comprador por la venta de bienes, o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado, por ejemplo, un préstamo sin interés o a una tasa de interés por debajo del mercado realizado a un empleado. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el activo financiero o pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar determinado en el reconocimiento inicial.

Medición posterior

- 11.14 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad medirá los instrumentos financieros de la siguiente forma, sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición:
- (a) Los instrumentos de deuda que cumplan las condiciones del párrafo 11.8 (b) se medirán al costo amortizado utilizando el método del interés efectivo. Los párrafos 11.15 a 11.20 proporcionan una guía para determinar el costo amortizado utilizando el método del interés efectivo. Los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir (por ejemplo, el neto del deterioro de valor—véanse los párrafos 11.21 a 11.26) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación (véase el párrafo 11.13). ~~Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el instrumento de deuda al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar.~~
- (b) ...
- (c) Las inversiones en acciones preferentes no convertibles y en acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta ~~que cumplan las condiciones del párrafo 11.8(d)~~ se medirán de la siguiente forma (los párrafos 11.27 a 11.33 proporcionan una guía sobre el valor razonable):
- (i) Si las acciones cotizan en bolsa o su valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la inversión se medirá al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo.
- (ii) ...

Costo amortizado y método del interés efectivo

- 11.15 El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero en cada fecha sobre la que se informa es el neto de los siguientes importes:
- (a) ...
- Los activos financieros y los pasivos financieros que no tengan establecida una tasa de interés, que no estén relacionados con un acuerdo que constituye una transacción de financiación y que se clasifiquen como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán inicialmente a un importe no descontado de acuerdo con el párrafo 11.13(a). Por lo tanto, el apartado (c) anterior no se aplica a estos.

Valor razonable

- 11.27 El párrafo 11.14(c)(i) requiere la medición de una inversión en acciones ordinarias o preferentes al valor razonable si se puede medir éste con fiabilidad. Una entidad utilizará la jerarquía siguiente para estimar el valor razonable de las acciones de un activo:
- (a) La mejor evidencia del valor razonable es un precio cotizado para un activo idéntico (o un activo similar) en un mercado activo. Éste suele ser el precio comprador actual.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (b) Cuando no están disponibles precios cotizados, el precio ~~de un acuerdo de venta vinculante o en una transacción reciente~~ para un activo idéntico (o activo similar) en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas proporciona evidencia del valor razonable ~~en la medida en que no haya, sin embargo, este precio puede no ser una buena estimación del valor razonable si ha habido cambios significativos en las circunstancias económicas o un intervalo periodo de tiempo significativo desde entre la fecha del acuerdo de venta vinculante, o la transacción, y la fecha de medición que la medición tuvo lugar.~~ Si la entidad puede demostrar que el último precio de transacción no es un buen estimador del valor razonable (por ejemplo, porque refleja el importe que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzada, en una liquidación involuntaria o en una venta urgente), entonces ese precio se ajusta.
- (c) Si el mercado para el activo no está activo y cualquier acuerdo de venta vinculante o las transacciones recientes de un activo idéntico (o un activo similar) por sí solas no constituyen una buena estimación del valor razonable, una entidad estimará el valor razonable utilizando ~~una~~ otra técnica de valoración. El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio de transacción que se habría alcanzado en la fecha de medición en un intercambio entre partes que actúen en condiciones de independencia mutua, motivado por contraprestaciones normales del negocio.

Otras secciones de esta NIIF hacen referencia a la guía sobre el valor razonable de los párrafos 11.27 a 11.32, incluyendo la Sección 9, Sección 12, Sección 14, Sección 15, y Sección 16 Propiedades de Inversión, Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo y la Sección 28. Al aplicar esa guía a los activos tratados en esas secciones, la referencia a acciones ordinarias o preferentes en este párrafo debe interpretarse que incluye los tipos de activos tratados en esas secciones.

...

Mercado no activo: instrumentos de patrimonio

- 11.32 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible para un activo medido al valor razonable (o no está disponible sin un esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención (véanse los párrafos 11.14(c) y 12.8(b)), por ejemplo, para un instrumento de patrimonio medido al valor razonable con cambios en resultados), su importe en libros en la última fecha en que se midió el activo con fiabilidad pasará a ser su nuevo costo. La entidad medirá el activo a este importe de costo menos deterioro de valor hasta que se encuentre disponible una medida fiable del valor razonable (o pase a estar disponible sin un esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención).

...

Estado de situación financiera – categorías de activos financieros y pasivos financieros

- 11.44 Si una medida fiable del valor razonable deja de estar disponible, o no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención para los instrumentos financieros de patrimonio que se requeriría en otro caso que se midiese a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con esta NIIF, la entidad revelará ese hecho, el importe en libros de los instrumentos financieros, y, si se ha usado la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, las razones por las que una medición fiable del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Modificaciones a la Sección 12 Otros Temas relacionados con Instrumentos Financieros

Se modifican los párrafos 12.3, 12.6, 12.9, 12.23, 12.25 y 12.29. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de la Sección 12

- 12.3 La Sección 12 se aplica a todos los instrumentos financieros excepto:
- (a) ...
- (b) Las participaciones en subsidiarias (véase la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados), asociadas (véase la Sección 14 Inversiones en Asociadas) y negocios conjuntos (véase la Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos) inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados, Sección 14 Inversiones en Asociadas o Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (c) ...
- (e) Instrumentos financieros que cumplan la definición de patrimonio propio de la entidad, incluyendo el componente de patrimonio de los instrumentos financieros compuestos emitidos por la entidad (véase la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio* y la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones*).
- (f) Arrendamientos dentro del alcance de (véase la Sección 20 *Arrendamientos*). Por consiguiente, la Sección 12 se aplicará a los arrendamientos que a menos que el arrendamiento puedan ocasionar una pérdida para el arrendador o el arrendatario como consecuencia de términos contractuales que no se relacionan con:
 - (i) ...
 - (ii) cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera; o
 - (iii) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes cambios en los pagos por arrendamiento basados en tasas de interés de mercado variables; o
 - (iv) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.
- (g) ...
- (h) instrumentos financieros, contratos y obligaciones bajo transacciones con pagos basados en acciones a los que se aplica la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*.
- (i) los activos que se reembolsan contabilizados de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* (véase el párrafo 21.9).

Medición posterior

- 12.8 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad medirá todos los instrumentos financieros que queden dentro del alcance de la Sección 12 al valor razonable y reconocerá los cambios en el valor razonable en el resultado, excepto en el caso de:
- (a) que algunos cambios en el valor razonable de los instrumentos de cobertura en una relación de cobertura designada deban reconocerse inicialmente en otro resultado integral según el párrafo 12.23.
 - (b) instrumentos de patrimonio sin cotización pública y cuyo valor razonable no pueda medirse de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, así como los contratos vinculados con tales instrumentos que, en el caso de ejercerse, darán lugar a la entrega de tales instrumentos, los cuales deberán medirse al costo menos deterioros de valor.
- 12.9 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado para un instrumento de patrimonio, o contrato vinculado a este instrumento que si se ejerciera daría lugar a la entrega de esos instrumentos sin cotización pública pero medidos al valor razonable con cambios en resultados, su valor razonable en la última fecha en la que se midió el instrumento con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado se tratará como el costo del instrumento. La entidad medirá el instrumento a este importe de costo menos deterioro de valor hasta que sea capaz de determinar una medida fiable del valor razonable sin esfuerzo o costo desproporcionado.

Cobertura del riesgo de tasas de interés variable de un instrumento financiero reconocido, del riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera o del riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable, o de una inversión neta en un negocio en el extranjero

- 12.23 Si las condiciones del párrafo 12.16 se cumplen y el riesgo cubierto es:
- (a) ...
- La entidad deberá reconocer en otro resultado integral la parte del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que fue eficaz en la compensación del cambio en el valor razonable o flujos de efectivo esperados de la partida cubierta. La entidad reconocerá en el resultado del periodo en cada periodo cualquier exceso (en términos absolutos) del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados desde el comienzo de la cobertura (denominado algunas veces ineficacia de cobertura). La ganancia o pérdida en la cobertura reconocida en el otro resultado integral se reclasificará en resultados cuando la partida cubierta se reconozca en el resultado del periodo, o cuando termine la relación de cobertura. sujeta a los requerimientos del párrafo 12.25. Sin embargo, el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio que esté relacionada con una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero reconocida en otro resultado integral no se reclasificará al resultado del periodo en el momento de la disposición o disposición parcial del negocio en el extranjero.

Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones

12.25 Una entidad deberá interrumpir de forma prospectiva la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 12.23 si:
(a) ...

Si ya no se espera que ocurra la transacción prevista o si el instrumento de deuda cubierto medido al costo amortizado se da de baja en cuentas, cualquier ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura que haya sido reconocida directamente en el otro resultado integral se reclasificará ~~desde otro resultado integral~~ al resultado del periodo.

Información a revelar

12.29 Si una entidad utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés variable, riesgo de tasa de cambio, riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso en firme o transacción prevista altamente probable, o inversión neta en un negocio en el extranjero (párrafos 12.23 a 12.25), revelará lo siguiente:

- (a) ...
- (d) El importe reclasificado ~~de otro resultado integral~~ al resultado del periodo (párrafos 12.23 a 12.25).
- (e) El importe de cualquier exceso del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados que se reconoció en el resultado del periodo (párrafo 12.234).

Modificaciones a la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*

Se modifica el párrafo 14.15. El nuevo texto está subrayado.

Información a revelar

14.15 Para las inversiones en asociadas contabilizadas por el modelo del valor razonable, un inversor revelará la información requerida por los párrafos 11.41 a 11.44. Si un inversor aplica la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 14.10 a cualquier asociada, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las inversiones en asociadas contabilizadas según el modelo del costo.

Modificaciones a la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*

Se modifica el párrafo 15.21. El nuevo texto está subrayado.

Información a revelar

15.21 Para las inversiones en entidades controladas de forma conjunta contabilizadas de acuerdo con el modelo del valor razonable, el inversor revelará la información requerida por los párrafos 11.41 a 11.44. Si un participante en un negocio conjunto aplica la exención del esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 15.15 a cualquiera de las entidades controladas de forma conjunta, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta contabilizadas según el modelo del costo.

Modificaciones a la NIC 16 *Propiedades de Inversión*

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Se modifica el párrafo 16.10. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Información a revelar

- 16.10 Una entidad revelará la siguiente información para todas las propiedades de inversión contabilizadas por el valor razonable con cambios en resultados (párrafo 16.7):
- (a) ...
 - (c) Una conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que muestre por separado lo siguiente:
 - (i) ...
 - (iii) transferencias a, y desde, propiedades de inversión, propiedades, planta y equipo cuando ya no este disponible una medición fiable del valor razonable sin un esfuerzo o costo desproporcionado registradas al costo menos la depreciación y el deterioro de valor acumulados (véase el párrafo 16.8).
 - (iv) ...

Modificaciones a la NIC 17 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifican los párrafos 17.5, 17.6, 17.31 y 17.32. El párrafo 17.15 se renumera como párrafo 17.15A y se añade un párrafo 17.15 nuevo. También se añaden los párrafos 17.15B a 17.15D, los encabezamientos relacionados y el párrafo 17.33. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Reconocimiento

- 17.5 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta sección cuando cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios, habitualmente como inventarios y se reconocen en el resultado del periodo cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espera utilizar durante más de un ejercicio, cumplen las condiciones para ser considerados elementos de propiedades, planta y equipo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar solo pueden ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se considerarían como propiedades, planta y equipo.
- 17.6 Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares (por ejemplo, el techo de un edificio). Una entidad añadirá el costo de reemplazar componentes de tales elementos al **importe en libros** de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando se incurra en ese costo, si se espera que el componente reemplazado proporcione beneficios futuros adicionales a la entidad. El importe en libros de estos componentes sustituidos se **dará de baja** en cuentas de acuerdo con los párrafos 17.27 a 17.30, independientemente de si los elementos sustituidos han sido depreciados por separado o no. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido. El párrafo 17.16 establece que si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará estos componentes por separado a lo largo de su vida útil.

Medición posterior al reconocimiento inicial

- 17.15 La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.15A o el modelo de revaluación del párrafo 17.15B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo. Una entidad aplicará el modelo del costo a propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.

Modelo del costo

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- 17.15A Una entidad medirá ~~todos los~~ un elemento de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera ~~pérdidas por deterioro del valor acumuladas~~. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo ~~en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos~~.

Modelo de revaluación

- 17.15B Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.
- 17.15C Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.
- 17.15D Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

...

Información a revelar

- 17.31 Una entidad revelará la siguiente información para cada clase de propiedades, planta y equipo ~~determinada que se juzgue apropiada de acuerdo con el párrafo 4.11(a) y de forma separada las propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y deterioro de valor acumulados~~:
- (a) ...
- (e) Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
- (i) ...
- (iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 17.15B a 17.15D, así como las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la Sección 27.
- (iv) transferencias a y desde propiedades de inversión si una medición fiable del valor razonable pasa a estar disponible registradas a valor razonable con cambios en resultados (véase el párrafo 16.8).
- (vi) ...
- 17.32 La entidad revelará también:
- (a) ...
- (c) Si una entidad tiene propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado revelará ese hecho y las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado para los elementos de propiedades de inversión.
- 17.33 Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus importes revaluados, se revelará la siguiente información:
- (a) la fecha efectiva de la revaluación;
- (b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;
- (c) los métodos y suposiciones significativas aplicadas al estimar los valores razonables de las partidas;
- (d) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y
- (e) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Modificaciones a la Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía

Se modifican los párrafos 18.8 y 18.20. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

18.8 Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se reconocerá normalmente como activo, a menos que su valor razonable no pueda medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado en la fecha de adquisición, porque su valor razonable puede medirse con suficiente fiabilidad. Sin embargo, un activo intangible adquirido en una combinación de negocios no se reconocerá cuando surja de derechos legales u otros derechos contractuales y su valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad porque el activo:

- (a) ~~no es separable de la plusvalía, o~~
- (b) ~~es separable, de la plusvalía pero no existe un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y aparte de ello, la estimación del valor razonable dependería de variables que no se pueden medir.~~

...

Amortización a lo largo de la vida útil

...

18.20 ~~Si una entidad no es capaz de hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, no puede establecerse con fiabilidad se sepondrá que esta se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia y no excederá de diez años~~

Modificaciones a la Sección 19 Combinaciones de Negocio y Plusvalía

Se modifican los párrafos 19.2, 19.11, 19.14, 19.15, 19.23, 19.25 y 19.26. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de esta sección

19.2 Esta sección especifica la contabilidad de todas las combinaciones de negocios excepto:

- (a) Las combinaciones de entidades o ~~negocios bajo control común~~. El control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.
- (b) ...

Costo de una combinación de negocios

19.11 El adquirente deberá medir el costo de la combinación de negocios como la suma de:

- (a) los valores razonables, en la fecha de ~~intercambio~~ adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente a cambio del control de la entidad adquirida; más
- (b) ...

Distribución del costo de una combinación de negocios entre los activos adquiridos y los pasivos y pasivos contingentes asumidos

19.14 La adquirente distribuirá, en la fecha de adquisición, el costo de una combinación de negocios a través del reconocimiento de los activos y pasivos, y una provisión para los pasivos contingentes identificables de la adquirida que satisfagan los criterios de reconocimiento del párrafo 19.20-15 por sus valores razonables en esa fecha, ~~excepto por lo siguiente:-~~

- (a) un activo o pasivo por impuestos diferidos que surja de los activos adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 29 Impuesto a las Ganancias.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

(b) un pasivo (o activo, si procede) relacionado con acuerdos de beneficios a los empleados de la adquirida se reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.

Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables así reconocidos, deberá contabilizarse de acuerdo con lo establecido en los párrafos 19.22 a 19.24 (como plusvalía o como la denominada "plusvalía negativa"). Cualquier participación no controladora en la adquirida se medirá como la parte proporcional de la participación no controladora de los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida.

19.15 La entidad adquirente deberá reconocer por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida, en la fecha de la adquisición, solo si cumplen las siguientes condiciones en dicha fecha:

- (a) ...
- (c) En el caso de un activo intangible o de un pasivo contingente, que sus valores razonables puedan ser medidos de forma fiable sin un esfuerzo o costo desproporcionado.
- (d) En el caso de un pasivo contingente, que su valor razonable pueda ser medido de forma fiable.

Plusvalía

19.23 Después del reconocimiento inicial, la entidad adquirente deberá medir la plusvalía adquirida en una combinación de negocios por el costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas:

- (a) Una entidad seguirá los principios establecidos en los párrafos 18.19 a 18.24 para la amortización de la plusvalía. Si una entidad no es capaz de hacer una estimación fiable de la vida útil de la plusvalía, no puede establecerse con fiabilidad se supondrá que se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia y no excederá de diez años
- (b) ...

Para combinaciones de negocios efectuadas durante el periodo sobre el que se informa

19.25 Para cada combinación de negocios efectuada durante el periodo, la adquirente revelará la siguiente información:

- (a) ...
- (g) Una descripción cualitativa de los factores que constituyen la plusvalía reconocida, tales como sinergias esperadas de las operaciones combinadas de la adquirida y la adquirente, activos intangibles u otras partidas no reconocidas de acuerdo con el párrafo 19.15.

Para todas las combinaciones de negocios

19.26 La adquirente revelará información sobre las vidas útiles utilizadas para la plusvalía y una conciliación del importe en libros de la plusvalía al principio y al final del periodo, mostrando por separado:

- (a) ...

Modificaciones a la Sección 20 *Arrendamientos*

Se modifican los párrafos 20.1 y 20.3. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de esta sección

20.1 Esta sección trata la contabilización de todos los arrendamientos, distintos de:

- (a) ...
- (e) Los arrendamientos que pueden dar lugar a una pérdida para el arrendador o el arrendatario como consecuencia de cláusulas contractuales que no estén relacionadas con cambios en el precio del activo arrendado, variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, cambios en los pagos por arrendamiento basados en tasas de interés de mercado variable o con incumplimientos por una de las contrapartes [véase el párrafo 12.3(f)].
- (f) ...

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- 20.3 Ciertos acuerdos, tales como algunos de subcontratación, los contratos de telecomunicaciones que proporcionan derechos sobre capacidad y los contratos de compra obligatoria, no toman la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pagos. Estos acuerdos son en esencia arrendamientos de activos y ~~deben contabilizarse~~ se contabilizarán según lo establecido en esta sección.

Modificaciones a la Sección 21 Provisiones y Contingencias

Se modifica el párrafo 21.16. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Información a revelar sobre activos contingentes

- 21.16 Si es probable una entrada de beneficios económicos (más probable que no) pero no prácticamente cierta, una entidad revelará una descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del periodo sobre el que se informa y, cuando sea practicable sin a menos que involucrarán costos o esfuerzos desproporcionados, una estimación de su efecto financiero, medido utilizando los principios establecidos en los párrafos 21.7 a 21.11. ~~Si es impracticable revelar esta información se indicará esta estimación involucrara esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que la estimación del efecto financiero involucrará dicho esfuerzo o costo desproporcionado.~~

Modificaciones a la Sección 22 Pasivos y Patrimonio

Se modifican los párrafos 22.8, 22.9, 22.15, 22.17 y 22.18 y se añaden los párrafos 22.3A, 22.15A a 22.15C, sus encabezamientos relacionados, así como los párrafos 22.18A, 22.18B y 22.20 y sus encabezamientos relacionados. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Clasificación de un instrumento financiero como pasivo o patrimonio

- 22.3A Una entidad clasificará un instrumento financiero como un pasivo financiero o como patrimonio de acuerdo con la esencia del acuerdo contractual, no simplemente por su forma legal, y de acuerdo con las definiciones de un pasivo financiero y de un instrumento de patrimonio. A menos que una entidad tenga un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, y se clasificará como tal, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con el párrafo 22.4.

Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio

- 22.8 Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio, distintos a los emitidos como parte de una combinación de negocios o los contabilizados de acuerdo con los párrafos 22.15A y 22.15B, al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de costos de transacción los costos directos de emisión de los instrumentos de patrimonio. Si se aplaza el pago y el valor del dinero en el tiempo es significativo, la medición inicial se hará sobre la base del valor presente.
- 22.9 Una entidad contabilizará los costos de transacción en una transacción de patrimonio como una deducción del patrimonio, neto de cualquier beneficio fiscal relacionado. El impuesto a las ganancias relacionado con los costos de transacción se contabilizará de acuerdo con la Sección 29 Impuesto a las Ganancias.

Deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares

- 22.15 En periodos posteriores a la emisión de los instrumentos, la entidad contabilizará el componente de pasivo de la forma siguiente:

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (a) De acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* si el componente de pasivo cumple las condiciones del párrafo 11.9. En estos casos la entidad reconocerá sistemáticamente cualquier diferencia entre el componente de pasivo y el importe principal por pagar al vencimiento como un gasto por intereses adicional utilizando el método de la tasa de interés efectiva (véanse los párrafos 11.15 a 11.20).
- (b) De acuerdo con la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* si el componente de pasivo cumple las condiciones del párrafo 11.9.

Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio

- 22.15A Una entidad puede renegociar las condiciones de un pasivo financiero con un acreedor suyo con el resultado de que cancela el pasivo total o parcialmente mediante la emisión de instrumentos de patrimonio para el acreedor. La emisión de instrumentos de patrimonio constituye la contraprestación pagada de acuerdo con el párrafo 11.38. Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio emitidos a su valor razonable. Sin embargo, si el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, dichos instrumentos de patrimonio deberán medirse al valor razonable del pasivo financiero cancelado. Una entidad dará de baja en cuentas el pasivo financiero, o parte de éste, de acuerdo con los párrafos 11.36 a 11.38.
- 22.15B Si parte de la contraprestación pagada está relacionada con una modificación de las condiciones de la parte del pasivo que permanece, la entidad distribuirá la contraprestación pagada entre la parte del pasivo cancelado y la parte del pasivo que queda pendiente. Esta distribución debe realizarse sobre una base razonable. Si el pasivo que permanece ha sido sustancialmente modificado, la entidad contabilizará la modificación como la cancelación del pasivo original y el reconocimiento de un pasivo nuevo conforme requiere el párrafo 11.37.
- 22.15C Una entidad no aplicará los párrafos 22.15A y 22.15B a transacciones en situaciones en las que:
 - (a) El acreedor sea también un accionista directo o indirecto y esté actuando en tal condición.
 - (b) El acreedor y la entidad están controlados por la misma parte o partes antes y después de la transacción y la esencia de la transacción incluye una distribución de patrimonio por parte de la entidad, o una contribución de patrimonio a ésta.
 - (c) La cancelación del pasivo financiero mediante la emisión de instrumentos de patrimonio es acorde con las condiciones iniciales del pasivo financiero (véanse los párrafos 22.13 a 22.15).

Distribuciones a los propietarios

- 22.17 Una entidad reducirá del patrimonio el importe de las distribuciones a los propietarios (tenedores de sus instrumentos de patrimonio), ~~neto de cualquier beneficio fiscal relacionado. El párrafo 29.26 proporciona una guía sobre la contabilización de las retenciones fiscales sobre dividendos. El impuesto a las ganancias relacionado con la distribución a los propietarios se contabilizará de acuerdo con la Sección 29.~~
- 22.18 En ocasiones, una entidad distribuye activos distintos al efectivo como dividendos a los propietarios ("distribuciones distintas al efectivo"). Cuando una entidad declare este tipo de distribución y tenga obligación de distribuir activos distintos al efectivo a los propietarios, reconocerá un pasivo. Medirá el pasivo al valor razonable de los activos a distribuir a menos que cumpla las condiciones del párrafo 22.18A. Al final de cada periodo sobre el que se informa, así como en la fecha de liquidación, la entidad revisará y ajustará el importe en libros del dividendo a pagar para reflejar los cambios en el valor razonable de los activos a distribuir, reconociendo cualquier variación en el patrimonio como ajuste al importe de la distribución. Cuando una entidad liquide el dividendo por pagar, reconocerá en el resultado del periodo la diferencia, si la hubiera, entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo por pagar.
- 22.18A Si el valor razonable de los activos distribuidos no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, el pasivo se medirá al importe en libros de los activos a distribuir. Si con anterioridad a la determinación el valor razonable de los activos a distribuir puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, el pasivo se medirá nuevamente a valor razonable con el ajuste correspondiente realizado al importe de la distribución contabilizada de acuerdo con el párrafo 22.18.
- 22.18B Los párrafos 22.18 y 22.18A no se aplicarán a las distribuciones de activos distintos al efectivo que estén controlados finalmente por la misma parte o partes antes y después de la distribución. Esta exclusión se aplicará a los estados financieros separados, individuales y consolidados de la entidad que realice la distribución.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Información a revelar

22.20 Si el valor razonable de los activos a distribuir, como se describe en los párrafos 22.18 y 22.18A no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que una medición del valor razonable fiable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Modificaciones a la Sección 26 Pagos basados en Acciones

Se modifican los párrafos 26.1, 26.9, 26.12, 26.16, 26.17 y 26.22 y sus encabezamientos relacionados y se añaden los párrafos 26.1A y 26.1B. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de esta sección

26.1 Esta sección especifica la contabilidad de todas las transacciones con pagos basados en acciones, incluyendo las que se liquidan con instrumentos de patrimonio o en efectivo o aquellas en que los términos del acuerdo permiten a la entidad la opción de liquidar la transacción en efectivo (u otros activos) o por la emisión de instrumentos de patrimonio.

- ~~(a) transacciones con pagos basados en acciones, en las que la entidad adquiere bienes o servicios en contraprestación de sus instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones);~~
- ~~(b) Transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, en las que la entidad adquiere bienes o servicios incurriendo en pasivos con el proveedor de esos bienes o servicios, por importes que están basados en el precio (o valor) de las acciones o de otros instrumentos de patrimonio de la entidad; y~~
- ~~(c) transacciones en las que la entidad recibe o adquiere bienes o servicios, y los términos del acuerdo proporcionen a la entidad o al proveedor de dichos bienes o servicios, la opción de liquidar la transacción en efectivo (o con otros activos) o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio.~~

26.1A Una transacción con pagos basados en acciones puede liquidarse por otra entidad del grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) en nombre de la entidad que recibe o adquiere los bienes o servicios. Esta sección también se aplicará a una entidad que:

- (a) reciba bienes o servicios cuando otra entidad en el mismo grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) tenga la obligación de liquidar la transacción con pagos basados en acciones, o
- (b) tenga la obligación de liquidar una transacción con pagos basados en acciones cuando otra entidad en el mismo grupo reciba los bienes o servicios

a menos que la transacción sea, claramente, para un propósito distinto del pago por los bienes o servicios suministrados a la entidad que los recibe.

26.1B En ausencia de bienes o servicios específicamente identificables, otras circunstancias pueden indicar que los bienes o servicios se han recibido (o se recibirán), en cuyo caso se aplicará esta sección (véase el párrafo 26.17).

Principio de medición

26.9 Una concesión de instrumentos de patrimonio podría estar condicionada al cumplimiento por parte de los empleados de determinadas condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionadas con el servicio o el rendimiento. Por ejemplo, Un ejemplo de condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionada con servicios se da cuando la concesión de acciones o de opciones sobre acciones a un empleado habitualmente está condicionada a que el empleado siga prestando sus servicios, en la entidad, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. También podrían existir condiciones de Ejemplos de condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionadas con el rendimiento que deben satisfacerse, tales como son cuando una concesión de acciones u opciones sobre acciones se condiciona a un periodo especificado de servicio y a que la entidad alcance un crecimiento específico en sus beneficios [una condición para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no referida al mercado] o un determinado incremento en el precio de las acciones de la entidad [una condición para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión referida al mercado]. Las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión se contabilizarán de la forma siguiente:

- (a) Al estimar el número de instrumentos de patrimonio que se espera que sean irrevocables, se tendrán en cuenta todas las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionadas exclusivamente con el

Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones

servicio de empleados o con una condición de rendimiento no referida al mercado. Posteriormente, la entidad revisará esa estimación, ~~si fuera necesario,~~ si las informaciones nuevas indicasen que el número de instrumentos de patrimonio, que se espera que sean irrevocables, difiera de las estimaciones previas. En la fecha de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de instrumentos de patrimonio que finalmente queden irrevocables (consolidados). Las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionada con el servicio de los empleados o con una condición de rendimiento que no es de mercado no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable de las acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio en la fecha de la medición.

- (b) Todas las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión y todas las condiciones distintas a las de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión referidas al mercado se tendrán en cuenta, al estimar el valor razonable de las acciones, o de las opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio en la fecha de medición, sin ningún ajuste posterior al valor razonable estimado no importa cuál sea el resultado de las condiciones distintas a las de la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión o a las de mercado siempre que se satisfagan el resto de condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión.

...

Modificaciones en los plazos y condiciones con que se concedieron los instrumentos de patrimonio

- 26.12. ~~Si una entidad puede modificar las condiciones para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión y términos sobre los que se conceden los instrumentos de patrimonio de una forma que resulta beneficiosa para el empleado, por ejemplo, con una reducción del precio de ejercicio de una opción o la reducción del periodo de irrevocabilidad de la concesión modificando o eliminando una condición de rendimiento. De forma alternativa, una entidad puede modificar los términos y condiciones de forma que no sea beneficioso para el empleado, por ejemplo, incrementando el periodo de irrevocabilidad de la concesión o añadiendo una condición de rendimiento. La entidad tendrá en cuenta las condiciones modificadas para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión en la contabilidad de la transacción con pagos basados en acciones, tal y como se describe a continuación:~~

- (a) ...

Los requerimientos de este párrafo se expresan en el contexto de transacciones con pagos basados en acciones con los empleados. Los requerimientos también se aplicarán a las transacciones con pagos basados en acciones con partes distintas de los empleados si estas transacciones se miden por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, pero la referencia a la fecha de la concesión que se entiende hecha a la fecha en que la entidad obtiene los bienes o la contraparte presta el servicio.

...

Planes del grupo

- 26.16. ~~Si se concede un incentivo de un pago basado en acciones por una entidad a sus empleados de uno o más grupos de entidades y el grupo presenta Si una controladora concede un incentivo con pagos basados en acciones a los empleados de una o más subsidiarias del grupo y el grupo presenta estados financieros consolidados utilizando la NIIF para las PYMES o las NIIF completas, se permite que estas subsidiarias se permite a las entidades del grupo como una alternativa al tratamiento establecido en los párrafos 26.3 a 26.15 reconocer y medir el gasto por pagos basados en acciones (y la aportación de capital relacionada por la controladora) sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido entre el grupo.~~

Planes establecidos por el gobierno Bienes o servicios no identificables

- 26.17. Si la contrapartida identificable recibida parece ser menor que el valor razonable del instrumento de patrimonio concedido o el pasivo incurrido, habitualmente, esta circunstancia indica que han sido (o serán) recibidas contraprestaciones adicionales (por ejemplo bienes o servicios no identificables). Por ejemplo, A algunas jurisdicciones tienen programas establecidos por ley que permiten a los propietarios a los inversores en patrimonio (tales como los empleados) adquirir instrumentos de patrimonio sin proporcionar bienes o servicios que se puedan identificar de forma específica (o suministrando bienes o servicios con un valor claramente inferior al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos). Esto indica que se ha recibido o se recibirá una contraprestación adicional (tal como servicios pasados o futuros del empleado). Estas son transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio dentro del alcance de esta sección. La entidad medirá los bienes o servicios recibidos (o por recibir) no identificables como la diferencia entre el valor razonable del pago basado en acciones y el valor razonable de los bienes o servicios identificables recibidos (o por recibir) medido en la fecha de la concesión. Para las transacciones liquidadas en efectivo, el pasivo se medirá nuevamente al final de cada periodo sobre el que se informa, hasta que sea cancelado de acuerdo con el párrafo 26.14.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Información a revelar

- 26.22 Si la entidad participa en un plan de grupo de pagos basados en acciones, ~~y reconocer~~ y mide los gastos relativos a los pagos basados en acciones sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo, revelará ese hecho y la base de la distribución (véase el párrafo 26.16).

Modificaciones a la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos

Se modifican los párrafos 27.1, 27.6, 27.14, 27.30 y 27.31. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado

Objetivo y alcance

- 27.1 Una **pérdida por deterioro de valor** tiene lugar cuando el **importe en libros** de un activo supera su **importe recuperable**. Esta sección se aplicará a la contabilización de los deterioros de valor de todos los activos distintos de los siguientes, para los que establecen requerimientos de deterioro de valor otras secciones de esta NIIF:
- (a) ...
- (f) activos que surgen de contratos de construcción (véase la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*).

Principios generales

- 27.6 Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados, a menos que el activo se registre a un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación de la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. Cualquier pérdida por deterioro del valor en los activos revaluados se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con el párrafo 17.15D.

Valor razonable menos costos de venta

- 27.14 El valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición (los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan guías sobre el valor razonable). La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un acuerdo vinculante de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua o al precio de mercado en un mercado activo. Si no existiese ni un acuerdo vinculante de venta ni un mercado activo, el valor razonable menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que una entidad podría obtener, en la fecha sobre la que se informa, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, una vez deducidos los costos de disposición. Para determinar este importe, una entidad considerará el resultado de transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial.

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para un activo individual con deterioro de valor

- 27.30 Cuando la anterior pérdida por deterioro del valor se basó en el importe recuperable del activo individual con deterioro de valor, se aplican los siguientes requerimientos:
- (a) ...
- (b) Si el importe recuperable estimado del activo excede su importe en libros, la entidad incrementará el importe en libros al importe recuperable, sujeto a las limitaciones descritas en el apartado (c) siguiente. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor. Una entidad reconocerá la reversión de inmediato en el resultado del periodo, a menos que el activo se registre a un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación del párrafo 17.15B. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con el párrafo 17.15C.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

(c) ...

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para una unidad generadora de efectivo

27.31 Cuando la pérdida por deterioro del valor original se basó en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo, se aplicarán los siguientes requerimientos:

(a) ...

(b) Si el importe recuperable estimado de la unidad generadora de efectivo excede su importe en libros, ese exceso constituye una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La entidad distribuirá el importe de esa reversión a los activos de la unidad, excepto a la plusvalía, de forma proporcional con los importes en libros de esos activos, sujeto a las limitaciones que se describen en el apartado (c) siguiente. Esos incrementos del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales, y se reconocerán de inmediato en el resultado del periodo, a menos que el activo se registre por un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación del párrafo 17.15B. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con el párrafo 17.15C.

(c) ...

Modificaciones a la Sección 28 Beneficios a los Empleados

Se modifican los párrafos 28.30, 28.41 y 28.43. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

...

28.30 Una entidad reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo y los medirá por el total neto de los siguientes importes:

(a) ...

Una entidad deberá reconocer el cambio neto en el pasivo de acuerdo con el párrafo 28.23 durante el periodo, distinto de un cambio atribuible a beneficios pagados a empleados durante el periodo o a aportaciones del empleador, como el costo de sus otros beneficios a los empleados a largo plazo durante el periodo. Ese costo se reconocerá en su totalidad en el resultado como un gasto, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que se reconozcan como parte del costo de un activo, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.

...

Información a revelar sobre los planes de beneficios definidos

28.41 Una entidad revelará la siguiente información sobre los planes de beneficios definidos (excepto para cualesquiera planes multi-patronales de beneficios definidos que se contabilicen como planes de aportaciones definidas de acuerdo con el párrafo 28.11, para los que se aplica en su lugar la información a revelar del párrafo 28.40). Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, estas informaciones pueden ser reveladas sobre el conjunto de los planes, sobre cada plan por separado o agrupadas de la manera que se considere más útil:

(a)

(c) Una explicación si la entidad utiliza cualquier simplificación del párrafo 28.19 para medir la obligación por beneficios definidos, revelará ese hecho y las razones por las que usar el método de la unidad de crédito proyectada para medir su obligación y el costo bajo un plan de beneficios definidos involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

(d)

...

Informaciones a revelar sobre los beneficios por terminación

28.43 Para cada categoría de beneficios por terminación que una entidad proporciona a sus empleados, la entidad deberá revelar la naturaleza de los beneficios, su política contable, el importe de su obligación y la situación del financiamiento en la fecha de presentación.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*

La Sección 29 ha sido revisada. Se añaden los párrafos 29.1 a 29.41 y sus encabezamientos correspondientes.

Alcance de esta sección

- 29.1 Para los propósitos de esta NIIF, el término **impuesto a las ganancias** incluye todos los impuestos, nacionales y extranjeros, que estén basados en **ganancias fiscales**. El impuesto a las ganancias incluye también impuestos, tales como retenciones de impuestos que una subsidiaria, asociada o negocio conjunto tienen que pagar por repartos de ganancias a la entidad que informa.
- 29.2 Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el **impuesto corriente** y el **impuesto diferido**. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus **activos y pasivos** por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.
- 29.3 Esta sección no trata sobre los métodos de contabilización de las **subvenciones del gobierno** (véase la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*). Sin embargo, esta sección se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones.

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

- 29.4 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes.
- 29.5 Una entidad reconocerá un activo por impuestos corrientes por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.
- 29.6 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se espera pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la **fecha de presentación**. Una entidad considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan. Los párrafos 29.32 a 29.33 proporcionan una guía adicional de medición.

Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

- 29.7 Es inherente al reconocimiento de un activo o un pasivo que la entidad que informa espere recuperar o cancelar el importe en libros de ese activo o pasivo respectivamente. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de ese importe en libros vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si esta recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, esta sección exige que la entidad reconozca un pasivo por **impuestos diferidos (activo por impuestos diferidos)**, con ciertas excepciones limitadas. Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar las ganancias imponibles, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo.
- 29.8 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y los importes atribuidos a los mismos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan "**diferencias temporarias**"); y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Bases fiscales y diferencias temporarias

- 29.9 La **base fiscal** de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.
- 29.10 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente respecto de ese pasivo en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

29.11 Algunas partidas tienen base fiscal pero no se reconocen como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Por ejemplo, los costos de investigación y desarrollo reconocidos como un gasto, al determinar la **ganancia contable** en el periodo en que se incurren, pero cuya deducción no se permite para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros de cero es una **diferencia temporaria deducible** que produce un activo por impuestos diferidos.

29.12 Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos incluidos en ellos con la base fiscal que resulte apropiada. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones en las que esta declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo.

29.13 Ejemplos de situaciones en las que surgen diferencias temporarias incluyen:

- (a) los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocen a sus valores razonables de acuerdo con la Sección 19 *Combinaciones de negocios y Plusvalía*, pero no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales (por ejemplo, la base fiscal de un activo puede mantenerse al costo del propietario anterior). El activo o pasivo por impuestos diferidos resultante afecta al importe de la plusvalía que reconoce la entidad.
- (b) activos que se miden nuevamente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales. Por ejemplo, esta NIIF permite o requiere que ciertos activos se midan nuevamente a valor razonable o se revalúen (por ejemplo, la Sección 16 *Propiedades de Inversión* y la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*).
- (c) la plusvalía surge en una combinación de negocios, por ejemplo, la base fiscal de la plusvalía será cero si las autoridades fiscales no permiten la amortización o los deterioros de valor de la plusvalía como un gasto deducible cuando se determina la ganancia fiscal y no permite que se trate el costo de la plusvalía como un gasto deducible en el momento de la disposición de la subsidiaria.
- (d) la base fiscal de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su importe en libros inicial.
- (e) el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de la inversión o participación.

Ninguna de las diferencias temporarias anteriores dará lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos (véanse los párrafos 29.14 a 29.16).

Diferencias temporarias imponibles

29.14 Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por toda **diferencia temporaria imponible**, a menos que el pasivo por impuestos diferidos haya surgido por:

- (a) el reconocimiento inicial de una plusvalía; o
- (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y
 - (ii) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo por impuestos diferidos, con las precauciones establecidas en el párrafo 29.25, por las diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos.

29.15 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un periodo, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

- (a) ingresos por intereses, que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunas jurisdicciones, incluirse en la ganancia fiscal en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar con respecto a este ingreso es cero porque dicho ingreso no afectará a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados; y
- (b) la depreciación utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, puede ser diferente de la utilizada para determinar la ganancia contable. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las autoridades fiscales, para determinar la ganancia fiscal del periodo actual y de los anteriores. Una diferencia temporaria imponible surge, y da lugar a un pasivo por impuestos diferidos cuando la depreciación fiscal es acelerada. Si la depreciación fiscal no es tan rápida como la depreciación contable, surge una diferencia temporaria deducible dando lugar a un activo por impuestos diferidos (véase el párrafo 29.16).

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Diferencias temporarias deducibles

29.16 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que utilizar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

- (a) se es una combinación de negocios; y
- (b) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, por las diferencias temporarias impositivas asociadas con inversiones en subsidiarias, asociadas y asociadas, y por participaciones en negocios conjuntos, se reconocerá un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con el párrafo 29.26.

29.17 Las siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:

- (a) los costos por beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar la ganancia contable, a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que se deducen al determinar la ganancia fiscal cuando la entidad paga las aportaciones a un fondo, o cuando paga los beneficios por retiro. Una diferencia temporal existe entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal: la base fiscal del pasivo es habitualmente cero. Esta diferencia temporal deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos fluyan a la entidad, en la forma de una reducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones;
- (b) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales. En tal caso, aparecerá una diferencia temporal deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

29.18 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar a deducciones en la determinación de las ganancias fiscales de períodos futuros. Es probable que se disponga de ganancias fiscales, contra las que utilizar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias impositivas en cantidad suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal cuya reversión se espere:

- (a) en el mismo período en el que se prevea que revertirán las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) en períodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el período en que aparecerán las diferencias temporarias deducibles.

29.19 Cuando la cantidad de las diferencias temporarias impositivas, relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad sujeta a impuesto sea insuficiente, solo se reconocerá un activo por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:

- (a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo período en el que revertirán las diferencias temporarias deducibles (o en los períodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en períodos futuros, se han de ignorar las partidas impositivas que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en períodos futuros, puesto que el activo por impuestos diferidos, que surge por causa de esas diferencias temporarias deducibles, usará esas ganancias futuras para poder ser utilizado; o
- (b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los períodos oportunos.

29.20 Cuando la entidad tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las guías que se ofrecen en los párrafos 29.21 y 29.22.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

29.21 Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de períodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra las que utilizar esas pérdidas o créditos fiscales no usados. Al evaluar la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la entidad puede considerar los siguientes criterios:

- (a) si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias impositivas, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes impositivos, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;
- (b) si es probable que la entidad tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;
- (c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable;

y

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

(d) si la entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal que vayan a generar ganancias fiscales en los periodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las cuales usar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos.

29.22 La existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia importante de que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una entidad tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, solo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que utilizar dichas pérdidas o créditos.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

29.23 Al final del periodo sobre el que se informa, una entidad evaluará nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos. En ese momento la entidad procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos.

Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos

29.24 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y de las participaciones en negocios conjuntos (por ejemplo, el importe en libros de una subsidiaria en los estados financieros consolidados de la controladora son los activos netos consolidados de esa subsidiaria, incluyendo el importe en libros de cualquier plusvalía relacionada) pase a ser diferente de la base fiscal (que a menudo coincide con el costo) de la inversión o participación. Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o negocios conjuntos;
- (b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países; y
- (c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada hasta su importe recuperable.

Las inversiones pueden contabilizarse de forma diferente en los estados financieros separados de la controladora, en comparación con los estados financieros consolidados, en cuyo caso la diferencia temporaria asociada con esa inversión también puede diferir. Por ejemplo, en los estados financieros separados de la controladora el importe en libros de una subsidiaria dependerá de la política contable elegida del párrafo 9.26.

29.25 Una entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- (a) la controladora, inversor o participante en un negocio conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y
- (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

29.26 Una entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, solo en la medida que sea probable que:

- (a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y
- (b) se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse esas diferencias temporarias.

Medición del impuesto diferido

29.27 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación fiscal que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Una entidad considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

29.28 Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de ganancia imponible, una entidad medirá los pasivos (activos) por impuestos diferidos utilizando las tasas promedio aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera que sean aplicables a la ganancia (o pérdida) fiscal de los periodos en los que se espere que el pasivo por impuestos diferidos se liquide (el activo por impuestos diferidos se realice).

29.29 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por consiguiente, una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente. Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2426 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

sea gravable como una ganancia de capital en un periodo futuro, el gasto por impuesto diferido se mide utilizando la tasa impositiva de las ganancias de capital y la base fiscal que sea congruente con la recuperación del importe en libros mediante la venta.

- 29.10 Si un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de un activo no depreciable medido utilizando el modelo de recuperación de la Sección 17, la medición del pasivo por impuestos diferidos o del activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del activo no depreciable mediante la venta. Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surge de propiedades de inversión que se miden a valor razonable existe una presunción sólida de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta. Por consiguiente, a menos de que la presunción sea refutada, la medición del pasivo por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Esta presunción es refutada si la propiedad de inversión es depreciable y se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es conseguir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en dicha propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante su venta. Si la presunción es refutada, se observarán los requerimientos del párrafo 29.39.
- 29.11 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. Una entidad reducirá el importe en libros de un activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal como para permitir que se utilice la totalidad o una parte del activo por impuestos diferidos reconocido. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, en la medida en que pase a ser probable que haya disponible suficiente ganancia fiscal.

Medición de impuestos corrientes y diferidos

- 29.12 Una entidad no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.
- 29.13 En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias es pagadero a una tasa mayor o menor, si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En ambas circunstancias, una entidad deberá medir los impuestos corrientes y diferidos a la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas hasta que la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo. Cuando la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo, reconocerá el pasivo (activo) por impuestos corrientes o diferidos resultantes y el gasto (ingreso) relacionado.

Retenciones fiscales sobre dividendos

- 29.14 Una entidad que pague dividendos a sus accionistas puede estar obligada a pagar una porción de dichos dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

- 29.15 Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del resultado integral total (es decir, operaciones continuadas, operaciones discontinuadas u otro resultado integral) o en patrimonio, en función de la transacción o otro suceso que dé origen al gasto por impuestos.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

- 29.16 Cuando una entidad presente activos corrientes o no corrientes y pasivos corrientes o no corrientes, esas clasificaciones separadas en su estado de situación financiera no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activo (o pasivo) corriente.

Compensación

- 29.17 Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, si y solo si tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y puede demostrar sin esfuerzo o costo desproporcionado que tenga planes de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Información a revelar

- 29.38 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.
- 29.39 Una entidad revelará separadamente, los principales componentes del gasto (ingreso) por impuestos. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir:
- (a) el gasto (ingreso) por impuesto a las ganancias corriente;
 - (b) cualesquiera ajustes de los impuestos corrientes del periodo presente o de los anteriores;
 - (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
 - (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
 - (e) El importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos.
 - (f) Los ajustes al gasto (ingreso) por impuestos diferidos que surjan de un cambio en el estatus fiscal de la entidad o sus accionistas.
 - (g) El impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 29.31.
 - (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto relacionado con los cambios en las políticas y los errores contables, que se ha incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.
- 29.40 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:
- (a) Los impuestos corrientes y diferidos agregados relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral.
 - (b) El importe total de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio.
 - (c) Una explicación de cualquier diferencia significativa entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable multiplicada por la tasa impositiva aplicable. Por ejemplo, estas diferencias pueden surgir de transacciones tales como ingresos de actividades ordinarias que están exentas de impuestos o gastos que no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal).
 - (d) Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior.
 - (e) Para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados:
 - (i) el importe de los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos al final del periodo sobre el que se informa, y
 - (ii) un análisis de los cambios en los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos durante el periodo.
 - (f) el importe (y fecha de validez, si la tuvieran), de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera;
 - (g) En las circunstancias descritas en el párrafo 29.33, una explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto a las ganancias por el pago de dividendos a sus accionistas.
- 29.41 Si una entidad no compensa activos y pasivos por impuestos de acuerdo con el párrafo 29.37 porque no puede demostrar sin esfuerzo o costo desproporcionado que tiene previsto liquidarlos sobre una base neta o realizarlos de forma simultánea, la entidad revelará los importes que no han sido compensados y las razones por las que la aplicación del requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado.

Modificaciones a la Sección 30 *Conversión de moneda extranjera*

Se modifican los párrafos 30.1 y 30.18. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Alcance de esta sección

30.1 Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos formas diferentes. Puede tener transacciones en moneda extranjera o puede tener ~~negocios en el extranjero~~. Además, una entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. Esta sección prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados financieros de una entidad, y cómo convertir los estados financieros a la **moneda de presentación**. La contabilización de **instrumentos financieros que deriven su valor razonable de variaciones en la tasa de cambio de una moneda extranjera especificada (por ejemplo, un contrato de intercambio a término en moneda extranjera) denominados en una moneda extranjera** y la contabilidad de coberturas de partidas en moneda extranjera se tratan ~~en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos~~ y en la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*.

...

Conversión a la moneda de presentación

...

30.18 Una entidad, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:

(a) ...

(c) Todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral y presentarán como un componente de patrimonio. No se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo.

Modificaciones a la Sección 31 Hiperinflación

Se modifican los párrafos 31.8 y 31.9. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Estado de situación financiera

...

31.8 Todos los demás activos y pasivos son de carácter no monetario:

(a) ...

(ba) Algunas partidas no monetarias se llevan según valores corrientes en fechas distintas a la de la adquisición o de la fecha de presentación, por ejemplo, las propiedades, planta y equipo que se han revaluado en una fecha previa. En tales casos, los valores en libros se reexpresarán desde la fecha de la revaluación.

(c) ...

31.9 Al comienzo del primer periodo de aplicación de esta Sección, los componentes del **patrimonio** de los propietarios, excepto las ganancias acumuladas y cualquier superávit de revaluación, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde la fechas en que fueron aportados, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía. Por su parte, cualquier superávit de revaluación surgido con anterioridad se eliminará. Las ganancias acumuladas reexpresadas se derivarán a partir del resto de importes del estado de situación financiera.

Modificaciones a la Sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

Se modifica el párrafo 33.2. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Definición de parte relacionada

33.2 Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa).

(a) Una persona, o un **familiar cercano a esa persona**, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:

(i) ...

(ii) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa; o

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (iii) ~~ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa, o tiene poder de voto significativo en ella.~~
- (b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
 - (i) ...
 - (ii) Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o negocio conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
 - (iii) Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.
 - (iv) Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
 - (v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo de los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada del plan de la entidad que informa.
 - (vi) ...
 - (vii) una persona identificada en (a)(i) tiene poder de voto significativo en la entidad. La entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona los servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.
 - (viii) Una persona identificada en (a)(ii) tiene influencia significativa sobre la entidad o poder de voto significativo sobre ella es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).
 - (ix) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, tiene influencia significativa sobre la entidad o poder de voto significativo en ella, y control conjunto sobre la entidad que informa.
 - (x) Un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad o de una controladora de la entidad, o un familiar cercano a ese miembro, ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa o tiene poder de voto significativo en ella.

Modificaciones a la Sección 34 *Actividades Especializadas*

Se modifican el párrafo 34.7 y los párrafos 34.10 y 34.11 y sus encabezamientos relacionados y se añaden los párrafos 34.11A a 34.11F. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Información a revelar – modelo del valor razonable

- 34.7 Una entidad revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable:
- (a) ...
 - (c) Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:
 - (i) ...
 - No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Información a revelar – modelo del costo

- 34.10 Una entidad revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:
- (a) ...
 - (b) una explicación de por qué el valor razonable no se puede medir con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado
 - (c) ...

Actividades de extracción Exploración y evaluación de recursos minerales

- 34.11 Una entidad que utilice esta NIIF y se dedique a la exploración o evaluación de ~~o extracción de recursos~~ minerales (actividades de extracción) contabilizará los desembolsos por la adquisición o el desarrollo de activos tangibles o intangibles para su uso en actividades de extracción aplicando la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la Sección

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

~~18 Activos Intangibles distintos a la Plusvalía, respectivamente determinará una política contable que especifique que desembolsos se reconocerán como activos de exploración y evaluación de acuerdo con los párrafos 10.4 y aplicará dicha política congruentemente. Cuando una entidad tenga una obligación de desmantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 24 Provisiones y Contingencias. Una entidad estará exenta de aplicar el párrafo 10.5 a sus políticas contables para el reconocimiento y medición de los activos de exploración y evaluación.~~

34.11A Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):

- (a) adquisición de derechos de exploración;
- (b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;
- (c) perforaciones exploratorias;
- (d) excavaciones de zanjas y trincheras;
- (e) toma de muestras; y
- (f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación.

34.11B Los activos para exploración y evaluación se medirán en su reconocimiento inicial por su costo. Después del reconocimiento inicial, una entidad aplicará la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, y la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía* a los activos de exploración y evaluación de acuerdo con la naturaleza de los activos adquiridos sujeto a los párrafos 34.11D a 34.11F. Cuando una entidad tenga una obligación de desmantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

34.11C Se evaluará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar a su importe recuperable. Una entidad medirá, presentará y revelará las pérdidas por deterioro de valor resultantes de acuerdo con la Sección 27, excepto por lo previsto en el párrafo 34.11E.

34.11D Al identificar si se ha deteriorado un activo para exploración o evaluación, y sólo para este tipo de activos, se aplicará el párrafo 34.11E en lugar de los párrafos 27.7 a 27.10. El párrafo 34.11E emplea el término "activos", pero es aplicable por igual tanto a los activos para exploración y evaluación separados como a una unidad generadora de efectivo.

34.11E Uno o más de los siguientes hechos y circunstancias indican que la entidad debería comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):

- (a) El término durante el que la entidad tiene el derecho a explorar en un área específica ha expirado durante el período, o lo hará en un futuro cercano, y no se espera que sea renovado.
- (b) No se han presupuestado ni planeado desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales en esa área específica.
- (c) La exploración y evaluación de recursos minerales en un área específica no han conducido al descubrimiento de cantidades comercialmente viables de recursos minerales, y la entidad ha decidido interrumpir dichas actividades en la misma.
- (d) Existen datos suficientes para indicar que, aunque es probable que se produzca un desarrollo en un área determinada, resulta improbable que el importe en libros del activo para exploración y evaluación pueda ser recuperado por completo a través del desarrollo exitoso o a través de su venta.

La entidad realizará pruebas de deterioro de valor, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor, de acuerdo con la Sección 27.

34.11F Una entidad establecerá una política contable para asignar los activos para exploración y evaluación a unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo, con la finalidad de comprobar si tales activos han sufrido un deterioro en su valor.

Modificaciones a la Sección 35 Transición a la NIIF para las PYMES

Se modifican los párrafos 35.2 y 35.9 a 35.11 y se añade el párrafo 35.12A. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de esta sección

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- 35.2 Una entidad ~~solo puede adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES en una única ocasión que haya aplicado la NIIF para las PYMES en un periodo sobre el que se informa anterior, pero cuyos estados financieros anuales anteriores más recientes no contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para las PYMES, deberá aplicar esta sección o la NIIF para las PYMES de forma retroactiva de acuerdo con la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores, como si la entidad nunca hubiera dejado de aplicar la NIIF para las PYMES. Si una entidad que utilizó la NIIF para las PYMES deja de usarla durante uno o más periodos sobre los que se informa y si posteriormente se le requiere o elige adoptarla nuevamente, las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de esta sección no serán aplicables a la nueva adopción. Cuando esta entidad decide no aplicar esta sección, todavía se le requiere que aplique los requerimientos de información a revelar del párrafo 35.12A, además de los requerimientos de información a revelar de la Sección 10.~~

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

- 35.9 En la adopción por primera vez de esta NIIF, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:
- (a) ...
- (d) préstamos del gobierno. Una entidad que adopta por primera vez esta NIIF aplicará los requerimientos de la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos, Sección 12 y Sección 24 Subvenciones del Gobierno de forma prospectiva a los préstamos del gobierno existentes en la fecha de transición a esta NIIF. Por consiguiente, si una entidad que adopta por primera vez esta NIIF no reconoció y midió, según sus PCGA anteriores, un préstamo del gobierno sobre una base congruente con esta NIIF, utilizará el importe en libros del préstamo de sus PCGA anteriores en la fecha de transición a esta NIIF como el importe en libros del préstamo en esa fecha y no reconocerá el beneficio de cualquier préstamo del gobierno con una tasa de interés inferior a la de mercado como una subvención del gobierno.
- 35.10 Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros en conformidad con esta NIIF:
- (a) ...
- (da) Valor razonable derivado de algún suceso como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez esta NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para todos sus activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable a una fecha concreta, por causa de algún suceso, por ejemplo, una valoración de un negocio, o parte de un negocio, a efectos de una venta prevista. Si la fecha de medición:
- (i) Es la fecha de transición a esta NIIF o una fecha anterior a ésta, la entidad podrá usar tales mediciones del valor razonable derivadas de algún suceso, como el costo atribuido a la fecha de la medición.
- (ii) Es posterior a la fecha de transición a esta NIIF, pero durante el periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a esta NIIF, las mediciones al valor razonable derivadas del suceso pueden utilizarse como costo atribuido cuando el suceso tenga lugar. Una entidad reconocerá los ajustes resultantes, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio) en la fecha de medición. En la fecha de transición a esta NIIF, la entidad establecerá el costo atribuido mediante la aplicación de los criterios de los párrafos 35.10(c) y (d) o medirá los activos y pasivos de acuerdo con los otros requerimientos de esta sección.
- (e) ...
- (f) Estados financieros separados. Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:
- (i) al costo menos el deterioro del valor, o
- (ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados, o
- (iii) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.
- Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF mide esta inversión al costo, medirá dicha inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, preparado conforme a esta NIIF, mediante uno de los siguientes importes en la fecha de transición:
- (i) ...
- (g) ...
- (h) Impuestos diferidos. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF reconozca en puede aplicar la Sección 29 de forma prospectiva desde la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, ~~netivos por impuestos diferidos ni pasivos por impuestos diferidos relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros de cualesquiera activos o pasivos cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve un esfuerzo o costo desproporcionado.~~

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

- (i) ...
- (m) **Operaciones sujetas a regulación de tarifas.** Si una entidad que adopta por primera vez esta NIIF mantiene partidas de propiedades, planta y equipo o activos intangibles que se utilizan, o se utilizaban con anterioridad, en operaciones sujetas a regulación de tarifas (es decir proporcionar bienes o servicios a los clientes a precios/tarifas establecidas por un organismo autorizado) puede optar por utilizar el importe en libros de los PCGA anteriores de esas partidas en la fecha de transición a esta NIIF como su costo atribuido. Si una entidad aplica esta exención a una partida, no necesitará aplicarla a todas. La entidad comprobará el deterioro de valor de esos activos en la fecha de transición a esta NIIF de acuerdo con la Sección 27.
- (n) **Hiperinflación grave.** Si una entidad que adopta por primera vez esta NIIF tiene una moneda funcional que está sujeta a hiperinflación grave:
- (i) si su fecha de transición a esta NIIF es la fecha de normalización de la moneda funcional, o posterior, la entidad puede optar por medir todos los activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional al valor razonable en la fecha de transición a esta NIIF y utilizar ese valor razonable como el costo atribuido de esos activos y pasivos en esa fecha; y
 - (ii) si la fecha de normalización de la moneda funcional queda dentro de los doce meses de un periodo comparativo, una entidad puede utilizar un periodo comparativo menor que doce meses, siempre que se proporcione un conjunto completo de estados financieros (tal como requiere el párrafo 3.17) para ese periodo más corto.

35.11 Cuando sea impracticable para una entidad realizar la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7 en la fecha de transición, la entidad aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo, e identificará los datos presentados en periodos anteriores que no sean comparables con datos del periodo anterior en que prepara sus estados financieros conforme a esta NIIF que importes de los estados financieros no han sido reexpresados. Si es impracticable para una entidad proporcionar cualquier información a revelar requerida por esta NIIF, para cualquiera de los periodos anteriores al periodo en el que prepara sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF, incluyendo la referida a los periodos comparativos revelará dicha omisión

Información a revelar

Explicación de la transición a la NIIF para las PYMES

...

- 35.12A Una entidad que haya aplicado la NIIF para las PYMES en un periodo anterior, tal como se describe en el párrafo 35.2, revelará:
- (a) la razón por la que dejó de aplicar la NIIF para las PYMES;
 - (b) la razón por la que reanuda la aplicación de la NIIF para las PYMES; y
 - (c) si ha aplicado esta sección o ha aplicado la NIIF para las PYMES retroactivamente de acuerdo con la Sección 10.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Se añade el Apéndice A.

Apéndice A
Fecha de vigencia y transición

- A1 *Modificaciones de 2015 a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF para las PYMES)*, emitida en mayo de 2015, párrafos modificados 1.3, 2.22, 2.47, 2.49, 2.50, 4.2, 4.12, 5.4, 5.5, 6.2, 6.3, 9.1 a 9.3, 9.16, 9.18, 9.24 a 9.26, 9.28, 11.2, 11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13 a 11.15, 11.27, 11.32, 11.44, 12.3, 12.8, 12.9, 12.23, 12.25, 12.29, 14.15, 15.21, 16.10, 17.5, 17.6, 17.15, 17.31, 17.32, 18.8, 18.20, 19.2, 19.11, 19.14, 19.15, 19.23, 19.25, 19.26, 20.1, 20.3, 21.16, 22.8, 22.9, 22.15, 22.17, 22.18, 26.1, 26.9, 26.12, 26.16, 26.17, 26.22, 27.1, 27.6, 27.14, 27.30, 27.31, 28.30, 28.41, 28.43, 30.1, 30.18, 31.8, 31.9, 33.2, 34.7, 34.10, 34.11, 35.2, 35.9 a 35.11 y el glosario de términos, revisada la Sección 29 párrafos añadidos 1.7, 2.14A a 2.14D, 9.3A a 9.3C, 9.23A, 10.10A, 11.9A, 11.9B, 17.15A a 17.15D, 17.33, 22.3A, 22.15A a 22.15C, 22.18A, 22.18B, 22.20, 26.1A, 26.1B, 34.11A a 34.11F, 35.12A, A2 y A3. Una entidad aplicará estos párrafos a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Las modificaciones a las Secciones 2 a 34 se aplicarán retroactivamente de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores* excepto por lo que se señala en el párrafo A2. Se permite la aplicación anticipada de *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES*. Si una entidad aplicase *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES* en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- A2 Si es impracticable para una entidad aplicar cualquier requerimiento nuevo o revisado de las modificaciones a las Secciones 2 a 34 de forma retroactiva, la entidad aplicará esos requerimientos en el primer periodo para el que sea practicable hacerlo. Además, una entidad:
- (a) Puede optar por aplicar la Sección 29 revisada de forma prospectiva desde el comienzo del periodo en el que aplique por primera vez *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES*.
 - (b) Puede optar por aplicar las modificaciones al párrafo 19.11 de forma prospectiva desde el comienzo del periodo en el que aplique por primera vez *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES*. Este párrafo solo es aplicable si la entidad tiene combinaciones de negocios dentro del alcance de la Sección 19.
 - (c) Aplicará las modificaciones a los párrafos 2.49, 2.50, 5.4, 17.15, 27.6, 27.30, 27.31, 31.8 y 31.9 y los nuevos párrafos 10.10A, 17.15A a 17.15D y 17.33 de forma prospectiva desde el comienzo del periodo en que aplica por primera vez las *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES*. Estos párrafos son solo aplicables si la entidad aplica el modelo de revaluación de las clases de propiedades, planta y equipo de acuerdo con el párrafo 17.15.
- A3 La entidad identificará qué importes en los estados financieros no han sido reexpresados como resultado de la aplicación del párrafo A2.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Modificaciones al glosario de términos

El glosario se sitúa en el Apéndice B. Solo se muestran las definiciones modificadas, añadidas o eliminadas. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

**Apéndice B
Glosario de términos**

<p>activos por impuestos diferidos (deferred tax assets)</p>	<p>Importes de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos sobre los que se informa futuros, relacionadas con:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) las diferencias temporarias deducibles; (b) la compensación de pérdidas fiscales obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de utilización fiscal; y (c) la compensación de créditos fiscales no utilizados procedentes de periodos anteriores.
<p><u>acuerdo con pagos basados en acciones (share-based payment arrangement)</u></p>	<p>Un acuerdo entre la entidad (u otra entidad del grupo o cualquier accionista de cualquier entidad del grupo) y un tercero (incluyendo un empleado) que otorga el derecho a dicho tercero a recibir:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) efectivo u otros activos de la entidad por importes que están basados en el precio (o valor) de instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo; o (b) instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo, <p>siempre que se cumplan las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión, si las hubiera.</p>
<p><u>base base fiscales (tax base basis)</u></p>	<p>La medición, conforme a una ley aplicable a punto de aprobarse, de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.</p>
<p>...</p>	<p>...</p>
<p><u>condición referida al mercado (market condition)</u></p>	<p>Una condición de la que depende el precio de ejercicio, la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión o la posibilidad de ejercicio de un instrumento de patrimonio, que está relacionada con el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio de la entidad, tal como que se alcance un determinado precio de la acción o un determinado importe de valor intrínseco de una opción sobre acciones, o que se consiga un determinado objetivo basado en el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio de la entidad en relación a un índice de precios de mercado de instrumentos de patrimonio de otras entidades.</p>
<p><u>condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión (vesting conditions)</u></p>	<p>Son las condiciones que determinan si la entidad recibe los servicios que dan derecho a la otra parte a recibir efectivo, otros activos o instrumentos de patrimonio de la entidad en un acuerdo de pagos basados en acciones. Las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión son condiciones de servicio o condiciones de rendimiento. Las condiciones de servicio requieren que la otra parte complete un periodo determinado de servicio. Las condiciones de rendimiento requieren que la otra parte complete un periodo determinado de servicio y determinados objetivos de rendimiento (tales como un incremento determinado en el beneficio de la entidad en un determinado periodo). Una condición de rendimiento puede incluir una condición referida al mercado.</p>
<p><u>costos de transacción (instrumentos financieros) [transaction costs (financial instruments)]</u></p>	<p>Costos incrementales que son directamente atribuibles a la adquisición, emisión o disposición de un instrumento financiero. Un costo incremental es aquél en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido, emitido o dispuesto del instrumento financiero.</p>

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

<u>diferencias temporarias (temporary differences)</u>	Diferencias entre el importe en libros de un activo, o un pasivo u otra partida en el estado de situación financiera los estados financieros y en su base fiscal base que la entidad espera que afectará a la ganancia fiscal cuando el importe del activo o pasivo se recupere o liquide (o, en el caso de partidas distintas a activo o pasivo, que afectará a la ganancia fiscal en el futuro).
<u>diferencias temporarias deducibles (deductible temporary differences)</u>	Diferencias temporarias que dan lugar a importes que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
<u>diferencias temporarias imponibles (taxable temporary differences)</u>	Diferencias temporarias que darán lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
<u>estados financieros combinados (combined financial statements)</u>	Los estados financieros de dos o más entidades controladas por un único accionista.
<u>estados financieros separados (separate financial statements)</u>	Aquellos presentados por una controladora, un inversor en una asociada o un participante en una entidad controlada conjuntamente entidad, en los que las inversiones se contabilizan a partir de las cantidades directamente invertidas, y no en función de los resultados obtenidos y de los activos netos poseídos por la entidad participada puede optar, de acuerdo con los párrafos 9.25 y 9.26, por contabilizar sus inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas al costo menos el deterioro de valor, el valor razonable con cambios en el valor razonable reconocido en el resultado del periodo, o usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.
<u>familiares cercanos a una persona (close members of the family of a person)</u>	Miembros de la familia de quienes podría esperarse que influyan sobre esa persona, o que esa persona sea influida por ellos, en sus relaciones con la entidad, incluyendo: (a) los hijos de esa persona y el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; (b) los hijos del cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad; y (c) personas dependientes de esa persona o el cónyuge de esa persona, o persona con análoga relación de afectividad.
<u>fecha de normalización de la moneda funcional (functional currency normalisation date)</u>	La fecha en que la moneda funcional de una entidad deja de tener una o ambas características de hiperinflación grave o cuando se produce un cambio en la moneda funcional de la entidad a una moneda que no está sujeta a hiperinflación grave.
<u>ganancia contable (accounting profit)</u>	Ganancia o pérdida del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.
<u>hiperinflación grave (severe hyperinflation)</u>	La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a una hiperinflación grave si tiene las dos características siguientes: (a) No tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda; y (b) No existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.
<u>mercado activo (active market)</u>	Un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precios sobre una base de negocio en marcha.
<u>negocio en el extranjero (foreign operation)</u>	Una entidad subsidiaria, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades se fundamentan o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

obligación pública de rendir cuentas (public accountability)

La obligación pública de rendir cuentas hacia aquellos suministradores de recursos existentes y potenciales y hacia terceros externos a la entidad que toman decisiones económicas pero que no están en posición de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:

(a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o

(b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

pagos mínimos del arrendamiento (minimum lease payments)

Pagos que el arrendatario, durante el plazo del arrendamiento, hace o puede ser requerido para que haga, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados, junto con:

(a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o

(b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por:

(i) parte del arrendatario;

(ii) una parte relacionada con éste; o

(iii) una parte no vinculada con el arrendatario que sea financieramente capaz de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del mismo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos del arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

**partes relacionadas
(related party)**

Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa).

(a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:

(i) es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa;

(ii) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa; o

(iii) ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa, o tiene poder de voto significativo en ella.

(b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:

(i) La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).

(ii) Una de las dos entidades es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o negocio conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).

(iii) Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.

(iv) Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.

(v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo de los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.

(vi) La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).

(vii) una persona identificada en (a)(i) tiene poder de voto significativo en la entidad. La entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona los servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.

(viii) Una persona identificada en (a)(i) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad) o poder de voto significativo sobre ella.

(ix) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, tiene influencia significativa sobre la entidad o poder de voto significativo en ella, y control conjunto sobre la entidad que informa.

(x) Un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad o de una controladora de la entidad, o un familiar cercano a ese miembro, ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa o tiene poder de voto significativo en ella.

**pasivo por impuestos
diferidos (deferred tax
liabilities)**

Importes de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos sobre los que se informa futuros que se derivan de diferencias temporarias imponibles.

**periodo para la
irrevocabilidad (o
consolidación) de la
concesión (vesting period)**

El periodo a lo largo del cual tienen que ser satisfechas todas las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión especificadas en un acuerdo de pagos basados en acciones.

Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones

transacción con pagos basados en acciones (share-based payment transaction)

Una transacción en la que la entidad:

(a) recibe bienes o servicios del proveedor de dichos bienes o servicios (incluyendo servicios de un empleado) en un acuerdo con pagos basados en acciones;

o
(b) como contraprestación de instrumentos de patrimonio de la misma entidad (incluyendo acciones u opciones sobre acciones), o adquiere bienes y servicios incurriendo en pasivos con el proveedor de esos bienes o servicios, por importes que se basan en el precio de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio de la misma incurre en una obligación de liquidar la transacción con el proveedor en un acuerdo con pagos basados en acciones cuando otra entidad del grupo recibe esos bienes o servicios.

transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo (cash-settled share-based payment transaction)

Una transacción con pagos basados en acciones en la que la entidad adquiere bienes o servicios incurriendo en un pasivo para transferir efectivo u otros activos al proveedor de esos bienes o servicios por importes que están basados en el precio (o valor) de acciones de la entidad u otros instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo.

transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio (equity-settled share-based payment transaction)

Una transacción con pagos basados en acciones en la que la entidad:

(a) recibe bienes o servicios como contraprestación de sus instrumentos de patrimonio de la entidad propios (incluyendo acciones u opciones sobre acciones); o

(b) recibe bienes o servicios pero no tiene obligación de liquidar la transacción con el proveedor.

Aprobación de la NIIF para las PYMES por parte del Consejo

La Norma Internacional de Información Financieras para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) fue aprobada para su emisión por trece de los catorce miembros el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El Sr. Leisenring opinó en contrario. Su opinión en contrario se expone tras los Fundamentos de las Conclusiones.

Sir David Tweedie	Presidente
Thomas E Jones	Vicepresidente
Mary E Barth	
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Jan Ensgröm	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
Prabhakar Kalavacherla	
James J Leisenring	
Warren J. McGregor	
John T Smith	
Tatsumi Yamada	
Wei-Guo Zhang	

"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"

Estas normas Internacionales de Información Financiera son propiedad de la Fundación IFRS. En el caso de que estas normas hayan sido modificadas para facilitar su incorporación a la legislación nacional, esta modificación se indicará con claridad en el texto de las normas.

El texto autorizado de las Normas Internacionales de Información Financiera y otras publicaciones del IASB, es el emitido por el IASB en idioma inglés. Pueden obtenerse copias en la Fundación IFRS. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department,
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: iasb@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La fundación IFRS ha renunciado a reclamar los derechos de autor sobre las Normas Internacionales de Información Financiera en el territorio de Colombia en el idioma español solo.

La fundación IFRS se reserva todos los derechos fuera del territorio anteriormente mencionado.