



Prepárate para la NIIF 18

La nueva Norma de presentación y revelación de estados financieros

Las entidades deben comenzar a prepararse para la “presentación y revelación en los estados financieros” de la NIIF 18 cuanto antes. Los cambios respecto a la “Presentación de los estados financieros” de la NIC 1 “Presentación de estados financieros” podrían tener un impacto significativo en los estados financieros.

En abril de 2024, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió la nueva norma contable, NIIF 18 'Presentación y revelación en estados financieros'. Esto reemplazará a la norma existente de 'Presentación de estados financieros' de la NIC 1 que se ha utilizado durante muchos años.

A simple vista, esta nueva norma puede parecer sencilla, estableciendo un nuevo requisito de presentación para el estado de resultados, y la aportación de nuevas revelaciones relacionadas con las medidas de desempeño definidas por la gerencia. Sin embargo, el detalle de estos nuevos requisitos puede plantear desafíos que las entidades informantes deberán afrontar para aplicar adecuadamente la nueva norma.

Aunque las entidades están lidiando con una amplia gama de nuevos requerimientos de información financiera, desde la reforma fiscal internacional hasta la información sobre sostenibilidad, los cambios en la presentación y las revelaciones en los estados financieros pueden no estar actualmente en lo más alto de sus prioridades. Sin embargo, dado los cambios potencialmente generalizados que trae la NIIF 18, debe ser prioritario prepararse para la implementación de la NIIF 18.

Esta publicación presenta un panorama general de los nuevos requisitos de la NIIF 18, junto con perspectivas prácticas sobre los desafíos de la aplicación. Para algunas entidades en particular, esto destacará la necesidad de comenzar su proceso de transición con antelación, para asegurarse de que estén plenamente preparadas para la aplicación obligatoria de periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2027, incluyendo la reformulación retrospectiva de los comparativos.

Resumen de los cambios clave

Estados financieros básicos

Proporcionar **resúmenes estructurados útiles** de los activos, pasivos, capital, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad

Estado de resultados

Cambios introducidos por la NIIF 18

- Dos nuevos subtotales definidos – **Resultado de operación** y **Resultado antes de financiamiento e impuesto a la utilidad**
- Categorías para clasificar ingresos y gastos: **operación, inversión, financiamiento, impuestos sobre la renta y operaciones discontinuadas**

← Vínculo claro entre la información presentada en los estados financieros básicos y en las notas →

Notas a los estados financieros

Proporciona **información material** para complementar los estados financieros básicos

Información por revelar nueva o

modificada por la NIIF 18. Por ejemplo:

- Medidas de desempeño definidas por la gerencia.
- Gastos específicos por naturaleza.

Guía ampliada para la agrupación (agregación y desagregación) de información

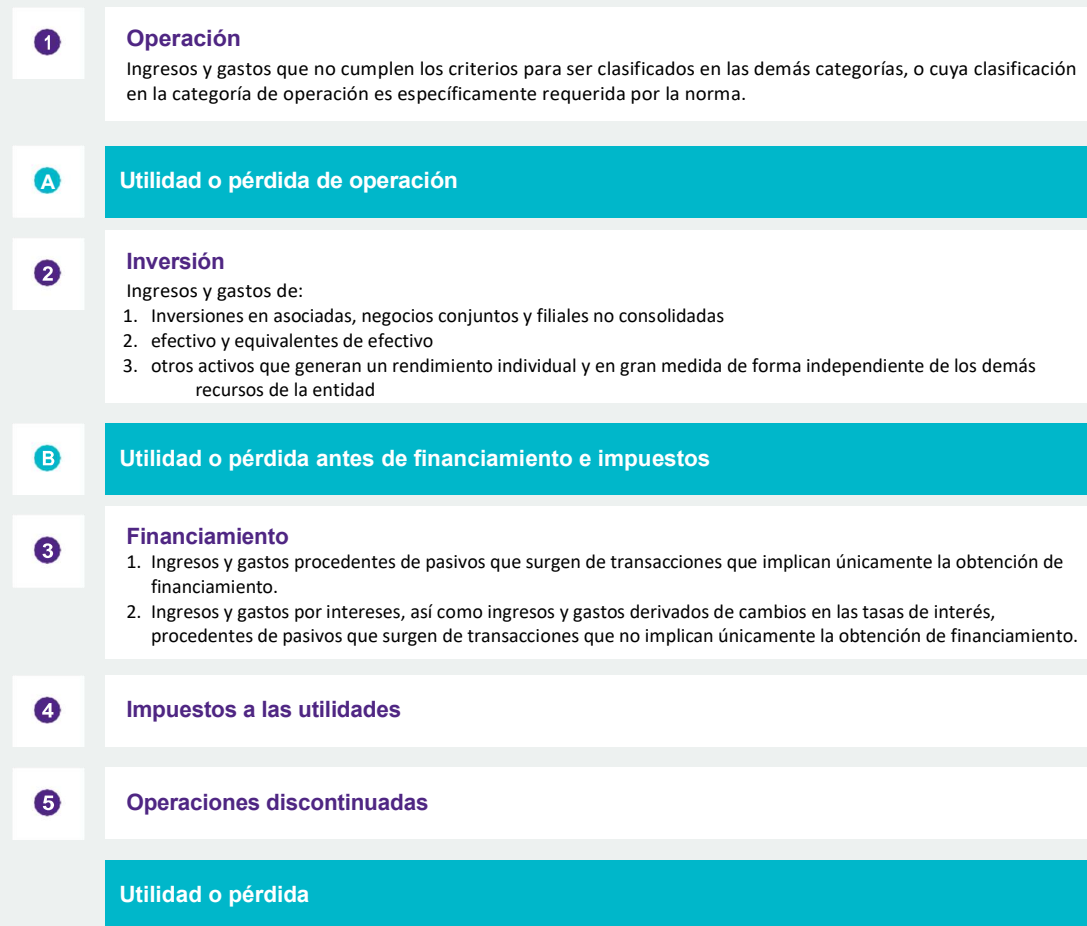
Aplicable en todos los estados financieros básicos y en las notas

Los requerimientos generales para los estados financieros se han mantenido de la NIC 1. Existen algunos cambios limitados en requerimientos específicos relativos al estado de flujos de efectivo y al estado de situación financiera; sin embargo, el estado de resultados integral y el estado de cambios en el capital permanecen sin modificaciones.

1. Cambios en el estado de resultados

La NIIF 18 ha transformado significativamente la presentación del estado de resultados. La norma exige la incorporación de dos nuevos subtotales por encima del subtotal obligatorio de “Utilidad o pérdida” (resultado del período), dividiendo el estado en cinco secciones o categorías diferenciadas. El diagrama siguiente resume los requerimientos de clasificación para una entidad que no tiene una “actividad principal de negocio especificada”, según la definición de la norma (véase la sección sobre “actividades principales de negocio especificadas”).

Categorías y subtotales en el estado de resultados



Categorías de ingresos y gastos

- 1 Operación
- 2 Inversión
- 3 Financiamiento
- 4 Impuestos a las utilidades
- 5 Operaciones discontinuadas

Aunque las categorías de operación, inversión y financiamiento pueden parecer familiares, es importante señalar que estas categorías no están alineadas con las categorías del estado de flujos de efectivo, tal como se establecen en la NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo. Esto se debe a que el IASB priorizó los objetivos de cada estado financiero principal, en lugar de buscar la alineación entre las categorías utilizadas tanto en el estado de resultados del periodo como en el estado de flujos de efectivo.

La clasificación de ingresos y gastos según las NIIF 18 está determinada en gran medida por la naturaleza de los activos y pasivos, transacciones u otros eventos subyacentes, más que por la naturaleza de los ingresos o gastos en sí. Para algunas entidades, los cambios en la presentación y revelación de sus estados financieros pueden no ser tan simples como reasignar algunas de sus cuentas del libro mayor. En algunos casos, pueden ser necesarios cambios significativos en sistemas y procesos existentes.

Perspectiva práctica

Si las entidades tienen contratos o acuerdos cuyas condiciones o cláusulas restrictivas (covenants) están vinculadas a métricas de resultados existentes, o políticas de remuneración basadas en el logro de medidas específicas del resultado, deberán evaluar si estos necesitan modificarse considerando los nuevos requerimientos de la NIIF 18.

El mensaje para los preparadores de los estados financieros es, por lo tanto, comenzar a planear con antelación y evaluar los posibles impactos que puedan enfrentar.

Se requieren nuevos subtotales

La NIIF 18 introduce dos nuevos subtotales que deben presentarse además del total habitual de 'utilidad o pérdida'.

A Utilidad o pérdida de operación

Este subtotal comprende todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de operación (véase más adelante para un mayor detalle). La categoría de operación incluye los ingresos y gastos de las actividades 'principales' de una entidad, excepto aquellos ingresos y gastos derivados de inversiones contabilizadas utilizando el método de participación. Sin embargo, es importante señalar que la categoría de operación no se limita a los ingresos y gastos de las actividades 'principales' de una entidad. Esto se debe a que la categoría de operación incluye todos los ingresos y gastos que no cumplen los criterios para ser clasificados en otras categorías, incluyendo elementos que la administración considera volátiles o no recurrentes.

Perspectiva práctica

Dado que el subtotal de resultado de operación puede incluir más elementos que los ingresos y gastos derivados de las actividades principales del negocio, esto podría incrementar la tendencia a presentar medidas de desempeño no definidas por las NIIF. Estas deberán evaluarse de acuerdo con la nueva guía de la NIIF 18 relativa a las medidas de desempeño definidas por la gerencia (Management-defined Performance Measures, MPMs), la cual se aborda en la **sección 2**.

B Utilidad o pérdida antes de financiamiento e impuestos a las utilidades

Este subtotal está integrado por el resultado de operación, junto con todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión. Debido a los nuevos requerimientos de clasificación introducidos por la NIIF 18, este subtotal puede diferir de la medida comúnmente considerada en el subtotal de utilidad antes de intereses e impuestos (EBIT, por sus siglas en inglés). Asimismo, esta situación podría incrementar el número de entidades que presentan medidas de desempeño no definidas por las NIIF.

Actividades del negocio especificadas: Exención para entidades que otorgan financiamiento a clientes como actividad empresarial principal

Existe una exención limitada de presentar este subtotal para ciertas entidades con una **actividad del negocio especificada** como proporcionar financiamiento al cliente.

La NIIF 18 permite a las entidades presentar subtotales adicionales cuando sea necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos de la entidad (véase la **sección 3** para más detalles).

Clasificación de ingresos y gastos

Bajo los nuevos requerimientos de la NIIF 18, los elementos de ingresos y gastos no se clasifican en función de su propia naturaleza, sino que se clasifican según la naturaleza del activo subyacente, pasivo, transacción u otro evento del que proceden. Por ejemplo, tomemos el deterioro. Donde antes esto podía presentarse como un concepto no operativo, bajo la NIIF 18 las pérdidas por deterioro relacionadas con algunos activos no financieros como propiedades, maquinaria y equipos (PPE) y cuentas por cobrar a clientes (un activo financiero) deberán clasificarse en la categoría de operación. Sin embargo, las pérdidas por deterioro en relación con ciertos otros activos pueden ser necesarias para clasificarse en la categoría de inversión. Por ejemplo, las pérdidas por deterioro en relación con activos financieros distintos de las cuentas por cobrar a clientes pueden ser necesarias para clasificarse en la categoría de inversión, dependiendo de cómo se mide el activo financiero y de si invertir en activos financieros específicos es la principal actividad empresarial de la entidad.

Actividades del negocio especificadas: Resumen

Existen excepciones de clasificación para entidades que invierten en tipos particulares de activos especificados por la NIIF 18 ('inversión en activos') o que proporcionan financiamiento a clientes como actividad empresarial principal. Antes de clasificar cualquier ingreso o gasto en las categorías de operación, inversión o financiamiento, una entidad debe evaluar si realiza una o ambas de las dos actividades empresariales principales especificadas en la NIIF 18 que tienen excepciones de clasificación. Como se analiza con mayor detalle más adelante, estas son:

- Invertir en activos, y
- Proporcionar financiamiento a clientes.

Si una entidad tiene una o ambas de estas actividades principales de negocio, la NIIF 18 exige que determinados ingresos y gastos que, de otro modo, se clasificarían en las categorías de inversión o financiamiento, se incluyan en la categoría de operación. La evaluación de si una entidad realiza una o ambas de estas actividades principales de negocio debe efectuarse considerando la entidad que informa en su conjunto.

Esta evaluación puede requerir un juicio significativo, ya que no se trata simplemente de una afirmación de la entidad, sino que debe basarse en los siguientes aspectos:

- **Evidencia, de conformidad con la guía de aplicación detallada de la NIIF 18.**
 - En general, invertir en activos o proporcionar financiamiento a clientes probablemente sea una actividad empresarial principal de una entidad informante si esta utiliza un subtotal similar a la utilidad bruta que incluye ingresos y gastos que de otro modo se clasificarían en las categorías de inversión o financiamiento como un indicador importante del desempeño de operación. Cuando estos subtotales se utilizan para explicar el desempeño de operación externamente o para evaluar o monitorear el desempeño de operación interno, esto puede indicar que invertir en activos o proporcionar financiamiento a clientes son una actividad empresarial principal de la entidad.
 - Cuando una entidad invierte en asociadas, negocios conjuntos o filiales no consolidadas que no están contabilizadas utilizando el método de participación, o invierte en los activos especificados por la NIIF 18 que generan un rendimiento de forma individual y, en gran medida, independientemente de los demás recursos de la entidad, deberá evaluar si realiza dichas inversiones como una actividad principal de negocio. Esta evaluación debe efectuarse para cada activo de manera individual o para grupos de activos que compartan características comunes.
- **Hechos y circunstancias existentes en cada fecha de presentación de información financiera.** Si los hechos y circunstancias cambian y, como consecuencia, cambia la conclusión de la evaluación, el cambio en la clasificación de los ingresos y gastos se aplicará de forma prospectiva a partir de la fecha del cambio, sin re expresar los períodos anteriores.

Perspectiva práctica

Aunque una entidad no necesita evaluar si invierte en efectivo y equivalentes de efectivo como actividad empresarial principal, la clasificación de ingresos y gastos de efectivo y equivalentes de efectivo sigue dependiendo de si tiene una de las dos actividades principales especificadas en NIIF 18 y, de ser así, generalmente una entidad clasificará los ingresos y gastos relacionados con efectivo y equivalentes de efectivo en la categoría de inversión. Sin embargo, cuando una entidad invierte en activos financieros como actividad empresarial principal, clasificará los ingresos y gastos en efectivo y equivalentes de efectivo en la categoría de operación. Cuando una entidad proporciona financiamiento a clientes como actividad empresarial principal, y los ingresos y gastos de efectivo y equivalentes de efectivo se relacionan con el financiamiento a clientes, entonces los ingresos y gastos relacionados deben clasificarse como de operación; de lo contrario, existe una opción de política contable para clasificar los ingresos y gastos como de operación o de inversión.

Actividades del negocio especificadas: Resumen (continuación)

Las entidades que tengan una o ambas de las dos actividades del negocio especificadas por la NIIF 18 deben clasificar ingresos y gastos específicos que de otro modo se clasificarían en la categoría de inversión o financiamiento dentro de la categoría de operación. La NIIF 18 contiene directrices detalladas sobre qué ingresos y gastos pueden o deben clasificarse como de operación para estas entidades.

Además, la NIC 7 fue modificada de modo que la clasificación de dividendos, intereses recibidos e intereses pagados en el estado de flujos de efectivo debe ser coherente con cómo se clasifican los ingresos y gastos correspondientes en el estado de resultados conforme a la NIIF 18. Además, aunque las entidades que proporcionan financiamiento a los clientes como actividad empresarial principal pueden optar a una elección de política contable en relación con la clasificación de ciertos ingresos y gastos, esa elección debe ser coherente (cuando proceda) con la realizada para la clasificación de ingresos y gastos de efectivo y equivalentes de efectivo, lo cual puede requerir un seguimiento cuidadoso.

Clasificación en la categoría de operación

La categoría de operación bajo la NIIF 18 funciona efectivamente como una categoría 'residual' o 'predeterminada'. Sin embargo, los ingresos y gastos solo se clasificarán en la categoría de operación si no cumplen los requisitos para su clasificación en las categorías de inversión, financiamiento, impuestos sobre la renta u operaciones descontinuadas, o si están específicamente obligados a ser clasificados en la categoría de operación.

Asimismo, es importante destacar, como se indicó previamente, que la finalidad de las categorías del estado de resultados del período conforme a la NIIF 18 difiere de la finalidad de las categorías con nombres similares utilizadas en el estado de flujos de efectivo. Por ejemplo, de acuerdo con la NIC 7, los flujos de efectivo destinados a la adquisición de propiedades, planta y equipo que serán utilizados en las actividades de operación de la entidad se clasifican como actividades de inversión. No obstante, conforme a la NIIF 18, los ingresos y gastos derivados de la utilización de esos activos en las operaciones de la entidad se presentan dentro de la categoría de operación del estado de resultados del período.

Esta divergencia obedece a que el IASB otorgó prioridad a los objetivos específicos de cada estado financiero principal y no buscó alinear las definiciones de las categorías del estado de resultados del período con las correspondientes categorías del estado de flujos de efectivo.

Clasificación en la categoría de inversión

La categoría de inversión incluye ingresos y gastos derivados de un conjunto de activos específicamente definido. Estos son:

Tipo de activo	Descripción
Inversiones en asociadas y negocios conjuntos	Esto incluye las inversiones contabilizadas mediante el método de participación, las inversiones para las cuales una entidad ha optado por medirlas a valor razonable con cambios en resultados (VRCR) y las inversiones en estados financieros separados que se contabilizan al costo.
Inversiones en filiales no consolidadas	De manera similar a las inversiones en asociadas y negocios conjuntos, esto incluye las inversiones en subsidiarias no consolidadas que: • se contabilizan utilizando el método de participación en estados financieros separados; • son mantenidas por una entidad de inversión y se miden a valor razonable con cambios en resultados; y • se contabilizan al costo en estados financieros separados.
Efectivo y equivalentes de efectivo	Cabe de señalar que la definición de equivalentes de efectivo en la NIC 7 establece específicamente que los equivalentes de efectivo se mantienen para cumplir compromisos de efectivo a corto plazo y no con fines de inversión u otros propósitos. Por lo tanto, este constituye otro aspecto importante de falta de alineación entre la NIIF 18 y la NIC 7 que debe tenerse en cuenta.
Otros activos que generan un rendimiento individual y en gran medida de forma independiente de los demás recursos de la entidad	• Los activos que normalmente cumplen esta definición incluyen inversiones en instrumentos de deuda o patrimonio e inversiones inmobiliarias (así como las cuentas por cobrar por arrendamientos generadas por dichas propiedades). Los ingresos y gastos relacionados con estos activos pueden incluir intereses, dividendos, ingresos por arrendamiento, depreciación y pérdidas por deterioro (y sus reversiones), así como utilidades o pérdidas por medición a valor razonable y cualquier ingreso o gasto derivado de la baja en cuentas o de la clasificación como mantenidos para la venta y su remediación. • Los activos que normalmente no cumplen esta definición incluyen propiedades, planta y equipo (PPE), activos que surgen de la provisión de bienes o servicios y préstamos a clientes cuando la entidad desarrolla actividades de financiamiento como una actividad principal del negocio. Los ingresos y gastos derivados de estos activos se incluyen en la categoría de operación. Por ejemplo, ingresos por la venta de bienes o la prestación de servicios, ingresos por intereses, depreciación y deterioro de propiedades, planta y equipo.

Sin embargo, existen excepciones para entidades que invierten como actividad empresarial principal en asociados, negocios conjuntos y filiales no consolidadas que no se contabilizan bajo el método de participación, u otros activos que generen un rendimiento individual y en gran medida independientemente de los demás recursos de la entidad (**véase más abajo** para más detalles).

Actividades del negocio especificadas: Excepción para las entidades cuya actividad empresarial principal consiste en invertir en “activos específicos”.

Existe una excepción a los requerimientos de clasificación descritos anteriormente cuando una entidad invierte, como actividad principal de negocio, en los activos específicos definidos por la NIIF 18; es decir, inversiones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas que no se contabilizan mediante el método de participación, u otros activos que generen rendimientos de forma individual y en gran medida independientemente de los demás recursos de la entidad. Por ejemplo, una entidad cuya actividad consiste en invertir en propiedades de inversión que mantiene una cartera de propiedades de inversión como actividad principal de negocio de conformidad con la NIIF 18. En este caso, los ingresos y gastos relacionados con dichas propiedades de inversión y las actividades asociadas se incluirían en la categoría de operación, en lugar de la categoría de inversión.

La evaluación de si la inversión en los activos especificados por la NIIF 18 constituye una actividad principal de negocio de la entidad es un asunto que puede requerir un juicio significativo por parte de la gerencia. No se trata simplemente de una afirmación de la entidad, sino de una conclusión basada en hechos y circunstancias que debe estar respaldada por evidencia (véase la explicación anterior para más detalles).

Clasificación en la categoría de financiamiento

La categoría de financiamiento generalmente contiene ingresos y gastos derivados de pasivos; sin embargo, la NIIF 18 contiene requisitos detallados y directrices de aplicación para que las entidades determinen qué ingresos y gastos deben incluirse en esta categoría. La NIIF 18 establece principios generales para clasificar ingresos y gastos relacionados con pasivos, distinguiendo entre pasivos que surgen de transacciones que solo implican la obtención de fondos y pasivos que surgen de transacciones que no implican únicamente la obtención de fondos, con excepciones a estos principios generales y directrices adicionales para:

- Entidades que proporcionan financiamiento a clientes como actividad empresarial principal
- Contratos híbridos que comprenden pasivo anfitrión y derivados integrados
- Derivados e instrumentos de cobertura designados
- Contratos de inversión emitidos con características de participación bajo la NIIF 9 'Instrumentos Financieros'
- Contratos de seguro al aplicar la NIIF 17 'Contratos de Seguro'.

Principios generales aplicables a los ingresos y gastos relacionados con pasivos.

Perspectiva práctica

Para algunas entidades, aplicar la NIIF 18 puede requerir un registro más detallado en comparación con sus sistemas actuales. Tomando el ejemplo del deterioro, destacado anteriormente, donde la NIC 1 solo necesitaba una cuenta en el libro mayor general para registrar pérdidas por deterioro, bajo la NIIF 18, una entidad puede necesitar ahora múltiples cuentas del libro mayor general para diferentes clases de activos para tener el nivel de detalle de datos necesario para cumplir con los nuevos requisitos de clasificación. Algunas entidades pueden ya tener la capacidad en sus sistemas actuales de reporte para adaptarse a esto, pero para aquellas que no la tienen, pueden ser necesarios cambios significativos en los sistemas y procesos de informe. En la aplicación inicial, las entidades también deberán reformular las comparativas, por lo que deberán estar en marcha nuevos sistemas de reporte al inicio del año comparativo para facilitar esto (por ejemplo, el 1 de enero de 2026 para un cierre de ejercicio el 31 de diciembre, si las NIIF 18 solo se aplican a partir de la fecha obligatoria de adopción).

Pasivos originados por transacciones que tienen como único propósito la obtención de financiamiento.

Los ingresos y gastos derivados de estas transacciones deben clasificarse en la categoría de financiamiento. La NIIF 18 aclara que estas son transacciones en las que una entidad recibe financiamiento en forma de efectivo, mediante la cancelación de un pasivo financiero o mediante la recepción de instrumentos de patrimonio propios de la entidad y, en una fecha posterior, devuelve efectivo o sus propios instrumentos de patrimonio. Entre estos pasivos se incluyen instrumentos de deuda liquidados en efectivo, pasivos derivados de acuerdos de financiamiento con proveedores en los que se da de baja el pasivo por bienes o servicios, bonos que se liquidarán mediante la entrega de acciones propias de la entidad y obligaciones de una entidad de adquirir sus propios instrumentos de patrimonio.

Los ingresos y gastos relacionados con estas partidas pueden incluir gastos por intereses, utilidades y pérdidas por medición a valor razonable o dividendos sobre acciones emitidas.

Pasivos que surgen de transacciones que no implican únicamente la obtención de financiamiento

Estos pueden incluir partidas tales como cuentas por pagar por bienes o servicios, pasivos por arrendamiento, pasivos por contratos reconocidos conforme a la NIIF 15 «Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes», pasivos por planes de pensiones de beneficios definidos, obligaciones por desmantelamiento o restauración de activos, provisiones y provisiones por litigios. Para estos pasivos, únicamente los ingresos y gastos por intereses y los ingresos y gastos que surjan de cambios en las tasas de interés se incluyen en la categoría de financiamiento. Las demás partidas de ingresos y gastos deben incluirse en una o más de las otras categorías; por ejemplo, el costo por servicios corrientes y por servicios pasados derivado de un plan de pensiones de beneficios definidos debe clasificarse en la categoría de operación.

Actividades del negocio especificadas: Excepción para entidades que proporcionan financiamiento a clientes como actividad principal

Existe una excepción a los principios generales establecidos anteriormente para las entidades que proporcionan financiamiento a clientes como actividad empresarial principal. Las entidades que proporcionan financiamiento a clientes como actividad empresarial principal clasifican ciertos ingresos y gastos relacionados con pasivos en la categoría de operación en lugar de la categoría de financiamiento.

- Pasivos derivados de transacciones que solo implican la obtención de financiamiento:
 - Ingresos y gastos derivados de pasivos relacionados con financiamiento otorgado a clientes > de operación.
 - Ingresos y gastos derivados de pasivos no relacionados con la provisión de financiamiento a clientes > de operación o de financiamiento (elección de política contable)
- Pasivos que surgen de transacciones que no implican únicamente la obtención de financiamiento
 - Ingresos y gastos distintos de intereses y de ingresos y gastos derivados de variaciones en las tasas de interés > de operación.
 - Intereses e ingresos y gastos derivados de variaciones en las tasas de interés > de financiamiento

Para las entidades que proporcionan financiamiento a clientes, como bancos u otros proveedores de crédito, será necesaria una evaluación de sus actividades para establecer que proporcionar financiamiento a los clientes es una actividad empresarial principal, de acuerdo con los requisitos de la NIIF 18. Esto puede implicar juicio en algunos casos, pero es un hecho basado en evidencia y no en una afirmación.

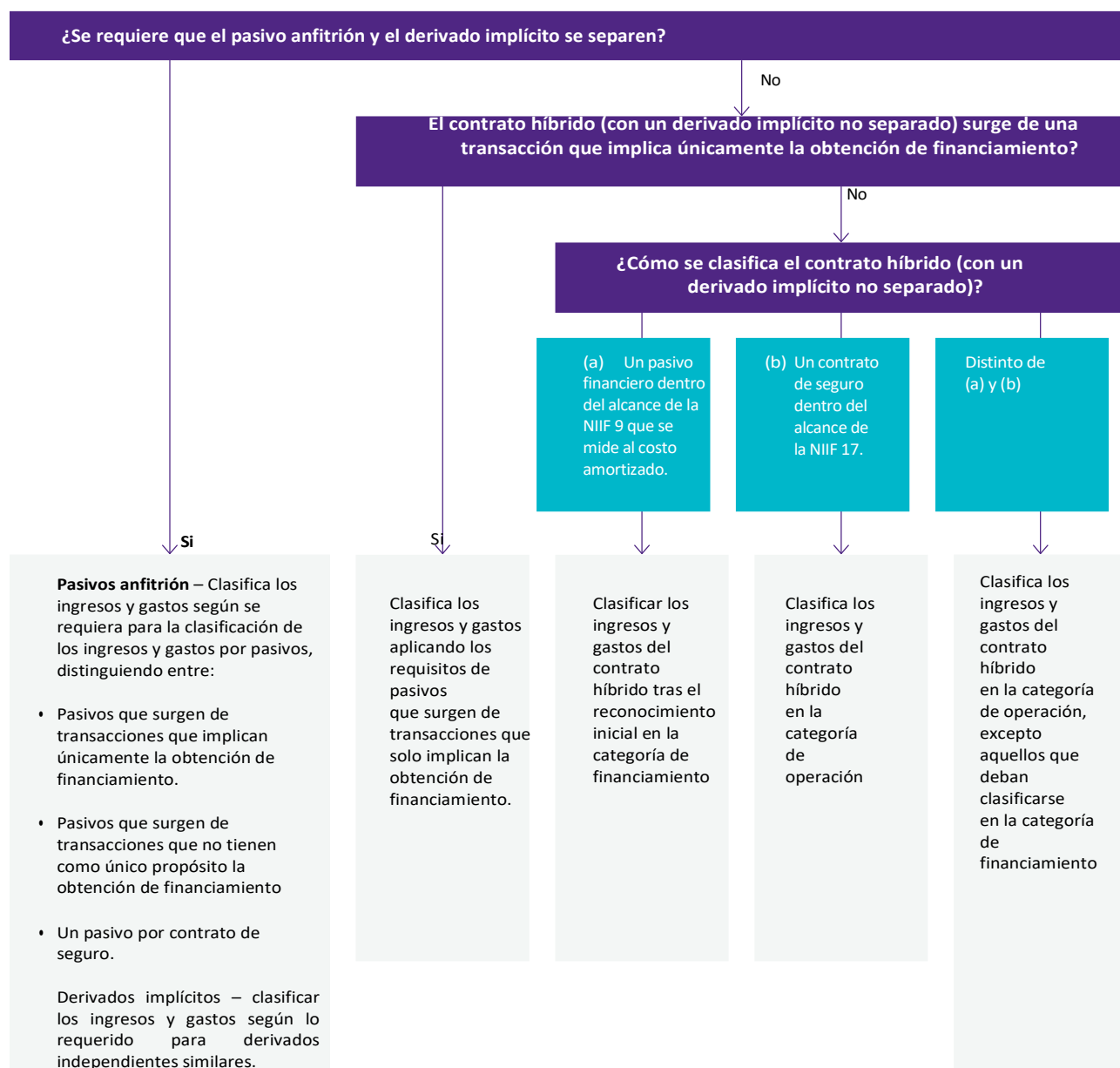


Excepciones a los principios generales y orientación detallada para la aplicación de los siguientes temas

Contratos híbridos que comprenden pasivo anfitrión y derivados implícitos.

La contabilización de estos contratos depende de si el derivado implícito se separa o no del contrato anfitrión.

- Si el derivado implícito se separa del contrato anfitrión, los ingresos y gastos relacionados con el pasivo anfitrión se tratarán de acuerdo con los principios generales aplicables a los pasivos. Los ingresos y gastos relacionados con el derivado implícito se tratarán de conformidad con la guía específica aplicable a los derivados (véase más adelante).
- Si el contrato no se separa, se considera en su totalidad, y la clasificación de los ingresos y gastos que surgen de él dependerá de diversos factores, incluidos si el contrato anfitrión está dentro del alcance de la NIIF 9 «Instrumentos Financieros» o si el contrato híbrido se encuentra dentro del alcance de la NIIF 17 «Contratos de Seguro». Estas consideraciones se presentan en el siguiente diagrama de flujo, incluido en los Materiales de Apoyo que acompañan a la NIIF 18:



Derivados e instrumentos de cobertura designados.

Derivados utilizados para gestionar riesgos identificados

Para los derivados utilizados para gestionar riesgos identificados (ya sea designados como instrumento de cobertura aplicando o no la NIIF 9), el principio general es que las utilidades y pérdidas del derivado deben clasificarse en la misma categoría que los ingresos y gastos afectados por los riesgos que el derivado gestiona. Por ejemplo, un derivado puede usarse para gestionar el riesgo de subidas de precios de materias primas utilizadas en la producción de bienes. En este caso, el riesgo subyacente está relacionado con los gastos en la categoría de operación, por lo que las utilidades y pérdidas del derivado también deben incluirse allí. Alternativamente, un derivado puede utilizarse para gestionar el riesgo de que los tipos de interés aumenten en préstamos bancarios. Si los ingresos y gastos derivados de estos préstamos se incluyen en la categoría de financiamiento, las utilidades y pérdidas reconocidas en el derivado también se incluirán en el financiamiento. Sin embargo, existe una excepción a este principio general si conduce a la presentación bruta de utilidades y pérdidas; por ejemplo, si un derivado se utiliza para cubrir riesgos que afectan a elementos de múltiples categorías, en cuyo caso las utilidades y pérdidas del derivado se clasifican en la categoría de operación.

Derivados no utilizados para gestionar riesgos identificados

Cuando un derivado no se utiliza para gestionar riesgos identificados, las utilidades o pérdidas sobre el derivado deben incluirse en la categoría de financiamiento si el derivado se refiere a una transacción que implica únicamente la obtención de financiamiento, a menos que la entidad proporcione financiamiento a los clientes como actividad empresarial principal.

Actividades del negocio especificadas: Excepción aplicable a las entidades que proporcionan financiamiento a clientes como actividad principal del negocio

Si la entidad proporciona financiamiento a clientes como actividad principal del negocio, y el derivado no se utiliza para gestionar riesgos identificados y se relaciona con una transacción que tiene como único propósito la obtención de financiamiento:

- Si el derivado está relacionado con la provisión de financiamiento a clientes, las utilidades o pérdidas del derivado deberán incluirse en la categoría de operación.
- Si el derivado no está relacionado con la provisión de financiamiento a clientes, la entidad podrá elegir, como política contable, clasificar las utilidades o pérdidas derivadas del instrumento en la categoría de operación o en la categoría de financiamiento.

Si un derivado no se utiliza para gestionar riesgos identificados y el derivado no se relaciona con una transacción que implica únicamente la obtención de financiamiento, las utilidades o pérdidas sobre el derivado se incluyen en la categoría de operación.

Pasivos derivados de contratos de inversión emitidos con características de participación bajo la NIIF 9

Los ingresos y gastos derivados de pasivos derivados de contratos de inversión emitidos con características de participación, que se contabilizan conforme a la NIIF 9, quedan excluidos de la categoría de financiamiento y se incluyen en su lugar en la categoría de operación. Un ejemplo de este tipo de contrato es un contrato de inversión con características de participación emitido por una entidad inversora.

Contratos de seguro al aplicar la NIIF 17

Los ingresos y gastos de financiamiento de seguros también se incluyen en la categoría de operación, en lugar de en el financiamiento.

Requisitos específicos para clasificar diferencias de divisas

El requisito general para las diferencias de cambio que surgen de la aplicación de la NIC 21 'Los efectos de los cambios en los tipos de cambio' es que las diferencias cambiarias deben clasificarse en la misma categoría que los ingresos o gastos de los elementos que las han generado. Por ejemplo, si una entidad tiene una cuenta por cobrar denominada en una moneda extranjera, procedente de la venta de sus bienes clasificados dentro de las actividades de operación, las diferencias de cambio que surjan al convertir dicha cuenta por cobrar a clientes a la moneda funcional también se incluirán en el resultado de operación.

Perspectiva práctica

Para una transacción que no solo implique la obtención de financiamiento, como se mencionó anteriormente, los ingresos y gastos pueden tener que dividirse entre múltiples categorías. Sin embargo, cualquier diferencia de divisas asociada a dicha transacción no puede dividirse entre categorías. En su lugar, la entidad debe usar su criterio para determinar a qué parte de la transacción se refieren las diferencias de divisas y las diferencias de divisas se asignan entonces solo a esa categoría relevante. Puede haber un juicio significativo para determinar a qué parte de la transacción se refieren las diferencias de divisas y, por tanto, dónde deben clasificarse en el estado de resultados. Esto podría aplicarse a pasivos como los pagos por bienes o servicios denominados en moneda extranjera, que también incluyen plazos de crédito extendidos, dado que el gasto por la compra de bienes o servicios se clasificaría como de operación, mientras que los gastos por intereses se clasificarían como financiamiento. Por ello, recomendamos que las entidades cuyas transacciones estén denominadas en una moneda distinta a su moneda funcional comiencen a evaluar sus acuerdos con antelación para identificar posibles áreas de este tipo de dificultades.

Existe una exención respecto de este requerimiento general. Si la evaluación requiriera un costo o esfuerzo desproporcionado, una entidad podrá clasificar las diferencias de cambio afectadas en la categoría de operación. La evaluación de costo o esfuerzo desproporcionado debe realizarse para cada partida que genere diferencias de cambio y debe basarse en los hechos y circunstancias específicos de cada caso. No obstante, si los mismos hechos y circunstancias son aplicables a varias partidas, la misma evaluación podría aplicarse a cada una de ellas. Es importante señalar que, si una entidad no puede asignar diferencias de cambio específicas a las categorías aplicables, la exención por costo o esfuerzo desproporcionado se aplica únicamente a esas diferencias de cambio específicas y no a la totalidad de las diferencias de cambio. Un ejemplo de cómo esta exención por costo o esfuerzo desproporcionado puede aplicarse en la práctica es el caso en que todas las diferencias de cambio se capturan actualmente de forma agregada a nivel de la entidad como un importe único, con el fin de facilitar la gestión centralizada de la exposición neta (por ejemplo, mediante una función central de tesorería), y la asignación de las diferencias de cambio a las categorías aplicables implicaría costos significativos de implementación. En estas circunstancias, la administración puede concluir que resulta apropiado aplicar la exención por costo o esfuerzo desproporcionado, debido a que el costo y el esfuerzo necesarios para cumplir con el requerimiento serían desproporcionados en relación con los beneficios obtenidos.

Clasificación de ingresos y gastos derivados de la baja de activos y pasivos

La NIIF 18 incluye orientación detallada para la aplicación relacionada con la clasificación de los ingresos y gastos que surgen de la baja en cuentas de activos y pasivos, la clasificación y medición de un activo cuando se designa como mantenido para la venta, y cuando se produce un cambio en el uso de un activo. Cuando se trata de un activo o pasivo individual, la aplicación de estos requerimientos puede resultar relativamente sencilla. El principio establecido por la NIIF 18 es que los ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas o de la reclasificación se clasificarán en la misma categoría en la que debían clasificarse inmediatamente antes de dicha baja en cuentas o reclasificación.

Sin embargo, cuando se trata de un grupo de activos, o de un grupo de activos y pasivos, la situación puede resultar más compleja. Por ello, la Norma proporciona guía adicional para abordar la baja en cuentas y los cambios de clasificación de grupos de activos o de grupos de activos y pasivos.

La aplicación de esta guía puede requerir nuevamente el mantenimiento de registros detallados y la disponibilidad de información suficiente que permita a las entidades aplicarla correctamente.

Desafíos con la transición a la NIIF 18

La NIIF 18 deberá aplicarse obligatoriamente por primera vez en los períodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Sin embargo, se requiere su aplicación retrospectiva, lo que significa que la información comparativa deberá re expresarse. También se permite su adopción anticipada. Muchas entidades pueden encontrar desafiante la transición, especialmente si la información requerida no ha sido capturada previamente por sus sistemas. Además de modificar la clasificación de los ingresos y gastos, la NIIF 18 exige lo siguiente en el primer año de aplicación de la Norma:

- Si una entidad aplica la NIC 34 'Informes Financieros Intermedios':
 - Si una entidad prepara estados financieros intermedios condensados, los estados financieros intermedios condensados deben presentar en el estado de resultados cada partida que la entidad espera utilizar para aplicar la NIIF 18, así como los subtotales exigidos por la NIIF 18. Esto está especificado en la NIIF 18 a pesar del requisito de la NIC 34 de presentar como mínimo los encabezados y subtotales incluidos en los estados financieros anuales más recientes de la entidad.
 - Los estados financieros intermedios deberán incluir una conciliación de cada partida presentada en el estado de resultados del período para los períodos comparativos inmediatamente precedentes y para el período actual acumulado hasta la fecha.
- En los estados financieros anuales de la entidad: una conciliación de cada partida en el estado de resultados para el periodo comparativo, desde los importes previamente presentados bajo la NIC-1 hasta los importes reformulados presentados al aplicar la NIIF 18.

2. Medidas de desempeño definidas por la administración

Dada la amplia utilización y utilidad de las medidas alternativas de desempeño (APM, por sus siglas en inglés), la NIIF 18 introduce nuevos requerimientos de información a revelar en relación con el uso de un conjunto definido de manera restringida de estas medidas, denominadas “medidas de desempeño definidas por la administración” (MPM, por sus siglas en inglés).

Si bien el uso de medidas alternativas de desempeño (APM, por sus siglas en inglés) está sujeto a regulación en la mayoría de las jurisdicciones, el objetivo de la NIIF 18 de incrementar la transparencia y la disciplina en el uso de dichas medidas requiere que las entidades reúnan, en una única nota a los estados financieros, toda la información a revelar relacionada con las medidas de desempeño definidas por la administración (MPM), según se definen en la NIIF 18. Para estas MPM recientemente definidas, la NIIF 18 exige revelar el efecto del impuesto a las utilidades, así como el efecto sobre las participaciones no controladoras, correspondiente a cada partida incluida en la conciliación entre las MPM y los subtotales o totales establecidos por las Normas NIIF de Contabilidad. Esto representa un nuevo requerimiento, incluso para la mayoría de las jurisdicciones que ya cuentan con regulaciones sobre medidas alternativas de desempeño (APM).

No debe subestimarse el proceso de aplicación de la NIIF 18, desde la identificación inicial de las medidas de desempeño definidas por la administración (MPM) hasta el cumplimiento posterior de los detallados requerimientos de información a revelar establecidos por la Norma. La aplicación de los nuevos requerimientos de revelación relativos a las MPM establecidos por la NIIF 18 puede requerir un grado significativo de juicio profesional y podría hacer necesarias modificaciones importantes en los sistemas y procesos existentes, así como la implementación de nuevos sistemas y procesos.

Asimismo, puede ser necesaria una comunicación temprana con los inversionistas, dado que algunos de los requerimientos de la NIIF 18 serán nuevos, incluso para aquellas entidades que operan en jurisdicciones sujetas actualmente a regulación respecto de las medidas alternativas de desempeño (APM).

Perspectiva práctica

Las MPM estarán sujetas a auditoría. Dado que la NIIF 18 exige que las medidas de desempeño definidas por la administración (MPM) se revelen en los estados financieros, las revelaciones relacionadas con dichas medidas estarán sujetas a los requerimientos de auditoría de estados financieros establecidos en la NIA 200 «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría», en lugar de estar simplemente dentro del alcance de la NIA 720 «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información». Este requerimiento de auditoría implica que las revelaciones relacionadas con las MPM estarán sujetas a un mayor nivel de escrutinio. En consecuencia, recaerá una mayor responsabilidad sobre la administración para asegurar que las MPM reveladas de conformidad con la NIIF 18 sean útiles para los usuarios y que estén denominadas y descritas de manera clara y comprensible, de modo que no induzcan a error a los usuarios de los estados financieros.

Desafíos con la definición de MPM

Una MPM se define por la NIIF 18 como:

Un subtotal de ingresos y gastos que:

- Una entidad utiliza en comunicaciones públicas fuera de sus estados financieros
- Una entidad utiliza para comunicar a los usuarios de sus estados financieros el enfoque de la gerencia sobre un aspecto del desempeño financiero de la entidad en su conjunto, y
- No está contemplada en la NIIF 18 ni es requerida específicamente para su presentación o revelación por las NIIF.

Aunque esta definición puede parecer restrictiva, existe una cantidad significativa de guías de aplicación que deben considerarse para determinar si una medida alternativa de desempeño (APM, por sus siglas en inglés) cumple la definición de una medida de desempeño definida por la administración (MPM, por sus siglas en inglés) y, por lo tanto, si está sujeta a los requerimientos de información a revelar establecidos por la NIIF 18. En consecuencia, existen diversas áreas que pueden representar desafíos para las entidades al realizar estas evaluaciones.

¿Qué constituye un subtotal?

Un subtotal debe incluir tanto ingresos como gastos. Por consiguiente, un subtotal de “ingresos totales” compuesto por la suma de los ingresos de operación, inversión y financiamiento, pero que no incluya ningún gasto, no cumple la definición de una medida de desempeño definida por la administración (MPM) establecida en la NIIF 18. Por lo tanto, una razón o indicador financiero no se considera una MPM. Sin embargo, si el subtotal utilizado como numerador o denominador de una razón financiera cumpliría la definición de MPM de la NIIF 18 si se presentara de forma independiente y no como parte de la razón, dicho subtotal será considerado una MPM, siempre que se satisfagan los demás criterios de la definición. Por ejemplo, la razón financiera “rentabilidad ajustada sobre el patrimonio” no constituye un MPM. No obstante, el subtotal utilizado como numerador en dicha razón, denominado “resultado neto ajustado”, sí constituiría una MPM, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en la definición de MPM de la NIIF 18.

¿Qué se considera 'comunicaciones públicas'?

De acuerdo con las NIIF 18, un subtotal es un MPM definido solo si una entidad utiliza el subtotal en 'comunicaciones públicas' fuera de sus estados financieros. Las comunicaciones públicas incluyen comentarios de la gerencia, notas de prensa y presentaciones a inversores. Las comunicaciones orales (incluidas transcripciones escritas de comunicaciones orales) y las publicaciones en redes sociales están específicamente excluidas de las comunicaciones públicas por la NIIF 18, dado que son difíciles de supervisar. Además, las entidades solo deben considerar las comunicaciones públicas relacionadas con el periodo de informe actual al identificar MPMs para revelación en el periodo de informe actual, a menos que una entidad emita rutinariamente dichas comunicaciones públicas después de la fecha de emisión de sus estados financieros, como parte de su proceso de informes financieros. En este caso, la entidad también debe considerar las comunicaciones públicas relacionadas con el periodo anterior al identificar MPMs para su revelación en el periodo actual. Por lo tanto, la lista de MPMs reportados en cada periodo de informe puede cambiar. Existen requisitos específicos cuando cambian los MPMs reportados, que se detallan en la sección de 'qué podría salir mal'.

Un aspecto del desempeño financiero de la entidad en su conjunto

Determinar si una medida de desempeño se relaciona con un aspecto del desempeño financiero de la entidad en su conjunto puede requerir un juicio significativo. Por ejemplo, en algunos casos, un subtotal relacionado con un segmento sobre el que debe informarse según la definición de la NIIF 8 'Segmentos de operación' no será un MPM. Sin embargo, si el segmento reportable contiene una única actividad empresarial principal de la entidad, y se presenta un subtotal de ingresos y gastos para ese segmento en el estado de resultados, eso indicaría que el subtotal sí proporciona información sobre un aspecto del desempeño de la entidad en su conjunto, y por tanto es un MPM, si el subtotal cumple con el resto de la definición de MPM. Las entidades deberán considerar cuidadosamente cada medida de desempeño que estén reportando para evaluar si cumplirá este aspecto de la definición de MPM.

Subtotales excluidos específicamente

La NIIF 18 enumera subtotales específicos que no son MPM. Esto incluye utilidad o pérdida antes de impuestos a las utilidades; utilidad o pérdida de operación antes de depreciación, amortización y deterioros dentro del ámbito de la NIC 36 'Deterioro de Activos' (OPDAI); utilidad o pérdida por operaciones continuas; y utilidad o pérdida bruta y subtotales similares (para la lista completa, consulte la Norma). En relación con la utilidad bruta y subtotales similares, la NIIF 18 especifica que un subtotal que consiste únicamente en un tipo de ingresos y gastos directamente relacionados que se incurrieron en la generación de esos ingresos, como ingresos netos por arrendamiento o ingresos netos por intereses, no son MPMs.

Perspectiva práctica

La identificación de los subtotales que cumplen la definición de una medida de desempeño definida por la administración (MPM) puede ser compleja, y las diferencias entre aquellos que califican y los que no pueden ser sutiles. Por ejemplo, si una entidad define una medida de utilidades antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización (EBITDA) como el resultado de operación antes de depreciación, amortización y pérdidas por deterioro del valor comprendidas en el alcance de la NIC 36 (OPDAI, por sus siglas en inglés), debido a que la totalidad de sus utilidades se incluye en el resultado de operación, tal como se señala en la NIIF 18, el OPDAI no constituiría una MPM. Sin embargo, si la medida de utilidades utilizada como punto de partida para determinar dicho subtotal de EBITDA también incluyera partidas de ingresos y gastos clasificadas en la categoría de inversión, ese subtotal de EBITDA podría cumplir la definición de una MPM.

Es importante señalar que cualquier medida alternativa de desempeño (APM) que cumpla la definición de una medida de desempeño definida por la administración (MPM) se considera una MPM, independientemente de si se presenta o no en el estado de resultados.

La presunción refutable de la NIIF 18 en la definición de MPM

Al evaluar si un subtotal comunicado cumple con la definición de MPM, la NIIF 18 presume que un subtotal de ingresos y gastos utilizados en comunicaciones públicas fuera de los estados financieros de una entidad comunica el enfoque de la gerencia sobre un aspecto del desempeño financiero de la entidad en su conjunto. Si la administración quiere refutar esta presunción, está obligada a disponer de 'información razonable y sustentable' para demostrar la base de la refutación.

Esta refutación exige que la administración disponga de información razonable y sustentable, pero no les exige considerar toda la información razonable y sustentable disponible. Por lo tanto, esto puede resultar útil para la administración y proporcionar cierto alivio a la hora de hacer revelaciones de MPM.

Sin embargo, la NIIF 18 incluye una amplia guía de aplicación para el uso de esta presunción refutable. La administración debe poder demostrar que un subtotal no comunica el enfoque de la gerencia sobre un aspecto del desempeño financiero de la entidad en su conjunto, y que la entidad tiene otra razón para usar este subtotal en sus comunicaciones públicas aparte de comunicar el enfoque de la gerencia sobre un aspecto del desempeño financiero de la entidad en su conjunto.

Por ejemplo, si un subtotal solo se incluye en una comunicación pública debido a un requisito legal o reglamentario o a petición de otra parte externa, y la administración no utiliza la medida internamente para evaluar o supervisar el desempeño, y el subtotal se comunica sin prominencia (por ejemplo, la administración no amplía sus comentarios y explicaciones en comunicaciones públicas más allá de los requisitos impuestos externamente), puede haber información razonable y justificable que permita a la administración refutar la presunción, y la medida particular puede no ser un MPM según lo definido por la NIIF 18.

Puede ser necesario un juicio significativo al aplicar esta refutación, y las conclusiones pueden cambiar con el tiempo. Por lo tanto, las entidades que soliciten la refutación deberán reevaluar, en cada fecha de informe, si tales subtotales se han convertido posteriormente en MPM, para garantizar que cumplan los requisitos de las NIIF 18.

Desafíos con la revelación de MPMs

La NIIF 18 exige que las entidades informantes reúnan todos sus MPM y proporcionen las revelaciones en una sola nota a los estados financieros. Para cada MPM, una entidad está obligada a revelar:

- 1 Una descripción del aspecto del desempeño financiero que comunica el MPM, junto con una explicación de por qué la administración cree que el MPM proporciona información útil a los usuarios sobre el desempeño financiero de la entidad
- 2 Cómo se calcula el MPM
- 3 Una conciliación entre el MPM y el subtotal más directamente comparable listado en las NIIF 18 u otro total o subtotal específicamente requerido por otra Norma Contable NIIF
- 4 El efecto del impuesto sobre la renta (junto con una descripción de cómo se determina) para cada elemento a conciliar.
- 5 El efecto sobre las participaciones no controladoras (PNC) correspondiente a cada partida de conciliación.
- 6 Si el MPM se concilia con un total o subtotal que no se presenta en el estado de desempeño financiero, ese total o subtotal debe a su vez conciliarse con el total o subtotal más directamente comparable que se presenta en su estado de desempeño financiero (considerar que no es necesario divulgar el impuesto sobre la renta ni el impacto del NCI de conciliar elementos en esta conciliación 'secundaria').

Los requerimientos de revelación descritos pueden apreciarse en el siguiente ejemplo, elaborado con base en el ejemplo ilustrativo emitido por el IASB. Debe tenerse en cuenta que no se han incluido cifras comparativas; no obstante, estas serían obligatorias para todas las medidas de desempeño definidas por la administración (MPM).

Ejemplos de revelaciones MPM (basadas en Ejemplos Ilustrativos del IASB – Parte 1, Nota 2)

Medidas de Desempeño Definidas por la Administración (MPMs)

El Grupo presenta en sus comunicaciones públicas dos medidas de desempeño definidas por la administración (MPM): el resultado de operación y el resultado ajustado procedente de las operaciones continuadas. Estas medidas no se encuentran definidas en las Normas NIIF de Contabilidad y, en consecuencia, podrían no ser comparables con medidas de denominación similar presentadas por otras entidades.

Con el fin de reflejar el enfoque de la gerencia sobre el desempeño financiero del Grupo, el resultado de operación y el resultado de las operaciones continuadas se ajustan para excluir partidas de ingresos y gastos que no se espera que se repitan durante varios periodos futuros sobre los que se informa. La gerencia considera que estos ajustes proporcionan información útil para comprender las tendencias de la rentabilidad subyacente del Grupo.

Los conceptos que se ajustarían en base a este tipo incluirían:

- Pérdidas por deterioro del valor (o reversiones de dichas pérdidas) reconocidas sobre propiedades, planta y equipo (incluidos los activos por derecho de uso) y activos intangibles (véase la Nota X)
- Costos de reestructuración (véase la Nota X)
- Costos por litigios no recurrentes (véase la Nota X): los costos por litigios se evalúan caso por caso. Por lo general, los litigios relacionados con disputas de propiedad intelectual, incumplimientos regulatorios o reclamaciones de empleados se clasifican como no recurrentes, dado que el Grupo adopta medidas preventivas orientadas a evitar la ocurrencia de dichos eventos. En el ejercicio actual no se registraron costos por litigios clasificados como no recurrentes
- Utilidad o pérdida en la disposición de propiedades, planta y equipos y activos intangibles (véase la Nota X)
- Utilidad o pérdida en la venta de filiales, asociadas y negocios conjuntos (véase la Nota X)

Conciliación de MPMs con el total o subtotal de las NIIF:

Medidas de desempeño definidas por la administración correspondientes a 20XX (en miles de unidades monetarias) Ajustes:

	NIIF	Pérdidas por deterioro	Gastos de Reestructuración	Utilidad en la venta de asociadas y negocios conjuntos	Utilidad en la disposición de PPE	MPM
Otros ingresos de operación		–	–	–	(X)	
Gastos de investigación y desarrollo		X	–	–	–	
Gastos generales y administrativos		X	X	–	–	
Pérdida por deterioro de crédito mercantil		X	–	–	–	
Utilidad de operación / Utilidad de operación ajustada	X	X	X	–	(X)	X
Participación en las utilidades en la venta de asociadas y negocios conjuntos		–	–	(X)		
Gasto del impuesto a la utilidad		–	X	X	X	
Utilidad de operaciones continuas / Utilidad ajustada de operaciones continuas	X	X	X	(X)	(X)	X
Utilidad atribuible a participaciones no controladoras		X	–	–	X	

Determinación del efecto del impuesto a la utilidad:

Pérdidas por deterioro	Las pérdidas por deterioro registradas en 20XX no supusieron ningún beneficio fiscal, ya que estas pérdidas no eran deducibles según la normativa fiscal del País A.
Gastos de reestructuración	Los costos de reestructuración incurridos en 20XX corresponden a XXX (véase la Nota X). Estos incluyen indemnizaciones por despido pagadas a empleados de la unidad de negocio XXX en el País B. El efecto fiscal de estos costos se calculó utilizando la tasa legal del impuesto aplicable en el País B al cierre del ejercicio 20XX, la cual ascendía a X%.
Ganancias por la disposición de asociadas y negocios conjuntos	El impacto fiscal de las utilidades derivadas de la venta de asociadas y negocios conjuntos se determina utilizando el tipo impositivo legal aplicable en el País C a fecha de [final de año 20XX], que era X%.
Utilidades por la disposición de propiedades, planta y equipo	El impacto fiscal de las utilidades derivadas de la venta de PPE se determina utilizando el tipo impositivo legal aplicable en el País D a fecha de [final de año 20XX], que era X%.

¿Qué podría salir mal con los MPM?

Si las entidades no consideran plenamente la guía de aplicación e identifican correctamente los MPM, tales como:

- **Aplicación incorrecta de las directrices** – Una entidad puede pasar por alto MPMs que deben ser reveladas, lo que puede causar un problema de integridad de la información revelada. Puede preparar revelaciones para MPMs que no cumplan la definición de MPM, creando así más carga de trabajo para informes intermedios y anuales. También pueden crear MPMs inadvertidamente al comunicarse con el mercado sin las medidas de gobernanza adecuadas.
- **Referencias cruzadas** – La NIIF 18 exige que las revelaciones de MPM se presenten en una única nota del estado financiero. Cabe señalar que la NIIF 18 no menciona la referencia cruzada con otro documento fuera de los estados financieros. Por lo tanto, las entidades deben actuar con cautela antes de cruzar desde los estados financieros con información contenida en otro lugar. El requisito de divulgar los MPM en una única nota de estado financiero puede ser interpretado estrictamente por algunos reguladores.
- **Interacción con la NIIF 8** – Para las entidades que aplican la NIIF 8, cuando la información por segmentos a reportar contiene un MPM, la administración puede revelar la información requerida por la NIIF 18 sobre la MPM en la misma nota que el resto de la información segmentaria. Si esto se hace, el requisito de presentar todas las revelaciones de MPM en una sola nota puede cumplirse incluyendo las revelaciones de todos los MPM en la nota segmental, distinguiendo claramente la información requerida bajo la NIIF 18 de la requerida por la NIIF 8, o alternativamente toda la información sobre MPM (incluyendo cualquier MPM reportada en la información segmentada) puede presentarse en una nota separada. Por lo tanto, la administración puede considerar cuidadosamente sus procesos de información financiera para evitar o minimizar la duplicación de las revelaciones. Las revelaciones detalladas requeridas en los MPMs también pueden llevar a un mayor escrutinio sobre la información segmentada. La administración deberá ser consciente del nivel de información presentada bajo la NIIF 18 y asegurarse de que su informe financiero en su conjunto transmita un mensaje coherente sobre el desempeño de la entidad.
- **Comparación entre la NIIF 18 y los marcos regulatorios actuales aplicables a las medidas alternativas de desempeño (APM) en distintas jurisdicciones.** – Como se mencionó anteriormente, existen jurisdicciones a nivel mundial que actualmente exigen cierto nivel de revelación para las APMs. Sin embargo, cumplir con los requisitos de las NIIF 18 probablemente requerirá un aumento significativo en el nivel de información que se debe divulgar sobre las MPMs. Por tanto, la gerencia debe tener cuidado de no asumir que las divulgaciones existentes que tengan serán suficientes.
- **Cambios en los MPM a lo largo del tiempo** – Si una entidad informa un nuevo MPM, deja de usar un MPM, o modifica la forma en que calcula un MPM previamente reportado o los efectos fiscales sobre la renta de la conciliación de partidas, se requieren revelaciones que expliquen el cambio, la razón del cambio, así como sus efectos. También se requiere información comparativa reformulada, reflejando el cambio, salvo que la reexpresión sea impráctica. Por lo tanto, la gerencia puede necesitar considerar los requisitos de la IAS 8 'Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores' para evaluar si la reexpresión es impráctica, y si lo es, también debe ser divulgada. Observamos que el umbral existente para justificar la impracticabilidad bajo la IAS 8 es muy alto.

Es importante señalar que las revelaciones de las NIIF 18 sobre las MPM son necesarias tanto para los estados financieros anuales como los intermedios (si se preparan). Sin embargo, las revelaciones de MPM deben referirse al mismo periodo de reporte que los estados financieros. Por lo tanto, los MPM relacionados con el desempeño de la entidad durante los doce meses completos (es decir, para el periodo anual), y no relacionados con los estados financieros intermedios, deben ser revelados en los estados financieros de ese periodo anual, no en los intermedios. En cambio, los MPM relacionados con el periodo intermedio y no con el periodo anual completo serían un MPM solo en los estados financieros intermedios.

Un MPM relativo al periodo de informe debe ser revelado en los estados financieros de ese periodo, incluso si la medida de desempeño se comunica públicamente en la fecha en que se autorizan la emisión de los estados financieros. Dado el enfoque de la NIIF 18 en las comunicaciones públicas para identificar MPMs, el proceso de informes financieros de las entidades puede necesitar modificarse para evitar crear una mayor carga de reporte si los MPM solo se comunican en la fecha en que se autorizan la emisión de los estados financieros.

Cómo facilitar la transición

La NIIF 18 debe aplicarse por primera vez para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2027, por lo que para que la transición sea fluida a la realización de las nuevas revelaciones de MPM, la gerencia debería priorizar lo siguiente:

- Identificación anticipada de las medidas alternativas del desempeño (APM) que se espera cumplan la definición de medidas de desempeño definidas por la gerencia (MPM) y que requerirán información a revelar en el primer periodo anual sobre el que se informe en el que se aplique la NIIF 18
- Evaluar si los sistemas y procesos existentes son suficientes para identificar adecuadamente las medidas de desempeño definidas por la gerencia (MPM) y recopilar la información necesaria para cumplir con los requerimientos de información a revelar establecidos por la NIIF 18.
- Determinar cuándo comenzar a comunicar a los inversionistas los cambios previstos en la información que actualmente se les proporciona.

3. Nuevos y mejores lineamientos sobre la agregación y desagregación de la información en los estados financieros.

Aunque la NIC-1 contenía principios para la agregación y desagregación de información en los estados financieros, al aplicar las NIIF 18 puede requerir un juicio significativo para asegurar que los estados financieros básicos cumplan su nuevo papel de proporcionar 'resúmenes estructurados útiles' para los usuarios.

Desafíos para presentar los estados financieros básicos como resúmenes estructurados útiles

El concepto de que los estados financieros básicos (es decir, el estado de resultados, posición financiera, cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo) son 'resúmenes estructurados' no es nuevo, ya que es un concepto del 'Marco Conceptual para la Información Financiera'. Sin embargo, la NIIF 18 lleva este concepto a un nuevo nivel, que para algunas entidades puede tardar en integrarse en su proceso de preparación de estados financieros, y para otras, puede requerir cambios significativos en los sistemas y procesos existentes o en nuevos sistemas y procesos. A continuación, se presentan algunas áreas clave que las entidades deben conocer.

- a. **Especificar que el papel de los estados financieros primarios es proporcionar 'resúmenes estructurados útiles'** – NIIF 18 añade la palabra 'útil' a 'resúmenes estructurados'. El Apéndice A de la norma aclara que un 'resumen estructurado útil' será útil para los usuarios para:
 - Obtener una visión comprensible de los activos, pasivos, ingresos, gastos, capital y flujos de efectivo reconocidos de la entidad
 - Realizar comparaciones entre entidades y entre periodos de reporte para la misma entidad
 - Identificar elementos o áreas clave donde puedan querer obtener más información de las notas.

Esta definición respalda el objetivo de la NIIF 18 al presentar estados financieros básicos, por lo que las entidades informantes deben ser conscientes de ello.

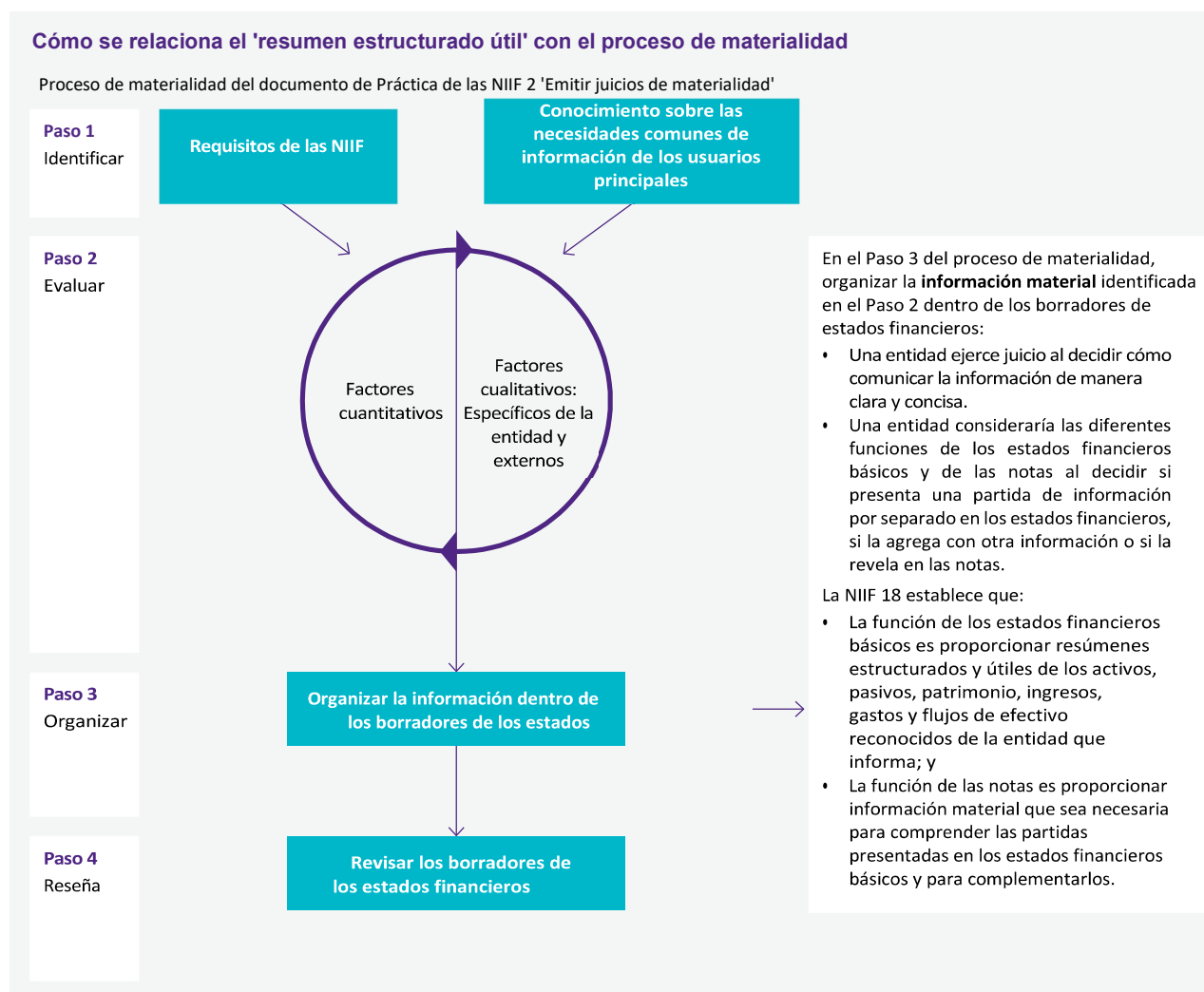
- b. **Aclaración de la función de las notas a los estados financieros** – La NIIF 18 establece que las notas tienen como finalidad proporcionar información material que sea necesaria para que los usuarios de los estados financieros comprendan las partidas presentadas en los estados financieros básicos, así como complementar dichos estados con información adicional para cumplir el objetivo de los estados financieros; es decir, proporcionar información financiera que permita a los usuarios evaluar las perspectivas de futuras entradas netas de efectivo a la entidad y evaluar la gestión realizada por la administración sobre los recursos económicos de la entidad.
- c. **Nuevas y mejoradas directrices de aplicación para determinar qué debe incluirse y dónde** – La NIIF 18 proporciona una guía de aplicación detallada para que los preparadores ejerzan su juicio al determinar qué información debe revelarse en los estados financieros básicos y qué información debe incluirse en las notas. Algunas de las áreas clave de dicha guía incluyen:
 - i. La entidad no está obligada a presentar por separado una partida en un estado financiero básico si dicha presentación no es necesaria para que el estado financiero proporcione un "resumen estructurado útil". Esto aplica incluso cuando una partida es requerida específicamente por las Normas NIIF de Contabilidad. Sin embargo, si alguna de las partidas exigidas por la NIIF 18 no se presenta en el estado financiero principal correspondiente, deberá revelarse en las notas, salvo que la información resultante no sea material. No obstante, siempre deben cumplirse los requerimientos específicos que determinan la estructura de un estado financiero principal (es decir, al aplicar este juicio, las entidades no pueden eludir los requerimientos específicos relacionados con la estructura de un estado financiero principal).
 - ii. Una entidad también deberá presentar partidas y subtotales adicionales cuando ello sea necesario para que un estado financiero principal proporcione un "resumen estructurado útil". Asimismo, cuando se presenten dichas partidas y subtotales adicionales, estos deberán:
 - Estar reconocidos y medidos de conformidad con las NIIF
 - Ser coherentes con la estructura requerida para el estado financiero principal correspondiente.
 - Se presentan de forma consistente de un periodo a otro
 - No presentarse con mayor relevancia o énfasis que los totales y subtotales requeridos por las NIIF

Partidas adicionales en el estado de resultados y posición financiera pueden ser una desagregación de los elementos requeridos. Al evaluar si desagregar información y presentar partidas adicionales en el estado de resultados y posición financiera o si se deben revelar elementos en las notas, la NIIF 18 exige que las entidades basen su juicio en una evaluación de las características de los elementos, que podrían compartirse o no. Estas características incluyen aspectos como la naturaleza de la partida, su función dentro de las actividades empresariales de la entidad, la base de medición o la ubicación geográfica. Sin embargo, la NIIF 18 proporciona un conjunto ligeramente diferente de características a considerar para el estado de resultados y la posición financiera.

Desafíos en la interacción entre el concepto de materialidad y la presentación de resúmenes estructurados útiles

El documento práctico NIIF 2 'Emitir juicios de materialidad' contiene una guía útil para emitir juicios de materialidad y puede ayudar a una entidad a decidir si un elemento de información debe presentarse por separado en los estados financieros básicos, agregarse con otra información o revelarse en las notas. Establece que una entidad debe considerar los diferentes roles de los estados financieros y notas principales al tomar esta determinación, siendo ahora la NIIF 18 la que define los roles de los estados financieros y notas.

El diagrama de flujo, mostrado a continuación a partir de los Materiales de Apoyo que acompañan a las NIIF 18, muestra cómo el 'resumen estructurado útil' se relaciona con el proceso de materialidad del documento de Práctica de las NIIF 2 'Emitiendo juicios de materialidad'.



Está claro que una entidad no puede incluir toda la información relevante en los estados financieros básicos. El papel de los estados financieros básicos es proporcionar 'resúmenes estructurados útiles', y este papel, ahora incluido en las NIIF 18, proporcionará una base para determinar qué información relevante debe incluirse en la cara de los estados financieros básicos y qué debe incluirse en las notas. Por tanto, los roles recién definidos de los estados financieros y notas ayudan a aclarar que la información se presenta en los estados financieros básicos para proporcionar un resumen estructurado útil, y por tanto, se debe incluir información detallada adicional en las notas, siempre que esa información detallada adicional sea relevante.

Perspectiva práctica

Para ilustrar esto, podemos usar el ejemplo de una entidad que ha sufrido una reestructuración importante y concluyó que la información sobre dicha reestructuración es relevante. Para decidir si presentar una partida para gastos de reestructuración en el estado de resultados, la entidad debe considerar si esa partida contribuye a un 'resumen estructurado útil'. La entidad puede considerar que presentar una partida separada para gastos de reestructuración ayudará a los usuarios de los estados financieros a comprender el aumento de los gastos de operación totales para el periodo. Al presentar una partida separada, esto también puede hacer que las otras partidas de gastos sean más comparables a las cantidades presentadas por la entidad en periodos anteriores, permitiendo a los usuarios hacer comparaciones más útiles entre periodos y con cantidades presentadas por otras entidades. La entidad también podría concluir que la partida separada ayudará a los usuarios a identificar la reestructuración como un área sobre la que deseen buscar más información en las notas.

Desafíos relacionados con la agregación y desagregación de la información

Mientras que la NIC 1 incluía principios de alto nivel de agregación y desagregación de información en los estados financieros, La NIIF 18 introduce nuevos principios específicos para agregar y desagregar información en los estados financieros, junto con una guía detallada de aplicación. Por ello, para algunas entidades la aplicación de la NIIF 18 puede requerir cambios en los sistemas y procesos existentes, siempre que la entidad esté obligada por la NIIF 18 a cumplir con lo siguiente (a menos que ello anule requisitos específicos de agregación o desagregación en las NIIF):

- a. Clasificar y agregar los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo en partidas que compartan características comunes, tales como:
 - i. La naturaleza de la partida
 - ii. su función dentro de las actividades empresariales de la entidad
 - iii. La base de medición
 - iv. Ubicación geográfica
 - v. Tamaño
 - vi. u otras características
- Desagregar las partidas sobre la base de características que no son compartidas.
- Agregar o desagregar elementos para presentar partidas en los estados financieros básicos que cumplan su función de proporcionar 'resúmenes estructurados útiles'
- Agregar o desagregar elementos para revelar información material en las notas
- Las entidades deben asegurarse de que la agregación y desagregación en los estados financieros no oculte información relevante.

Si una entidad no presenta información relevante en los estados financieros básicos, debe revelar esa información en las notas.

Como también ocurrió con la NIC 1, la NIIF 18 deja claro que, al aplicar estos principios, una entidad debe desagregar elementos que tengan características diferentes cuando la información resultante es relevante. Algunos ejemplos dados en la Norma de información que podría necesitar ser desagregada incluyen PPE desagregado en clases según lo establecido en la NIC 16 'Propiedades, Instalaciones y Equipo', inventarios desglosados en artículos como mercancías, suministros de producción, materiales, trabajos en curso y cuentas a pagar comerciales, desagregando aquellas cuentas a pagar comerciales que forman parte de los acuerdos de financiamiento de proveedores.

Agregar y desagregar elementos basándose en características compartidas o disímiles requerirá juicio directivo. La NIIF 18 incluye ejemplos de características que deben considerarse al tomar esta decisión. Aunque hay múltiples factores a considerar, la NIIF 18 es clara en que una entidad debe desagregar elementos con características diferentes cuando la información resultante es relevante; incluso una sola característica diferente podría dar lugar a que la información sobre elementos desagregados sea relevante. Por ejemplo, una entidad no podría argumentar que un conjunto de elementos tiene más características similares, y por tanto no desagregado, si la información sobre elementos desagregados es relevante.

Perspectiva práctica

Para ilustrar este concepto, la NIIF 18 utiliza como ejemplo los activos financieros (inversiones en instrumentos de deuda y de capital). Los activos financieros pueden presentar características diferentes debido a las distintas bases de medición utilizadas (por ejemplo, algunos se mantienen al costo amortizado y otros se miden al valor razonable con cambios en resultados). Una entidad puede concluir que, para proporcionar un “resumen estructurado útil”, es necesario desagregar los activos financieros en dos partidas separadas: activos financieros medidos al costo amortizado y activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados. Además de esta desagregación inicial, los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados también pueden presentar otras características diferentes, ya que algunos pueden corresponder a inversiones en instrumentos de deuda y otros pueden clasificarse como instrumentos de capital. La entidad podría concluir entonces que, dado que las inversiones en instrumentos de deuda y en instrumentos de capital exponen a la entidad a riesgos distintos, es necesario desagregar aún más los activos financieros en partidas separadas para inversiones en instrumentos de deuda e inversiones en instrumentos de capital, con el fin de proporcionar un “resumen estructurado útil”.

No obstante, si la entidad concluye que la desagregación de las inversiones en instrumentos de deuda y de patrimonio no es necesaria para proporcionar un “resumen estructurado útil”, pero que la información desagregada sigue siendo material (significativa), entonces deberá presentar dicha desagregación en las notas a los estados financieros.

Desafíos en el uso de denominaciones descriptivas

La NIIF 18 especifica que los elementos presentados en los estados financieros primarios y revelados en las notas a los estados financieros deben estar etiquetados y descritos de manera que representen fielmente las características de las partidas, y para ello una entidad debe incluir todas las descripciones y explicaciones necesarias para que el usuario de los estados financieros entienda el concepto.

La NIIF 18 incluye guías de aplicación y requerimientos específicos para la denominación de partidas agregadas, así como requerimientos de revelación específicos que dependen de si las partidas agregadas están compuestas por elementos cuya información es material o no material. Asimismo, la norma limita el uso de la denominación genérica y poco descriptiva «otros» al presentar y revelar partidas agregadas. La utilización de la etiqueta «otros» para denominar partidas agregadas solo está permitida cuando la entidad no pueda identificar una descripción más informativa. Para respaldar este requerimiento, la NIIF 18 incorpora: Ejemplos de cómo una entidad puede determinar una denominación más informativa para una partida agregada. Guías de aplicación sobre las denominaciones que deben utilizarse cuando no exista una descripción más adecuada que «otros». Requerimientos adicionales de revelación que exigen proporcionar información complementaria sobre los importes agregados en circunstancias específicas. En consecuencia, la NIIF 18 busca mejorar la transparencia y la utilidad de la información financiera, promoviendo que las partidas agregadas sean descritas de manera clara y adecuada para los usuarios de los estados financieros y restringiendo el uso de categorías genéricas como «otros» a situaciones excepcionales.

Una partida cuya información es:		Otros elementos para los que la información es:	Requisitos de revelación:
No material	Podría agregarse con	No material	No está obligado a revelar información sobre elementos desagregados, pero debe considerar si la cantidad agregada es suficientemente grande y, por tanto, si un usuario de los estados financieros podría cuestionar razonablemente si incluyen elementos para los que la información podría ser relevante
Material		Material	Revela información sobre cada rubro
Material		No material	Revelar información sobre elementos desagregados solo si la información inmaterial podría ocultar información relevante

¿Cómo puede una entidad encontrar una etiqueta más informativa que 'otro'?

- a. Si una partida respecto de la cual la información es material se agrega con partidas respecto de las cuales la información no es material, deberá utilizarse una denominación que describa la partida respecto de la cual la información es material; o
- b. Si se agregan partidas cuya información no es material, deberá utilizarse una denominación basada en las características similares o diferentes que sirvan de fundamento para dicha agregación.

Cuando no existe una etiqueta más informativa que 'otros', una entidad debe usar una etiqueta que describa el concepto agregado con la mayor precisión posible (por ejemplo, 'otros gastos de operación'). Es importante destacar que, si una entidad describe una agregación compuesta únicamente por elementos para los que la información no es relevante, debe considerar si la cantidad agregada es lo suficientemente grande como para que los usuarios de los estados financieros puedan razonablemente cuestionar si incluye elementos para los que la información podría ser relevante.

Perspectiva práctica

Al etiquetar y describir elementos de manera que represente fielmente las características del elemento, la NIIF 18 especifica que una entidad debe proporcionar todas las descripciones y explicaciones necesarias para que el usuario entienda el elemento. Al proporcionar una descripción o explicación de un elemento en los estados financieros, puede ser necesario que la gerencia incluya definiciones o significados para términos específicos utilizados, así como información sobre cómo han agregado o desagregado activos, pasivos, capital, ingresos, gastos y flujos de efectivo. Esto puede ser especialmente relevante si los elementos están etiquetados o descritos de una manera muy específica para la entidad en cuestión. Por lo tanto, las entidades con actividades empresariales altamente especializadas o únicas deben asegurarse de evaluar si los elementos están adecuadamente etiquetados y descritos de modo que sean comprensibles para los usuarios de los estados financieros.

Desafíos con los requisitos en relación con los gastos de operación

La NIIF 18 permite que las entidades clasifiquen y presenten los gastos de operación en la categoría de operación del estado de resultados utilizando las características de la naturaleza y/o de la función de dichos gastos. La razón para permitir el uso combinado de ambas bases de clasificación en el estado de resultados obedece a la preocupación de que prohibir una presentación mixta podría dar lugar a la pérdida de información relevante. En particular, determinados gastos de operación, como las pérdidas por deterioro de la plusvalía, constituyen partidas clasificadas por naturaleza y pueden ser difíciles de atribuir a partidas funcionales de forma objetiva y no arbitraria.

Aunque muchos pueden acoger con agrado este enfoque, se requiere juicio para aplicar los requisitos detallados y las directrices de aplicación de las NIIF 18 en relación con los gastos de operación. Puede tomar tiempo para algunas entidades integrar estos requerimientos en sus procesos de preparación de estados financieros y, para otras, puede requerir cambios en los sistemas y procesos existentes. Algunas áreas clave de desafío derivadas de los nuevos requisitos son:

- a. La NIIF 18 no permite que los gastos de operación se clasifiquen y presenten utilizando una combinación arbitraria de las características de naturaleza y función de los gastos. Cada partida individual presentada en el estado financiero debe estar compuesta por gastos de operación agregados únicamente por naturaleza o únicamente por función. Sin embargo, no es necesario que todas las partidas utilicen la misma característica como base de agregación. Al determinar la forma de presentar los gastos de operación, una entidad debe considerar qué nivel de agregación proporciona el resumen estructurado más útil de dichos gastos. Por ejemplo, debe evaluar si la agregación de gastos relacionados con recursos consumidos en actividades administrativas, tales como recursos humanos, tecnologías de la información, servicios legales y contables, y su presentación en una partida denominada «gastos de administración», proporciona el resumen estructurado más útil para los usuarios de los estados financieros.
- b. La NIIF 18 incluye principios detallados para la clasificación y presentación de los gastos de operación utilizando las características de la naturaleza de los gastos, por ejemplo, gasto por materias primas ("gastos por naturaleza"), y/o de la función de los gastos, por ejemplo, costo de ventas. La NIIF 18 proporciona orientación mucho más detallada sobre el uso de la clasificación por naturaleza frente a la clasificación por función que la anteriormente contenida en la NIC 1, centrándose en la utilización de la alternativa que proporcione el resumen estructurado más útil de la información financiera. Asimismo, la norma exige que cada partida resultante se identifique mediante una denominación clara que permita reconocer qué gastos de operación se incluyen en ella.

Cuando una entidad presenta los gastos de operación clasificados por función, la NIIF 18 incluye requisitos detallados de desagregación:

Una entidad está obligada a presentar una partida separada para el costo de ventas, si clasifica los gastos de operación en funciones que incluyen una función de costo de ventas. Al presentar una partida de costo de venta, la NIIF 18 exige que esto incluya el total de gastos de inventario tal y como se describe en la NIC 2 'Inventarios'.

Nuevos requisitos de revelación:

1. Al clasificar los gastos de operación por función, las entidades deben revelar una descripción cualitativa de la naturaleza de los gastos incluidos en cada línea de función.
2. Las entidades que clasifiquen uno o más elementos por función también deben revelar en un único estado financiero el total de cada uno de los cinco gastos especificados por naturaleza. La NIC 1 exigía la revelación de tres de ellos, depreciación, amortización y beneficios para empleados, pero la NIIF 18 ahora también exige la revelación de las pérdidas por deterioro (y sus reversiones) y pérdidas de inventario (y reversiones de estas). Las cantidades presentadas o reveladas no tienen por qué ser necesariamente reconocidas como un gasto en el periodo (es decir, parte, o la totalidad de las cantidades podrían haberse reconocido como parte del importe acumulado de un activo).
3. Para cada uno de los cinco gastos especificados por naturaleza, una entidad debe revelar la cantidad relacionada con cada partida de la categoría de operación, así como una lista de cualquier línea fuera de la categoría de operación que incluya importes relacionados con el total. Si los importes no corresponden a los reconocidos como gasto en el periodo, la entidad también debe dar una explicación cualitativa de ese hecho, identificando los activos implicados.
4. Cuando una entidad clasifica los gastos por función y revela los cinco totales de gastos por naturaleza como se ha descrito anteriormente, está exenta de revelar:
 - a. En relación con las partidas de función presentadas en la categoría de operación del estado de resultados, información desagregada sobre los importes de gastos naturales incluidos en cada partida, más allá de los importes especificados en la NIIF 18 en relación con los cinco gastos especificados por naturaleza mencionados anteriormente.
 - b. En relación con los gastos de naturaleza que requieren específicamente una Norma Contable NIIF que deben ser revelados en las notas, información desagregada sobre los importes de los gastos incluidos en cada partida de función presentada en la categoría de operación del estado de resultados más allá de los importes especificados en la NIIF 18 en relación con los cinco gastos especificados por naturaleza mencionados anteriormente.

Esta exención solo se refiere a la desagregación de gastos de operación y, como tal, no exime a una entidad de aplicar requisitos específicos de revelación relacionados con dichos gastos en otras NIIF.



4. Modificaciones correlativas a otras Normas NIIF

Aunque varias Normas Contables NIIF fueron modificadas como consecuencia de la publicación de la NIIF 18, las modificaciones más significativas se realizaron a las NIIF:

- NIC-7 'Estado de Flujos de efectivo'
- NIC 33 'Utilidad por acción'
- NIC-34 'Informes financieros intermedios'

Como resultado de una simple reubicación de los requerimientos contenidos en la NIC 1 a:

- NIC-8 'Políticas contables, cambios en estimaciones y errores contables'
- NIIF 7 'Instrumentos financieros: revelaciones'

Las entidades deben aplicar todas estas modificaciones cuando apliquen por primera vez la NIIF 18.

Modificaciones a la NIC 7 “Estado de Flujos de Efectivo”

Con el fin de lograr una mayor coherencia y comparabilidad en el estado de flujos de efectivo, la NIC 7 fue modificada de la siguiente manera:

- Requerir que todas las entidades utilicen el nuevo subtotal de resultado de operación como punto de partida para el método indirecto de presentación de los flujos de efectivo de las actividades de operación, eliminando así determinados ajustes de conciliación.
- Eliminar las alternativas de presentación para los flujos de efectivo relacionados con intereses y dividendos pagados y recibidos. Los dividendos pagados se clasificarán siempre como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiamiento. Para las entidades que no inviertan en los tipos específicos de activos definidos por la NIIF 18 ni proporcionen financiamiento a clientes como una actividad principal de negocio, los intereses pagados se clasificarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiamiento, mientras que los intereses y dividendos recibidos se clasificarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión.

Actividades del negocio especificadas: excepción aplicable a las entidades cuya actividad principal consiste en una o ambas de las actividades especificadas en la NIIF 18.

Para las entidades cuya actividad principal, conforme a lo especificado en la NIIF 18, consiste en invertir en activos o proporcionar financiamiento a clientes, o ambas, el principio general es que la clasificación de los dividendos e intereses recibidos, así como de los intereses pagados, en el estado de flujos de efectivo se determinará por referencia a la forma en que los ingresos y gastos correspondientes se clasifican en el estado de resultados. Sin embargo, la entidad deberá clasificar el importe total de cada uno de estos flujos de efectivo (es decir, dividendos e intereses recibidos, así como intereses pagados) dentro de una única categoría del estado de flujos de efectivo.

Perspectiva práctica

Al aplicar la NIIF 18, una entidad cuya actividad principal de negocio es invertir en los activos especificados por la NIIF 18 o proporcionar financiamiento a clientes puede estar obligada a clasificar los ingresos por dividendos e intereses y los gastos por intereses en más de una categoría en el estado de resultados. En este caso, la entidad tendrá que tomar una decisión de política contable para clasificar los flujos de efectivo relacionados en una de las actividades asociadas en el estado de flujos de efectivo.

- Exigir que los requerimientos generales de la NIIF 18 para los estados financieros también se apliquen al estado de flujos de efectivo, incluidos los requerimientos relacionados con la agregación y desagregación de partidas, así como con la estructura de las notas a los estados financieros. Esto puede implicar que las entidades deban reconsiderar la forma en que las partidas del estado de flujos de efectivo se agregan y desagregan, así como la manera en que se denominan o etiquetan.

Modificaciones a la NIC 33 “Utilidades por Acción”

La NIC 33 ha sido modificada para incluir lo siguiente:

- Además de presentar las utilidades básicas y diluidas por acción, según lo requiere la NIC 33, las entidades podrán revelar en las notas importes adicionales por acción utilizando una medida de desempeño diferente como numerador en el cálculo de las utilidades por acción.
- Cuando una entidad decide presentar una cantidad adicional por acción, debe:
 - Revelar los importes básicos y diluidos adicionales por acción con igual importancia
 - Calcular la cantidad adicional por acción utilizando el número medio ponderado de acciones ordinarias determinado conforme a la NIC 33
 - Solo revelar la cantidad adicional por acción en las notas (es decir, la cantidad adicional por acción no puede presentarse en los estados financieros básicos), y
 - cuando el numerador de la cantidad adicional por acción es un MPM, revelar toda la información requerida según las nuevas revelaciones de MPM (véase la **sección 2 del MPM**).

Modificaciones a la NIC 34 “Información Financiera Intermedia”

Las modificaciones realizadas a la NIC 34 establecen el requerimiento de que:

- Una entidad que prepare estados financieros intermedios condensados deberá aplicar la NIC 34 y los requerimientos de la NIIF 18 relacionados con la agregación y desagregación de partidas, así como los requerimientos de la NIC 8 relativos a la “Presentación razonable y cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad”, “Negocio en marcha” y “Base contable de acumulación (devengo)”.
- Las revelaciones sobre MPM (introducidas por las NIIF 18 y discutidas en detalle en la **sección 2**) deben incluirse en todos los estados financieros intermedios.

Es importante señalar que los estados financieros intermedios del primer año en que se aplica la NIIF 18 tienen requisitos específicos de transición (véase la **sección 5**).

Modificaciones a la NIC 8 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”

La NIC 8 ha sido renombrada como NIC 8 “Bases para la Preparación de los Estados Financieros”, ya que los siguientes requerimientos fueron eliminados de la NIC 1 e incorporados, sin modificaciones, a la NIC 8, en lugar de incluirse en la NIIF 18:

- Presentación razonable y cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad.
- Negocio en marcha
- Base contable de acumulación (devengo)
- Revelación de la selección y aplicación de políticas contables.
- Revelación de las fuentes de incertidumbre en la estimación

Modificaciones a la NIIF 7 “Instrumentos Financieros: Información a Revelar”

Los siguientes requerimientos fueron eliminados de la NIC 1 e incorporados a la NIIF 7 sin modificaciones (salvo cambios editoriales para actualizar las referencias a los párrafos pertinentes de la NIC 32 “Instrumentos Financieros: Presentación”), en lugar de incluirse en la NIIF 18:

- Información para revelar relacionada con la reclasificación de instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio, o de otros instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio que imponen a la entidad la obligación de entregar a otra parte una participación proporcional de sus activos netos únicamente en el momento de la liquidación. Esto incluye el requerimiento de revelar el importe, el momento y la razón de cualquier reclasificación de importes entre pasivos financieros y patrimonio para dichos instrumentos.

5. Fecha de vigencia y transición

La NIIF 18 es aplicable para los períodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2027, permitiéndose su aplicación anticipada. Las entidades que adopten anticipadamente la NIIF 18 deberán revelar dicho hecho en las notas a sus estados financieros.

Aunque la NIIF 18 debe aplicarse retrospectivamente de conformidad con la NIC 8, las entidades no están obligadas a revelar la información cuantitativa establecida en la NIC 8. Es decir, no se requiere que revelen, para el período actual y para cada período comparativo presentado, el importe del ajuste efectuado en cada partida afectada de los estados financieros ni el ajuste correspondiente a las utilidades básicas y diluidas por acción.

Para el período comparativo presentado en los estados financieros anuales de una entidad, esta deberá revelar una conciliación entre los importes re expresados conforme a la NIIF 18 y los importes previamente presentados para ese mismo período comparativo de acuerdo con la NIC 1.

Para los estados financieros intermedios preparados de conformidad con la NIC 34:

- a. Si una entidad prepara estados financieros intermedios condensados, deberá presentar en el estado de resultados cada uno de los encabezados que espera utilizar al aplicar la NIIF 18, así como los subtotales requeridos por dicha norma. La NIIF 18 exige este tratamiento aun cuando la NIC 34 establece que, como mínimo, deben incluirse los encabezados y subtotales presentados en los estados financieros anuales más recientes de la entidad.
- b. Los estados financieros intermedios deberán incluir una conciliación para cada partida presentada en el estado de resultados correspondiente a los períodos comparativos inmediatamente anteriores y al período actual acumulado hasta la fecha.

Se permite a las entidades, pero no se les exige, revelar las conciliaciones anteriores para el periodo actual, así como para los periodos comparativos anteriores.

Al aplicar por primera vez la NIIF 18, una entidad también tiene la opción de cambiar la elección realizada respecto de la medición de una inversión en una asociada o un negocio conjunto. Si la entidad cumple los requisitos para aplicar la exención prevista en la NIC 28 “Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos” (aplicable a una inversión en una asociada o negocio conjunto mantenida, directa o indirectamente, a través de una entidad que sea una organización de capital de riesgo, un fondo mutuo de inversión, un fideicomiso de inversión colectiva u otra entidad similar), podrá modificar su elección de medición de dichas inversiones, pasando del método de participación al valor razonable con cambios en resultados, de conformidad con la NIIF 9. Si una entidad realiza este cambio, deberá aplicarlo de forma retrospectiva de acuerdo con la NIC 8. Asimismo, si la entidad aplica la NIC 27 “Estados Financieros Separados”, estará obligada a efectuar el mismo cambio en sus estados financieros separados.

Estamos a sus órdenes en caso de dudas o requerir apoyo en la presentación o revisión de Estados Financieros bajo IFRS. Como siempre será un gusto ayudarles. Por favor contáctenos a través de nuestra página www.grantthornton.mx.com o al correo Salles.Sainz@mx.gt.com