

Documentos del IASB publicados para acompañar a la Norma Internacional de Contabilidad 34

Información Financiera Intermedia

El texto normativo de la NIC 34 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 1999. La fecha de vigencia de la modificación más reciente es 1 de enero de 2013. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

A Ilustración de periodos cuya presentación se requiere

B Ejemplos de aplicación de los criterios de reconocimiento y medición

C Ejemplos relativos al uso de estimaciones

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIC 34, pero no forman parte de la misma.

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad al modificar los párrafos 15 a 18 de la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* como parte de las *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010. Esos cambios pretenden enfatizar los principios de información a revelar de la NIC 34 y añadir guías adicionales para ilustrar cómo aplicar estos principios.
- FC2 La NIC 34 fue desarrollada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en 1998 y no incluyó unos Fundamentos de las Conclusiones.

Hechos significativos y transacciones

- FC3 En *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010, el Consejo abordó solicitudes de aclaración de la información a revelar requerida por la NIC 34 al ser considerada en comparación con los cambios en los requerimientos de información a revelar de otras NIIF. La NIC 34 fue emitida por el organismo predecesor al Consejo, IASB, en 1998. A la luz de las mejoras recientes de los requerimientos de la información a revelar, numerosos usuarios de los estados financieros pidieron al Consejo considerar si información a revelar concreta requerida por la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* para los estados financieros anuales debe ser requerida también para los estados financieros intermedios. La NIC 34 establece principios de información a revelar para determinar qué información debe revelarse en la información financiera intermedia. El Consejo concluyó que modificando la NIC 34 para poner mayor énfasis en esos principios, y la inclusión de ejemplos adicionales relacionados con los requerimientos de información a revelar más recientes, es decir mediciones de valor razonable, mejorarían la información financiera intermedia.
- FC4 Como parte de las *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010, el Consejo suprimió el párrafo 18 de la NIC 34 puesto que repite el párrafo 10 de la NIC 34 y porque la intención del Consejo es enfatizar esa información a revelar requerida en lugar de la que no lo es.

Contenido de la información financiera intermedia

- FC5 Como parte del documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011* (emitido en mayo de 2012) el Consejo modificó el párrafo 5 para tener congruencia con los párrafos 10(ea) y 10(f) de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

Notas explicativas seleccionadas

- FC6 El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011* (emitido en mayo de 2012) el Consejo decidió aclarar los requerimientos sobre información segmentada para los

activos y pasivos totales para cada segmento sobre el que debe informarse para mejorar la congruencia con los requerimientos del párrafo 23 de la NIIF 8 *Segmentos de Operación*. La modificación aclara que se requiere revelar los activos y pasivos totales para un segmento particular sobre el que debe informarse, si y solo si:

- (a) se proporciona de forma regular una medida de los activos totales o de los pasivos totales (o de ambos) a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación; y
- (b) y si ha habido un cambio importante en las medidas reveladas en los últimos estados financieros anuales para ese segmento sobre el que debe informarse.

Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NIC 34, pero no forman parte de la misma.

A Ilustración de periodos cuya presentación se requiere

Los siguientes son ejemplos de aplicación del principio establecido en el párrafo 20:

Entidad que publica información financiera intermedia semestralmente

A1 El periodo contable de la entidad termina el 31 de diciembre (año natural). La entidad presentará los siguientes estados financieros (ya sean condensados o completos) en su información financiera semestral correspondiente al 30 de junio del 20X1:

Estado de situación financiera:

Al	30 de junio de 20X1	31 de diciembre de 20X0
----	---------------------	-------------------------

Estado del resultado integral:

para el semestre terminado el	30 de junio de 20X1	30 de junio de 20X0
-------------------------------	---------------------	---------------------

Estado de flujos de efectivo

para el semestre terminado el	30 de junio de 20X1	30 de junio de 20X0
-------------------------------	---------------------	---------------------

Estado de cambios en el patrimonio:

para el semestre terminado el	30 de junio de 20X1	30 de junio de 20X0
-------------------------------	---------------------	---------------------

Entidad que publica información financiera intermedia trimestralmente

A2 El periodo contable de la entidad termina el 31 de diciembre (año natural). La entidad presentará los siguientes estados financieros (ya sean condensados o completos) en su información financiera trimestral correspondiente al 30 de junio del 20X1:

Estado de situación financiera:

Al	30 de junio de 20X1	31 de diciembre de 20X0
----	---------------------	-------------------------

Estado del resultado integral:

para el semestre terminado el	30 de junio de 20X1	30 de junio de 20X0
-------------------------------	---------------------	---------------------

para el trimestre terminado el	30 de junio de 20X1	30 de junio de 20X0
--------------------------------	---------------------	---------------------

Estado de flujos de efectivo

para el semestre terminado el	30 de junio de 20X1	30 de junio de 20X0
-------------------------------	---------------------	---------------------

Estado de cambios en el patrimonio:

para el semestre terminado el	30 de junio de 20X1	30 de junio de 20X0
-------------------------------	---------------------	---------------------

B Ejemplos de aplicación de los criterios de reconocimiento y medición

En el Apéndice B se suministran ejemplos de aplicación de los criterios generales de reconocimiento y medición establecidos en los párrafos 28 a 39.

Impuestos sobre los sueldos y salarios, y contribuciones a fondos de seguro sociales a cargo del empleador

- B1 Si los impuestos sobre los gastos de personal y las contribuciones a fondos de seguros sociales a cargo del empleador se evalúan de forma anual, el gasto que represente cada periodo intermedio para el empleador se reconoce utilizando un promedio anual de la tasa efectiva que corresponda al impuesto o a la prima, incluso si una gran proporción de los pagos correspondientes se realizan al principio del periodo contable anual. Un ejemplo frecuente es el caso de que el impuesto sobre los sueldos y salarios, o la prima del seguro social, se establezca hasta llegar a un determinado nivel máximo de salarios anuales por empleado. Para los empleados con un nivel alto de salarios, ese máximo se alcanza antes de finalizar el periodo contable, y el empleador no tiene ya obligación de efectuar pagos adicionales en el año.

Operaciones importantes, periódicas y programadas, de mantenimiento o reparación

- B2 El costo de las operaciones periódicas y programadas de mantenimiento o reparación, así como otros desembolsos periódicos en los que se espera incurrir con posterioridad, dentro del mismo periodo contable anual, no se anticipan de cara a la elaboración de la información financiera intermedia, salvo que, por cualquier circunstancia, la entidad tenga obligación legal o efectiva de afrontarlos. La mera intención o la necesidad de incurrir en desembolsos relacionados con el futuro no es suficiente para hacer que la obligación aparezca.

Provisiones

- B3 Se reconoce una provisión cuando a la entidad no le queda otra alternativa más realista que realizar una transferencia de beneficios económicos a un tercero como resultado de una situación contingente, que ha creado la obligación legal o implícita de hacerla. El importe de la obligación se ajusta, al alza o a la baja, reconociendo la pérdida o la ganancia correspondiente en el estado de resultados, siempre que la entidad tenga que cambiar la estimación del importe de la obligación por tener mejores evidencias sobre el desenlace.
- B4 Esta Norma requiere que la entidad aplique las mismas políticas para reconocer y medir una provisión, ya se trate de cualquier cierre intermedio que del cierre del periodo contable anual. La existencia o no existencia de una obligación de transferir beneficios económicos no es función del intervalo de tiempo sobre el que verse la información contable. Es una cuestión de hecho.

Premios y gratificaciones de fin de año

- B5 La naturaleza de los premios y gratificaciones de fin de año varía ampliamente. En algunos casos se ganan simplemente por haber estado empleado durante un periodo de tiempo. Otros se ganan en función de los resultados alcanzados en el mes, en el trimestre o en el año. Asimismo, otros pueden ser puramente discrecionales, contractuales o tener como justificación los años de historial del trabajador en la entidad.
- B6 Los premios y gratificaciones serán objeto de anticipación en la información financiera intermedia si y sólo si: (a) constituyen una obligación legal o la práctica habitual de la entidad en el pasado, hacen de los premios o gratificaciones una obligación de manera que la entidad no tenga otra alternativa realista más que afrontarlos, y (b) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. Pueden encontrarse guías en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.

Cuotas contingentes en los arrendamientos financieros

- B7 Las cuotas contingentes en los arrendamientos financieros pueden ser un ejemplo de obligación legal o efectiva que ha de ser reconocida como un pasivo. Si el contrato de arrendamiento financiero establece cuotas contingentes, en función de que el arrendatario alcance un nivel anual de ventas, puede surgir una obligación en los periodos intermedios del periodo contable anual, incluso antes de que el nivel requerido de ventas sea conseguido, siempre que este volumen de ventas se espere alcanzar y la entidad, por tanto, no tenga más alternativa que afrontar el pago de la cuota contingente al terminar el año.

Activos intangibles

- B8 La entidad aplicará los criterios de definición y reconocimiento de los activos intangibles de la misma forma en los periodos intermedios que en los periodos anuales. Los costos incurridos con anterioridad al momento en que el activo intangible cumpla los criterios para su reconocimiento como tal se tratarán como gasto del periodo correspondiente. Los costos incurridos después del momento específico del tiempo en el que tales criterios se cumplen, serán reconocidos como parte del costo del activo intangible. No está, pues, justificado el “aplazamiento” de costos como activos, en un estado de situación financiera intermedio, con la esperanza de que se cumplirán los criterios para su reconocimiento posterior en el mismo periodo contable.

Fondos de pensiones

- B9 Los costos por fondos de pensiones, para un periodo intermedio, se calcularán sobre una base de año por año, usando la tasa por costo de pensiones determinada, mediante cálculo actuarial, al final del periodo contable anterior, ajustada por el efecto de las fluctuaciones de mercado significativas desde ese momento, así como por sucesos excepcionales significativos tales como modificaciones en el plan, reducciones y liquidaciones.

Vacaciones, días de fiesta y otras ausencias de corta duración remuneradas

- B10 Las ausencias retribuidas acumuladas son aquéllas cuyo disfrute se aplaza, de forma que pueden ser utilizadas en periodos futuros si en el presente no se ha hecho uso del derecho correspondiente. En la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, se requiere que la entidad mida el costo esperado de la obligación implícita por las ausencias remuneradas acumuladas, según el importe que la entidad espera pagar como resultado de los derechos no utilizados que se han acumulado al final del periodo sobre el que se informa. Este criterio se aplicará también al cierre de los periodos intermedios sobre los que se informe. Por el contrario, una entidad no reconocerá gasto ni obligación alguna por ausencias remuneradas acumuladas, al final del periodo intermedio sobre el que se informa, de la misma forma que no lo reconocería en el caso de cierre de un periodo anual sobre el que se informe.

Otros gastos esperados pero de carácter irregular

- B11 El presupuesto de la entidad puede incluir ciertos gastos esperados, pero de carácter irregular, a lo largo del periodo contable anual, tales como por ejemplo los donativos y los gastos de formación de los empleados. Tales gastos son discrecionales, incluso aunque se hayan programado y tengan tendencia a aparecer año tras año. El reconocimiento, por causa de tales costos todavía no incurridos, de una obligación al final de un periodo intermedio sobre el que se informa, no resulta por lo general congruente con la definición de pasivo.

Evaluación del gasto por el impuesto a las ganancias intermedias

- B12 El gasto por el impuesto a las ganancias intermedias, se determinará utilizando la tasa impositiva que resultaría aplicable a las ganancias totales esperadas para el año, esto es, el promedio anual de la tasa impositiva efectiva estimada aplicada sobre las ganancias antes de impuestos del periodo intermedio.
- B13 Lo anterior resulta congruente con el concepto básico, establecido en el párrafo 28, de que deben aplicarse los mismos principios de reconocimiento y medida en la información intermedia y en los estados financieros anuales. El gasto por el impuesto a las ganancias se determina con referencia al periodo contable anual. El gasto por impuestos de un periodo intermedio se calculará aplicando al beneficio antes de impuestos del mismo la tasa impositiva que resultaría aplicable a las ganancias totales esperadas para el año, esto es, el promedio anual de la tasa impositiva efectiva estimada. Este el promedio de la tasa impositiva efectiva podría reflejar la tasa esperada resultante de una escala progresiva del impuesto, aplicable a las ganancias de todo el año, corregido por cualesquiera cambios que se encontraran aprobados, o prácticamente aprobados, a una norma fiscal y fueran a tener efecto posteriormente, dentro del mismo periodo contable anual. En la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, se suministran guías para tratar los cambios esperados en las normas fiscales que regulan las tasas impositivas. El promedio anual de la tasa impositiva efectiva estimada podría ser objeto de reconsideración en un periodo intermedio posterior,

siempre considerando las cifras desde el comienzo del periodo anual hasta el final del periodo intermedio, de forma congruente con el párrafo 28 de esta Norma. En el párrafo 16A de la Norma se requiere revelar información sobre cualquier cambio significativo en la estimación.

B14 En la medida en que sea posible, se determinará el promedio anual de la tasa impositiva efectiva para cada jurisdicción fiscal, y se aplicará de forma individualizada a las ganancias antes de impuestos que tributen en tal jurisdicción. De forma similar, si se aplican diferentes tasas impositivas a las diferentes categorías de ganancias (tales como las procedentes de elementos de activo o las ganancias obtenidas en algunos sectores particulares de actividad), también se aplicarán, en la medida de lo posible, tasas separadas para cada una de las categorías correspondientes en las ganancias antes de impuestos del periodo intermedio. Si bien tal grado de precisión es deseable, puede no ser posible obtenerlo en todos los casos, sustituyendo el cálculo detallado por un promedio ponderado de tasas de todas las jurisdicciones fiscales o de todas las categorías de ganancias aplicables, siempre que este promedio ponderado de la tasa produzca una aproximación razonable a la evaluación que se obtendría utilizando las tasas específicas para cada caso.

M.22 A fin de ilustrar la aplicación de los anteriores criterios, supóngase que una entidad, que presenta información intermedia trimestralmente, espera obtener unas ganancias antes de impuestos de 10.000 por trimestre, y opera en una jurisdicción fiscal que tiene una tasa impositiva del 20 por ciento en las primeras 20.000 de ganancias anuales y un 30 por ciento para las ganancias restantes. Los beneficios reales satisfacen las expectativas. En la tabla siguiente se muestran los importes de los gastos por el impuesto a las ganancias que se presentará en cada uno de los trimestres:

	1er. trimestre	2º trimestre	3er. trimestre	4º trimestre	Periodo anual
Gastos por el impuesto a las ganancias	2.500	2.500	2.500	2.500	10.000

Se espera pagar, al final del periodo anual, un impuesto de 10.000 sobre unas ganancias antes de impuestos de 40.000.

B16 Como ilustración adicional, puede suponerse otra entidad que presenta información financiera intermedia trimestralmente, que ha obtenido unas ganancias antes de impuestos de 15.000 en el primer trimestre, pero espera incurrir en pérdidas de 5.000 en cada uno de los tres trimestres restantes del año (lo que dará una ganancia nula para el año completo), y opera en una jurisdicción fiscal en la que el promedio ponderado anual de la tasa impositiva efectiva se espera que sea un 20 por ciento. En la tabla siguiente se muestran los importes de los gastos por el impuesto a las ganancias que se presentará en cada uno de los trimestres:

	1er. trimestre	2º trimestre	3er. trimestre	4º trimestre	Periodo anual
Gastos por el impuesto a las ganancias	3.000	(1.000)	(1.000)	(1.000)	0

Falta de coincidencia entre periodo contable y fiscal

- B17 Si los periodos contable y fiscal no son coincidentes, el gasto por el impuesto a las ganancias de los periodos intermedios se medirá utilizando diferentes tasas efectivas medias estimadas para cada uno de los periodos fiscales comprendidos en el periodo contable, aplicándolas a la porción correspondiente de ganancias antes de impuestos que pertenezca a cada periodo fiscal.
- B18 Para ilustrar lo anterior, puede suponerse una entidad cuyo periodo contable termina el 30 de junio y presenta información intermedia trimestral. Su periodo fiscal termina el 31 de diciembre. Para el periodo contable que comienza el 1 de julio del año 1 y termina el 30 de junio del año 2, la entidad ha ganado 10.000 cada trimestre. El promedio de la tasa efectiva estimada es del 30 por ciento en el año 1 y del 40 por ciento en el año 2.

	Trimestre que termina en 30 de sept	Trimestre que termina en 31 de dic	Trimestre que termina en 31 de marzo	Trimestre que termina en 30 de junio	Ejercicio que termina en 30 de junio
	Año 1	Año 1	Año 2	Año 2	Año 2
Gastos por el impuesto a las ganancias	3.000	3.000	4.000	4.000	14.000

Créditos fiscales

- B19 Algunos regímenes fiscales conceden a los sujetos pasivos la posibilidad de deducir, de los impuestos a pagar, cantidades que están en función de la realización de desembolsos en inmovilizado, exportaciones, desembolsos para investigación y desarrollo u otras operaciones que se desean incentivar. El efecto que producen estas deducciones debe ser tenido en cuenta al calcular la tasa efectiva anual estimada, puesto que las mismas se suelen calcular para todo el periodo anual en la mayoría de los regímenes y regulaciones fiscales. Por otra parte, las ventajas fiscales que se relacionen con sucesos ligados a un momento determinado del tiempo, se habrán de tener en cuenta al calcular el gasto por el impuesto en el mismo periodo intermedio en que se produzcan, de la misma manera que se habrá de hacer con las tasas especiales aplicables a categorías particulares de ganancias, que no se mezclarán con las demás para calcular la tasa impositiva anual. Aparte de lo anterior, en ciertas jurisdicciones fiscales, los créditos por inversión y otras ventajas fiscales, incluyendo las relacionadas con desembolsos en inmovilizado o con determinados niveles de exportaciones, aunque se incluyan en la declaración fiscal del impuesto a las ganancias, son muy similares a las subvenciones oficiales, y se reconocen como tales en el periodo intermedio en que aparecen.

Pérdidas y créditos fiscales aplicados a periodos anteriores o posteriores

- B20 El ahorro fiscal producido por una pérdida que se compensa con beneficios fiscales anteriores, se reconocerá en el mismo periodo intermedio en que dicha pérdida tuviera lugar. En la NIC 12, se dice que “el beneficio correspondiente a una pérdida fiscal que puede ser aplicada a la recuperación de impuestos pagados en el año o en años anteriores, debe ser reconocido como un activo”. En consecuencia con lo anterior, también procederá el reconocimiento de una reducción en el gasto por el impuesto o un incremento en el ingreso por el mismo concepto.
- B21 En la NIC 12, se establece que “debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con beneficios fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de beneficios fiscales futuros, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados”. En la misma NIC 12 se suministran los criterios necesarios para evaluar la probabilidad de aparición de beneficios fiscales contra los que cargar las pérdidas o los créditos fiscales todavía no utilizados. Tales criterios se aplicarán al final de cada periodo intermedio y, si se cumplen las condiciones requeridas, el efecto de las pérdidas fiscales aplicadas a periodos posteriores se tendrá en cuenta en el cálculo del promedio anual de la tasa impositiva efectiva estimada.
- B22 Para ilustrar lo anterior, una entidad, que presenta información intermedia trimestral, tiene al principio del periodo anual unas pérdidas fiscales, compensables con ganancias futuras, por importe de 10.000, para las cuales no ha reconocido ningún activo por impuestos diferidos. La entidad ha ganado 10.000 en el primer trimestre del año y espera ganar otras 10.000 en cada uno de los restantes trimestres. Con independencia de la compensación de la pérdida, el promedio anual de la tasa impositiva efectiva estimada es del 40 por ciento. En la siguiente tabla se contiene el cómputo de los gastos por el impuesto en cada trimestre.

	1er. trimestre	2º trimestre	3er. trimestre	4º trimestre	Periodo anual
Gastos por el impuesto a las ganancias	3.000	3.000	3.000	3.000	12.000

Variaciones contractuales o previstas en los precios de compra

- B23 Los descuentos, rebajas por volumen de compras y otras modificaciones contractuales en los precios de las materias primas, mano de obra y otros bienes y servicios adquiridos, se habrán de anticipar en los periodos intermedios, tanto por parte del receptor como por el que los conceda, siempre que sea probable que hayan sido acumulados (o devengados) o vayan a tener efecto. Por lo tanto, los descuentos y rebajas de carácter contractual se anticiparán, pero no sucederá lo mismo con los descuentos y rebajas de tipo discrecional, puesto que los activos y pasivos derivados de los mismos no cumplen las condiciones, establecidas en el *Marco Conceptual*, según las cuales un activo debe ser un recurso económico, consecuencia de sucesos

pasados, que es controlado por la entidad, y un pasivo debe ser una obligación presente, a cuyo vencimiento la entidad se desprenderá de recursos económicos.

Depreciación y amortización

- B24 Las depreciaciones y amortizaciones de activos, para un determinado periodo intermedio, estarán basadas en los activos propiedad de la entidad durante el mismo. Por tanto, no se tendrán en cuenta las adquisiciones o disposiciones de activos programadas para periodos intermedios futuros dentro del mismo periodo contable anual.

Inventarios

- B25 Los Inventarios se miden, para efectos de la información financiera intermedia, utilizando los mismos criterios que al final del periodo contable. En la NIC 2 *Inventarios*, se establecen las reglas a tener en cuenta en el reconocimiento y medición de inventarios. Los inventarios finales plantean problemas particulares en cualquier final del periodo contable sobre el que se informa, por la necesidad de realizar inventarios físicos, y determinar los costos unitarios y los valores netos realizables. No obstante, los inventarios finales del periodo intermedio plantean esos mismos problemas y se les aplican los mismos criterios que a los finales del periodo anual. Con el fin de ahorrar costos y tiempo, las entidades utilizan a menudo estimaciones, para proceder a medir los inventarios en la fecha de cierre de los periodos intermedios, en mayor medida que al final de los periodos anuales sobre los que se informa. En los párrafos que siguen se dan ejemplos sobre cómo aplicar la prueba del valor neto realizable a una fecha intermedia y cómo deben ser y cómo tratar las desviaciones de manufactura en las fechas de la información intermedia.

Valor neto realizable de los inventarios

- B26 El valor neto realizable de los inventarios se determinará por referencia a los precios de venta y costos relacionados con la terminación y colocación de los mismos, en las fechas de cierre de la información intermedia. La entidad sólo podrá revertir, en periodos intermedios posteriores, la rebaja reconocida en uno anterior, en el caso de que este proceder fuera también apropiado si se tratase de la fecha de cierre del periodo contable anual.
- B27 [Eliminado]

Desviaciones en costos de manufactura en los periodos intermedios

- B28 Las desviaciones en precio, eficiencia, gasto y volumen de producción de una entidad manufacturera se reconocerán, en la ganancia neta de cada periodo intermedio, de la misma forma que en la ganancia neta del periodo contable anual. El aplazamiento de alguna de las anteriores desviaciones por esperar absorberlas antes de fin del periodo no es apropiado, puesto que de esta práctica resultaría una medición de los

inventarios intermedios con una porción mayor o menor que su costo real de producción.

Pérdidas y ganancias por diferencias de cambio en moneda extranjera

- B29 Las pérdidas y ganancias por diferencias de cambio en moneda extranjera han de ser tratadas, en la información financiera intermedia, con arreglo a los mismos criterios utilizados en la información financiera presentada al final del periodo anual.
- B30 En la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, se especifica el modo de convertir los estados financieros de negocios en el extranjero a la moneda de presentación, y se ofrecen guías para la utilización de las tasas de cambio históricos promedios o de cierre, según el caso, así como para el reconocimiento de las diferencias de conversión en los resultados o en otro resultado integral. En los estados financieros intermedios se utilizan, de forma congruente con la NIC 21, los cambios promedios y los cambios de cierre que corresponden efectivamente al periodo intermedio. Al proceder a la conversión, las entidades no deben anticipar ninguna eventual variación de la tasa de cambio, que vaya a tener lugar en lo que resta del periodo contable anual en curso.
- B31 Si en la NIC 21 se requiere que ciertos ajustes por conversión se reconozcan como gastos o ingresos del periodo en el que hayan aparecido, este principio será de aplicación en todos y cada uno de los periodos intermedios. Las entidades no procederán, pues, a diferir, en el momento del cierre intermedio, ningún ajuste de conversión, por el hecho de que se espere que los efectos del mismo reviertan antes de la finalización del periodo anual.

Información financiera intermedia en economías hiperinflacionarias

- B32 La información financiera intermedia en economías hiperinflacionarias se habrá de elaborar con los mismos criterios que los utilizados en los estados financieros anuales.
- B33 En la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, se requiere que los estados financieros de una entidad que los elabora en la moneda de una economía hiperinflacionaria, sean expresados en términos de moneda de poder adquisitivo constante al final del periodo sobre el que se informa, y que se incluyan en la ganancia neta los resultados positivos o negativos por causa de la posición monetaria neta. Los datos financieros comparativos, procedentes de periodos anteriores, también se reexpresan en la misma moneda constante.
- B34 Las entidades han de seguir los mismos criterios anteriores en la información intermedia, debiendo presentar por tanto todos los datos en la unidad monetaria de poder adquisitivo correspondiente al final del periodo intermedio, e incluyendo las pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta en la ganancia neta del periodo. Las entidades no pueden, por tanto, proceder a estimar un posible resultado anual por exposición a la inflación y distribuirlo entre los periodos, ni usar una tasa de inflación estimada para todo el año a la hora de elaborar la información financiera intermedia en una economía hiperinflacionaria.

Deterioro del valor de los activos

- B35 En la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, se requiere el reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor de los activos siempre que el importe recuperable de los mismos haya caído por debajo de su valor en libros.
- B36 Esta Norma, por su parte, requiere que la entidad aplique las mismas pruebas para detectar las pérdidas por deterioro de valor, para reconocer y para registrar su posible reversión, en la fecha de cierre de los periodos intermedios y en la fecha de cierre del periodo anual. Esto no implica, sin embargo, que la entidad deba necesariamente hacer un cálculo detallado de las pérdidas por deterioro del valor de los activos en cada uno de los cierres intermedios. En lugar de eso, la entidad tratará de detectar indicadores de devaluaciones significativas, ocurridas desde la fecha de cierre del periodo contable, con el fin de determinar si tales cálculos detallados resultan necesarios.

C Ejemplos relativos al uso de estimaciones

Los siguientes son ejemplos de aplicación del principio establecido en el párrafo 41:

- C1 **Inventarios:** La realización de un inventario detallado y la aplicación de procedimientos de valoración pueden no ser necesarios en las fechas de los estados intermedios, aunque se hayan de realizar en la fecha del periodo anual. Puede ser suficiente realizar estimaciones en la fecha de cierre intermedio, a partir de los márgenes utilizados en las ventas.
- C2 **Clasificaciones de los activos y pasivos corrientes y no corrientes:** Las entidades pueden llevar a cabo una más completa investigación sobre el vencimiento de las partidas, para clasificarlas como corrientes o no corrientes, en la fecha de los estados financieros anuales que en la de los estados intermedios.
- C3 **Provisiones:** La determinación del importe apropiado de una provisión (tal como la provisión para garantías, para responsabilidades medioambientales o para rehabilitación de edificios) puede ser compleja y, a menudo, costosa en dinero y tiempo. Las entidades con frecuencia utilizan expertos externos para que ayuden en los cálculos al final del periodo. La realización de estimaciones similares en las fechas de cierre intermedio supone, con frecuencia, la puesta al día de las provisiones calculadas previamente, sin tener que comprometer a los expertos la realización de nuevos cálculos en esas fechas.
- C4 **Pensiones:** En la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, se requiere que la entidad determine, al final de cada periodo sobre el que se informa, el valor presente de las obligaciones por prestaciones definidas y el valor razonable de los activos donde se materializa el plan de pensiones correspondiente, aconsejando a la entidad que acuda a profesionales actuarios cualificados para que realicen las mediciones de los pasivos. Para la elaboración de información intermedia, a menudo pueden obtenerse mediciones fiables por medio de la extrapolación, a partir de la última valoración actuarial.
- C5 **Impuesto a las ganancias:** Las entidades pueden calcular el gasto por el impuesto a las ganancias y el importe de los pasivos por impuestos diferidos, en la fecha de cierre del periodo, aplicando la tasa impositiva vigente en cada jurisdicción individual, y de esta manera determinar la ganancia neta de la misma. Sin embargo,

en el párrafo B14 se reconoce que, aunque es deseable un cierto grado de precisión también en los estados intermedios, puede no ser posible alcanzarlo en todos los casos, y entonces se podrá utilizar un promedio ponderado de las tasas de las diferentes jurisdicciones o de las diferentes categorías de ganancias gravadas, siempre que produzca una aproximación razonable al efecto que se tendría de utilizar, una a una, las diferentes tasas específicas vigentes.

- C6 **Contingencias:** La evaluación de contingencias puede hacer necesario el recurso a las opiniones de expertos legales u otros consultores. En ciertas ocasiones, se obtienen informes formales de tales expertos con respecto a las contingencias en cuestión. Estas opiniones relativas a litigios, reclamaciones, valoraciones de daños y otras contingencias e incertidumbres, pueden o no ser necesarias también en la fecha de cierre de la información intermedia.
- C7 **Revaluaciones y contabilidad al valor razonable:** En la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, se permite como tratamiento alternativo la revaluación, hasta su valor razonable, de los elementos de Propiedades, Planta y Equipo. De forma similar, en la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, se requiere que la entidad mida el valor razonable de las propiedades de inversión. Para la realización de tales mediciones, la entidad puede recurrir a evaluadores profesionales en la fecha de cierre anual, aunque no lo haga en el caso de los cierres para elaborar estados intermedios.
- C8 **Conciliaciones de cuentas interempresas:** Algunos saldos interempresas, que son objeto de conciliación muy detallada a la hora de preparar los estados financieros consolidados al final del periodo anual, pueden ser objeto de una conciliación menos detallada cuando se están preparando los estados financieros correspondientes a un periodo intermedio.
- C9 **Sectores industriales especiales:** Debido a la complejidad, costo y tiempo excesivos, las mediciones intermedias en sectores especiales pueden ser hechas con menos precisión que las realizadas al cierre del periodo anual. Un ejemplo de lo anterior podrían ser las reservas técnicas en compañías aseguradoras.