Documentos del IASB publicados para acompañar a la

Norma Internacional de Información Financiera 5

Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas

Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 31 de diciembre de 2009.

El texto normativo de la NIIF 5 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 2005. La fecha de vigencia de la modificación más reciente es 1 de enero de 2013. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

	página
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIIF 5 EMITIDA EN MARZO DE 2004	**B448**
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES	**B449**
OPINIONES EN CONTRARIO	**B469**
GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN	**B471**

Aprobación por el Consejo de la NIIF 5 emitida en marzo de 2004

La Norma Internacional de Información Financiera 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas* fue aprobada por doce de los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Los señores Cope y Schmid disintieron. Sus opiniones en contrario se establecen en los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 5.

Sir David Tweedie	Presidente
Thomas E Jones	Vicepresidente
Mary E Barth	
Hans-Georg Bruns	
Anthony T. Cope	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
James J Leisenring	
Warren J. McGregor	
Patricia L O'Malley	
Harry K Schmid	
John T Smith	
Geoffrey Whittington	
Tatsumi Yamada	

 © IASCF

ÍNDICE

párrafos

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIIF 5 *ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS*

INTRODUCCIÓN	**FC1–FC7**
ALCANCE DE LA NIIF	**FC8–FC14E**
CLASIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES PARA SER DISPUESTOS COMO MANTENIDOS PARA LA VENTA	
Plan para vender la participación controladora en una subsidiaria	**FC24A–FC24E**
Activos para ser intercambiados por otros activos no corrientes	**FC25–FC27**
MEDICIÓN DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	**FC28 A FC51**
Distribución de una pérdida por deterioro en un grupo de activos para su disposición	**FC39–FC41**
Activos adquiridos recientemente	**FC42–FC45**
Reconocimiento de los incrementos posteriores del valor razonable menos los costos de venta	**FC46**
Reconocimiento de las pérdidas por deterioro de valor y posteriores ganancias en activos que, antes de su clasificación como mantenidos para la venta, estaban medidos por cantidades revaluadas de acuerdo a otra NIIF.	**FC47–FC48**
Medición de activos reclasificados como mantenidos para la venta	**FC49–FC51**
ELIMINACIÓN DE LA EXENCIÓN DE LA CONSOLIDACIÓN PARA SUBSIDIARIAS ADQUIRIDAS Y MANTENIDAS EXCLUSIVAMENTE CON LA FINALIDAD DE REVENDERLAS	**FC52–FC55**
PRESENTACIÓN DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	**FC56 A FC58**
MOMENTO DE LA CLASIFICACIÓN COMO OPERACIONES DISCONTINUADAS, Y DEFINICIÓN DE LAS MISMAS	**FC59–FC72**
PRESENTACIÓN DE OPERACIONES DISCONTINUADAS	**FC73–FC77**
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	**FC78–FC79**
TERMINOLOGÍA	**FC80–FC83**
RESUMEN DE CAMBIOS RESPECTO AL PROYECTO DE NORMA 4	**FC84**
COMPARACIÓN CON ASPECTOS RELEVANTES DEL SFAS 144	**FC85**

OPINIONES EN CONTRARIO

Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 5 *Activos no corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIIF 5, pero no son parte integrante de la misma.

Introducción

FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones efectuadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para llegar a las conclusiones de la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas.* Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente manera los distintos factores.

FC2 En septiembre del 2002, el Consejo acordó incorporar un proyecto de convergencia a corto plazo a su agenda activa. El objetivo del proyecto es reducir las diferencias entre las NIIF los PCGA de los Estados Unidos que se puedan resolver en un espacio de tiempo relativamente corto y que se puedan abordar independientemente de proyectos de mayor envergadura. El proyecto es un proyecto conjunto con el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) de los Estados Unidos.

FC3 Como parte del mismo, los dos consejos acordaron revisarse mutuamente las deliberaciones sobre los temas de posible convergencia seleccionados, y elegir la solución de mayor calidad como base de convergencia. Para los temas considerados recientemente por cualquier consejo, existe la expectativa de que cualquier consejo que haya deliberado más recientemente sobre dicho tema tendrá la solución de más calidad.

FC4 Como parte de la revisión de los temas recientemente considerados por el FASB, el Consejo debatió los requerimientos del SFAS 144 *Contabilización del Deterioro o Disposición de Activos de Larga Vida*, puesto que están relacionados con los activos mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas. El Consejo no consideró los requerimientos del SFAS 144 relacionados con el deterioro de los activos mantenidos para su uso. El deterioro de valor de tales activos es una cuestión que está siendo abordada en el proyecto de investigación del IASB sobre medición liderado por el Consejo de Normas de Contabilidad de Canadá.

FC5 Hasta la emisión de la NIIF 5, los requerimientos del SFAS 144 sobre activos mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas diferían de las NIIF en las siguientes vías:

(a) Si se cumplen determinados criterios, el SFAS 144 requiere que los activos no corrientes que van a ser dispuestos se clasifiquen como mantenidos para la venta. Estos activos se miden nuevamente al menor valor entre el valor en libros y el valor razonable menos los costos de venta y no se deprecian ni amortizan. Las NIIF no requieren que los activos no corrientes que vayan a ser dispuestos se clasifiquen de manera separada o se midan de forma diferente al resto de activos no corrientes.

(b) La definición de operaciones discontinuadas en el SFAS 144 era diferente de la definición de operaciones discontinuadas en la NIC 34 *Operaciones Discontinuadas* y la presentación de dichas operaciones requerida por las dos normas también era diferente.

FC6 Como se trata con mayor detalle más adelante, el Consejo concluyó que introducir una clasificación de activos que se mantienen para la venta mejoraría sustancialmente la información disponible por los usuarios de los estados financieros sobre los activos que van a ser vendidos.

 © IASCF

FC7 El Consejo publicó sus propuestas en un Proyecto de Norma, ED 4 *Disposición de Activos No corrientes y Presentación de Operaciones Discontinuadas*, en julio de 2003 fijando el 24 de octubre de 2003 como fecha límite para recibir comentarios. El Consejo recibió más de 80 cartas de comentarios sobre el Proyecto de Norma.

Alcance de la NIIF

FC8 En el Proyecto de Norma 4, el Consejo propuso que la NIIF debía aplicarse a todos activos no corrientes excepto:

(a) plusvalías,

(b) instrumentos financieros que estén dentro del alcance de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición,*[*]

(c) activos financieros en arrendamiento, y

(d) activos por impuestos diferidos y los activos que surgen de los beneficios a los empleados.

FC9 Al reconsiderar el alcance, en el Consejo se destacó que la utilización del término "no corriente" originaba los siguientes problemas:

(a) Los activos que se adquieren con la intención de venderlos nuevamente estarían claramente pensados para estar dentro del alcance del Proyecto de Norma 4, pero también quedarían dentro de la definición de activos corrientes y por tanto podría considerarse su exclusión. Lo mismo sería válido, para los activos que hubieran sido clasificados como no corrientes, pero que ahora se esperan realizar dentro de un plazo de doce meses.

(b) No estaba claro cómo se aplicaría el alcance a los activos presentados de acuerdo a un criterio con base en la liquidez.

FC10 El Consejo señalo que no había pretendido que los activos clasificados como no corrientes de acuerdo a la NIC 1 *Presentación de los Estados Financieros* fueran reclasificados como activos corrientes simplemente como consecuencia de la intención de la gerencia de vender o porque entraran en sus últimos doce meses de utilización esperada por la entidad. El Consejo decidió aclarar en la NIIF 5 que los activos clasificados como no corrientes no se reclasifican como activos corrientes hasta que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF. Además, los activos de una clase que una entidad normalmente consideraría como no corrientes pero que exclusivamente se adquieren con la finalidad de revenderlos, no se clasificarán como corrientes a menos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF.

FC11 En relación a los activos presentados de acuerdo a un criterio con base en la liquidez, el Consejo decidió que los no corrientes deben ser tomados en cuenta como activos que incluyen importes que se espera recuperar en un plazo superior a los doce meses posteriores a la fecha de balance.

FC12 Estas aclaraciones aseguran que todos activos de los tipos habitualmente considerados por las entidades como no corrientes estarán dentro del alcance de la NIIF.

FC13 El Consejo también reconsideró las exclusiones del alcance propuestas en el Proyecto de Norma 4. En el Consejo se destacó que los requisitos de clasificación y presentación de la NIIF son aplicables a todos activos no corrientes y concluyó que cualquier exclusión debe únicamente estar relacionada con los requerimientos de medición. En relación a los requerimientos de medición, el Consejo decidió que los

[*] En noviembre de 2009 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todos los activos dentro del alcance de la NIC 39.

activos no corrientes deben ser excluidos sólo si (i) ya han sido contabilizados a valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados o (ii) existieran dificultades para determinar su valor razonable menos los costes de venta. Por tanto, el Consejo concluyó que solamente los siguientes activos no corrientes deben excluirse de los requisitos de medición de la NIIF.

Los activos que ya han sido registrados al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados:

(a) Los activos financieros dentro del alcance de la NIC 39.[*]

(b) Los activos no corrientes que han sido contabilizados mediante el modelo de valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*.

(c) Los activos no corrientes que han sido medidos por su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*.[†]

Los activos para los que podrían existir dificultades para determinar su valor razonable:

(a) Activos por impuestos diferidos.

(b) Activos procedentes de beneficios a los empleados.

(c) Activos procedentes de contratos de seguros.

FC14 El Consejo reconoció que el alcance de la NIIF difería del su correspondiente en el SFAS 144, pero señaló que el SFAS 144 cubre el deterioro de los activos no corrientes mantenidos para su uso así como de aquellos mantenidos para la venta. Además, otros requerimientos de los PCGA de los Estados Unidos afectan al alcance del SFAS 144. Por tanto, el Consejo concluyó que dicha convergencia con el alcance del SFAS 144 no sería posible.

FC14A El Consejo identificó la necesidad de aclarar los requerimientos de información a revelar para los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas de acuerdo con la NIIF 5. Algunos consideraron que la NIIF 5 y otras NIIF que específicamente se refieren a activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas establecen toda la información a revelar requerida con respecto a esos activos u operaciones. Otros consideraron que toda la información a revelar requerida por las NIIF cuyo alcance no excluye específicamente los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas se aplican a estos activos (o grupos de activos para su disposición)[‡].

FC14B El Consejo destacó que el párrafo 30 de la NIIF 5 requiere que una entidad "presente y revele información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos financieros de las operaciones discontinuadas y las disposiciones de los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición)." El párrafo FC17 siguiente señala que "el Consejo concluyó que facilitar información sobre los activos y grupos de activos y pasivos que van a ser dispuestos, es beneficioso para los usuarios de los estados financieros. Dicha información debe ayudar a los usuarios al valorar el calendario, importe e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros."

---

[*] En noviembre de 2009 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todos los activos dentro del alcance de la NIC 39.

[†] En *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008 el Consejo modificó en la NIC 41 el término "costos estimados en el punto de venta" que fue reemplazado por "costos de venta".

[‡] Los párrafos FC14A a FC14E se añadieron como consecuencia de las modificaciones a la NIIF 5 procedentes de *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009.

 © IASCF

FC14C El Consejo destacó que algunas NIIF distintas de la NIIF 5 requieren información a revelar específica para activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas. Por ejemplo, el párrafo 68 de la NIC 33 *Ganancias por Acción* requiere que una entidad revele el importe por acción para operaciones discontinuadas. El Consejo también destacó que los requerimientos de la NIC 1 sobre presentación razonable e importancia relativa también se aplican a estos activos (o grupos de activos para su disposición).

FC14D El Consejo también destacó que cuando un grupo de activos para su disposición incluye activos y pasivos que no están dentro del alcance de los requerimientos de medición de la NIIF 5, la información a revelar sobre la medición de esos activos y pasivos se proporciona normalmente en las otras notas a los estados financieros y no necesita repetirse, a menos que permitan a los usuarios de los estados financieros evaluar mejor los efectos financieros de las operaciones discontinuadas y disposiciones de activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición).

FC14E Por consiguiente, en *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, el Consejo aclaró que la NIIF 5 y otras NIIF que específicamente se refieren a activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas establecen toda la información a revelar requerida con respecto a esos activos u operaciones. Para cumplir con los requerimientos generales de la NIC 1, en particular con los párrafos 15 y 125 de esa Norma, puede ser necesario revelar información adicional sobre activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta.

Clasificación de los activos no corrientes para ser dispuestos como mantenidos para la venta

FC15 Según el SFAS 144, los activos de larga vida se clasifican como (i) mantenidos y utilizados o (ii) mantenidos para la venta. Antes de la emisión de esta NIIF, las NIIF no establecían ninguna distinción entre los activos no corrientes mantenidos y utilizados y los activos no corrientes mantenidos para la venta, excepto en relación a los instrumentos financieros.

FC16 El Consejo consideró si establecer una clasificación independiente para los activos no corrientes mantenidos para la venta crearía una complejidad innecesaria en las NIIF e introducía un elemento de la intención empresarial en la contabilidad. Algunos de los que respondieron sugerían que la categorización “activos mantenidos para la venta” era innecesaria, y que si el enfoque fuera cambiado a “activos *retirados* del uso efectivo” se eliminaría gran parte de la complejidad ya que la última clasificación estaría basada en la realidad en lugar de lo que ellos perciben como una intención de la dirección. Afirman que es el abuso potencial de la clasificación que necesita de muchos requerimientos detallados en el SFAS 144. Otros sugerían que si las NIIF ya existentes fueran modificadas para especificar que los activos retirados de su uso efectivo se miden a valor razonable menos los costos de venta y se requiere revelar información adicional, podría lograrse algo de convergencia con el SFAS 144 sin crear una nueva NIIF.

FC17 No obstante, el Consejo concluyó que facilitar información sobre los activos y grupos de activos y pasivos que van a ser dispuestos, es beneficioso para los usuarios de los estados financieros. Esta información debe ayudar a los usuarios al valorar el calendario, importe e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. El Consejo entiende que esto también fue la valoración subyacente en el SFAS 144. Por lo tanto el Consejo concluyó que introducir la noción de activos y grupos de activos para su disposición mantenidos para la venta hace las NIIF más completas.

FC18 Además, aunque la clasificación de mantenidos para la venta comienza a partir de la intención de vender un activo, los otros criterios para esta clasificación están rigurosamente diseñados y son significativamente más objetivos que especificar simplemente una intención o compromiso de vender. Algunos podrían argumentar que los criterios son demasiado específicos. No obstante, el Consejo piensa que los criterios deben ser específicos para conseguir una comparabilidad de la clasificación entre entidades. El Consejo no cree que la clasificación "retirados del uso activo" requeriría necesariamente menos criterios para apoyarla. Por ejemplo, sería necesario establecer una distinción entre los activos retirados de su uso activo y aquéllos que son mantenidos como repuestos de seguridad o están ociosos temporalmente.

FC19 Finalmente, si la clasificación y la medición de los activos mantenidos para la venta en las NIIF son las mismas que en los PCGA de los Estados Unidos, se habrá conseguido una convergencia en un área de importancia para los usuarios de los estados financieros.

FC20 La mayoría de los que respondieron al Proyecto de Norma 4 estaban de acuerdo en que era deseable la clasificación independiente de los activos no corrientes que no van a ser mantenidos para su uso por más tiempo. No obstante, las propuestas del Proyecto de Norma 4 se criticaron por las siguientes razones:

(a) Los criterios eran demasiado restrictivos y basados en reglas.

(b) Un compromiso para vender necesita demostrarse, en coherencia con los requisitos de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* relacionados con las provisiones por reestructuración.

(c) La clasificación debe ser para los activos retirados del uso efectivo.

(d) Los activos que van a ser abandonados deben tratarse de la misma forma que los activos para ser vendidos.

FC21 En el Consejo se destacó que una definición más flexible se prestaría al abuso. Además, cambiar los criterios de clasificación podría causar divergencia respecto a los PCGA de los Estados Unidos. El Consejo ha reordenado no obstante los criterios para destacar los principios.

FC22 En el Consejo también se destacó que los requerimientos de la NIC 37 establecen cuándo se incurre en un pasivo, mientras los requisitos de la NIIF están relacionados con la medición y presentación de activos que están ya reconocidos.

FC23 Finalmente, el Consejo confirmó nuevamente el principio que está detrás de las propuestas de clasificación del Proyecto de Norma 4, que es que el importe en libros de los activos se recuperará principalmente a través de la venta. Al aplicar este principio a los activos retirados de su uso efectivo, el Consejo decidió que los activos retirados del uso efectivo que no cumplan con los criterios para la clasificación como activos mantenidos para la venta no deben ser presentados de forma independiente, ya que el importe en libros del activo no sería recuperado principalmente a través de la venta. Por el contrario, el Consejo decidió que los activos que cumplan los criterios para ser clasificados como activos mantenidos para la venta y están siendo utilizados no deben ser excluidos de ser clasificados separadamente. Esto es porque, si un activo no corriente esta disponible para la venta inmediata, el uso posterior del activo es de menor importancia que su recuperación a través de la venta, y el importe en libros del activo será recuperado principalmente mediante la venta.

FC24 Al aplicar el mismo principio a los activos que van a ser abandonados, en el Consejo se destacó que su valor en libros nunca será principalmente recuperado mediante la venta.

 © IASCF

Plan para vender la participación controladora en una subsidiaria*

FC24A En 2007 el Consejo consideró situaciones en las que una entidad se compromete con un plan para vender la participación controladora en una subsidiaria y, después de la venta, mantiene una participación no controladora en su anterior subsidiaria, tomando la forma de una inversión en una asociada, una inversión en un negocio conjunto o en un activo financiero. El Consejo consideró cómo la clasificación de mantenido para la venta se aplica a la subsidiaria en los estados financieros consolidados de la entidad.

FC24B El Consejo destacó que el párrafo 6 señala que "Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado." El Consejo también destacó que la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (modificada en enero de 2008) define el control y requiere que una controladora consolide a una subsidiaria hasta que se pierde el control. En la fecha en que se pierde el control, todos los activos y pasivos de la subsidiaria se dan de baja en cuentas y se reconoce cualquier inversión mantenida en la anterior subsidiaria. La pérdida de control es un hecho económico significativo que cambia la naturaleza de una inversión. La relación controladora-subsidiaria deja de existir y comienza una relación inversor-participada que difiere significativamente de la anterior relación controladora-subsidiaria. Por ello, la nueva relación inversor-participada se reconoce y mide inicialmente en la fecha en que se pierde el control.

FC24C El Consejo concluyó que, según el plan de venta descrito anteriormente, la participación controladora en la subsidiaria es, en sustancia, cambiada por una participación no controladora. Por ello, en opinión del Consejo, estando comprometido un plan que involucra la pérdida de control de una subsidiaria debería provocar la clasificación como mantenido para la venta. El Consejo también destacó que esta conclusión es coherente con la NIC 27.

FC24D El Consejo destacó que los activos y pasivos de la subsidiaria cumplen la definición de un grupo de activos para su disposición de acuerdo con el párrafo 4. Por ello, el Consejo concluyó que todos los activos y pasivos de la subsidiaria deben clasificarse como mantenidos para la venta, no solo la porción de la participación a ser dispuesta, independientemente de si la entidad mantendrá una participación no controladora.

FC24E El Consejo consideró los comentarios recibidos en la propuesta establecida en su proyecto de norma de octubre de 2007. En respuesta a los comentarios de algunos de los que respondieron, el Consejo aclaró en la modificación que necesitan cumplirse los criterios para la clasificación de mantenidos para la venta.

Activos para ser intercambiados por otros activos no corrientes

FC25 Según el SFAS 144, los activos de larga vida que van a ser intercambiados por activos con productividad similar no pueden ser clasificados como mantenidos para la venta. Se consideran como dispuestos solamente cuando se intercambian. Los Fundamentos de las Conclusiones del SFAS 144 explican que esto es a causa de que el intercambio de dichos activos se contabiliza por una cantidad basada en el importe en libros de los activos, no a su valor razonable, y que la utilización del importe en libros es más coherente con la contabilización de un activo de larga vida para ser mantenido y utilizado que para un activo de larga vida para ser vendido.

FC26 Según la NIC 16 *Propiedades Planta y Equipo,* revisada en 2003, un intercambio de activos normalmente se mide por su valor razonable. El razonamiento del SFAS 144

* Esta sección y los párrafos FC77A a FC79A se añadieron como consecuencia de las modificaciones a la NIIF 5 *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008.

para la clasificación de tales activos como mantenidos para la venta, por tanto, no se aplica. En coherencia con la NIC 16, la NIIF trata un intercambio de activos como una disposición y adquisición de activos a no ser que el intercambio no tenga carácter comercial.

FC27 El FASB ha publicado un proyecto de norma proponiendo convergir con los requerimientos de la NIC 16 para que un intercambio de activos sea medido a valor razonable. El proyecto de norma también propone la corrección correspondiente del SFAS 144 que haría que los intercambios de activos con carácter comercial reúnan los requisitos para su clasificación como mantenidos para la venta.

Medición de los activos no corrientes mantenidos para la venta

FC28 El SFAS 144 exige que un activo de larga vida o un grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta sean medidos por el menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta. Un activo de larga vida clasificado como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición) no se deprecia, pero se reconocen los intereses y otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo de activos para su disposición.

FC29 Como se explica en los Fundamentos de las Conclusiones del SFAS 144, la utilización posterior en las actividades de un activo que va a ser vendido es de menor importancia que la recuperación del importe en libros mediante la venta. La contabilización de dicho activo debe ser por tanto un proceso de valoración más que de distribución.

FC30 El FASB observó además que una vez que el activo se vuelve a medir, depreciarlo reduciría su importe en libros por debajo de su valor razonable menos los costos de la venta. También se destacó que de haber una reducción en el valor del activo después de la clasificación inicial como mantenido para la venta y antes de la eventual venta, la pérdida debería ser reconocida en el periodo de la reducción ya que el valor razonable menos los costos de la venta se evalúa cada periodo.

FC31 El contra argumento es que, a pesar de ser clasificado como mantenido para la venta, el activo todavía está siendo utilizado en las operaciones, y por lo tanto el cese de la depreciación es incoherente con el principio básico de que el costo de un activo debe distribuirse a lo largo del periodo durante el cual se obtienen beneficios de su uso. Además, a pesar de que la disminución del valor del activo a través de su uso, debería reflejarse en el cambio reconocido del valor razonable, podría también ser enmascarado por un aumento surgido de variaciones en los precios de mercado del activo.

FC32 No obstante, el Consejo señaló que la NIC 16 exige a una entidad mantener actualizada la vida útil estimada y los valores residuales de las propiedades, planta y equipo, y la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* exige una rebaja inmediata al mayor entre el valor de uso y el valor razonable menos los costos de venta. Por tanto, una entidad debe conseguir con frecuencia un efecto de medición para los activos individuales que van a ser vendidos de acuerdo a otras NIIF, similar al requerido a continuación por esta NIIF. Según otras NIIF, si el valor razonable menos los costos de venta es superior al importe en libros no se producirá ni deterioro de valor ni depreciación (puesto que el valor residual habrá sido actualizado). Si el valor razonable menos los costos de venta es inferior al importe en libros habrá una pérdida por deterioro de valor que reduce el importe en libros al valor razonable menos los costos de venta, y entonces no se produce depreciación (puesto que el valor residual habrá sido actualizado), salvo que el valor en uso sea superior al valor razonable menos los costes de venta. Si el valor en uso es superior al valor razonable menos los costos de venta, se producirían pequeñas diferencias entre el tratamiento que se plantearía de acuerdo a otras NIIF y el tratamiento según la NIIF 5. Según otras NIIF se debería producir una pérdida por deterioro de valor en la medida que el importe en

 © IASCF

libros exceda del valor razonable menos los costos de venta. Según las otras NIIF, se produciría entonces también una depreciación del exceso del valor en uso (el nuevo importe en libros del activo) sobre el valor razonable menos los costos de venta (su valor residual). No obstante, para los activos clasificados como mantenidos para la venta, el valor en uso diferirá del valor razonable menos los costos de venta, únicamente hasta el punto de los flujos netos de efectivo que se espera que surjan antes de la venta. Si el plazo hasta la venta es breve, este importe será normalmente pequeño. La diferencia en la pérdida por deterioro reconocida y la subsiguiente depreciación de acuerdo a otras NIIF en comparación con la pérdida por deterioro y la subsiguiente no depreciación de acuerdo a la NIIF 5 sería también, por tanto, pequeña.

FC33 El Consejo concluyó que los requerimientos de medición de la NIIF 5 para los activos individuales normalmente no implicarían un cambio significativo respecto a los requerimientos de otras NIIF. Además, el Consejo acordó con el FASB que los flujos de efectivo surgidos del uso posterior del activo se consideraran de menor importancia que la recuperación del activo mediante la venta y, por tanto, concluyó que los activos individuales clasificados como mantenidos para la venta deben ser medidos por el menor valor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta y no deben ser depreciados.

FC34 En los grupos de activos para su disposición, podría haber mayores diferencias entre los requerimientos de otras NIIF y los requerimientos de la NIIF 5. Por ejemplo, el valor razonable menos los costos de venta de un grupo de activos para su disposición puede reflejar plusvalías generadas internamente hasta el punto que sea superior que el valor en libros de los activos netos del grupo de activos para su disposición. El valor residual de los activos no corrientes del grupo de activos para su disposición podría, no obstante, ser tal que, si fueran contabilizados de acuerdo con la NIC 16, dichos activos estarían depreciados.

FC35 En esta situación, algunos podrían ver los requerimientos de la NIIF 5 como permitir que las plusvalías generadas internamente detengan la depreciación de los activos no corrientes. Sin embargo, el Consejo no está de acuerdo con esta opinión. En su lugar, el Consejo considera que las plusvalías generadas internamente proporcionan una amortiguación contra el reconocimiento de una pérdida por deterioro de valor del grupo de activos para su disposición. El mismo efecto surge en los requerimientos del deterioro de valor de la NIC 36. La no depreciación de los activos no corrientes del grupo de activos para su disposición es, como con los activos individuales, consecuencia del principio básico subyacente de la clasificación independiente, de que el importe en libros del activo se recuperará principalmente a través de la venta, no mediante al uso continuo, y que los importes recuperados a través del uso continuado serán de menor importancia.

FC36 Además, es importante enfatizar que la NIIF 5 permite que solamente un activo (o grupo de activos para su disposición) que vaya a ser *vendido* sea clasificado como mantenido para la venta. Los activos que se van a abandonar se clasifican como mantenidos y utilizados hasta su disposición, y por tanto se deprecian. El Consejo está de acuerdo con la observación del FASB de que puede establecerse una distinción entre un activo que va a ser vendido y un activo que va a ser abandonado, puesto que el primero será recuperado principalmente mediante la venta y el último por su uso continuado. Por tanto, es lógico que la depreciación deba cesar en el primer caso pero no el último.

FC37 Cuando un activo o un grupo de activos para su disposición mantenido para la venta es parte de un negocio en el extranjero con una moneda funcional diferente de la moneda de presentación de los estados financieros del grupo, se reconocerá en el patrimonio* la variación en la tasa de cambio que surja de la conversión del activo o grupo de

* Como consecuencia de la revisión de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) estas diferencias se reconocen en otro resultado integral.

activos para su disposición a la moneda de presentación del grupo. La NIC 21 *Los Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* requiere que las diferencias de cambio sean "recicladas" del patrimonio al resultado de la disposición de la operación. La cuestión que surge es si la clasificación de mantenidos para la venta debe desencadenar el reciclaje de cualquier diferencia de cambio. Según los PCGA de los Estados Unidos (EITF 01-5 *Aplicación de la Norma No. 52 del FASB a una Inversión que está siendo evaluada por Deterioro que será Dispuesta)* los ajustes acumulados de la conversión de la moneda extranjera previamente reconocidos en otro resultado integral que se espera que se reciclen en ingresos en el momento de la venta se incluyen en el importe en libros del activo (o grupo de activos para su disposición) que está siendo evaluado por deterioro.

FC38 En su proyecto sobre la presentación del resultado integral, el Consejo podría reconsiderar la cuestión del reciclaje. Por tanto, no deseaba llevar a cabo ningún cambio provisional a los requerimientos de la NIC 21. Por ello, la NIIF no permite en la clasificación de un activo o un grupo de activos para su disposición como mantenidos para la venta que se reciclen las diferencias de cambio. El reciclaje tendrá lugar cuando se venda el activo o el grupo de activos para su disposición.

Distribución de una pérdida por deterioro en un grupo de activos para su disposición

FC39 Según el SFAS 144 y las propuestas del Proyecto de Norma 4, los activos dentro del grupo de activos para su disposición que no están dentro del alcance de la NIIF se ajustan de acuerdo con otras normas antes de medir el valor razonable menos los costos de venta del grupo de activos para su disposición. Cualquier pérdida o ganancia reconocida al ajustar el importe en libros del grupo de activos para su disposición se distribuye al importe en libros de los activos de larga vida del grupo.

FC40 Esto difiere de los requerimientos de la NIC 36 para la distribución de una pérdida por deterioro surgida en una unidad generadora de efectivo. La NIC 36 requiere que una pérdida por deterioro en una unidad generadora de efectivo sea distribuida primero para reducir el importe en libros de las plusvalías y posteriormente reducir prorrateando el importe en libros del resto de activos de la unidad.

FC41 El Consejo consideró si la distribución de una pérdida por deterioro en un grupo de activos para su disposición debía ser coherente con los requerimientos de la NIC 36 o con los requerimientos del SFAS 144. El Consejo concluyó que lo más sencillo sería requerir la misma distribución requerida por la NIC 36 para las unidades generadoras de efectivo. Aunque esto se diferencia del SFAS 144, el grupo de activos para su disposición como un todo será medido por el mismo importe.

Activos adquiridos recientemente

FC42 El SFAS 144 requiere, y el Proyecto de Norma 4 propuso, que los activos adquiridos recientemente que cumplen los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta sean medidos por su valor razonable menos los costos de venta en el reconocimiento inicial. Así, en aquellos casos, distintos a una combinación de negocios, en los que una entidad adquiere un activo no corriente que cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta, se reconoce una pérdida en resultados si el costo del activo supera su valor razonable menos los costos de venta. En los casos más comunes en los que una entidad adquiere un activo no corriente, como parte de una combinación de negocio, (o grupo de activos para su disposición) que cumple los criterios para que se clasifique como mantenido para la venta, la diferencia entre el valor razonable y el valor razonable menos los costos de venta se reconoce en las plusvalías.

 © IASCF

FC43 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 4 observaron que medir los activos adquiridos recientemente que no forman parte de una combinación de negocios por el valor razonable menos los costos de venta resultaba incoherente con la propuesta general de que los activos clasificados como mantenidos para la venta deben medirse por el *menor valor entre el importe en libros* y el valor razonable menos los costos de venta. El Consejo estuvo de acuerdo y corrigió el requerimiento de tal forma que queda claro que los activos adquiridos recientemente (o grupo de activos para su disposición) se miden en el reconocimiento inicial por el menor valor de lo que representaría su importe en libros si no estuvieran clasificados como mantenidos para la venta (es decir, el costo) y el valor razonable menos los costos de venta.

FC44 En relación a las combinaciones de negocios, el Consejo señaló que conceptualmente los activos deben ser inicialmente reconocidos por su valor razonable e inmediatamente después clasificados como mantenidos para la venta, con el resultado de que los costos de venta se reconocen en los resultados, no en las plusvalías. En teoría, si la entidad ha tenido en cuenta los costos de venta en el precio de compra, el precio reducido llevaría a la creación de unas plusvalías negativas, cuyo inmediato reconocimiento en los resultados compensaría la pérdida surgida de los costos de venta. Por supuesto, en la práctica, el precio reducido resultará normalmente en unas plusvalías positivas netas más bajas, en lugar de en unas plusvalías negativas a reconocer en resultados. Por esa razón, y en aras de la convergencia, el Consejo concluyó que en una combinación de negocios los activos no corrientes que cumplan en el momento de la adquisición los criterios para ser clasificados como mantenidos para venta deben medirse por su valor razonable en su reconocimiento inicial.

FC45 El Consejo y el FASB están considerando más generalmente, en su proyecto conjunto sobre la aplicación del método de adquisición, qué elementos deben formar parte de la transacción de combinación de negocios. Esta consideración incluye si los activos y pasivos reconocidos en la transacción deben basarse en la perspectiva del adquirente o de la adquirida. El resultado de dichas deliberaciones puede afectar a la decisión discutida en el párrafo FC44.*

Reconocimiento de los incrementos posteriores del valor razonable menos los costos de venta

FC46 El Consejo consideró si un incremento posterior del valor razonable menos los costos de venta debe reconocerse en la medida que revierta deterioros anteriores. El SFAS 144 requiere el reconocimiento de un incremento posterior del valor razonable menos los costos de venta, pero sin que exceda de la pérdida acumulada anteriormente, reconocida por una reducción del valor razonable menos los costos de venta. El Consejo decidió que, según las NIIF, debe reconocerse una ganancia en la medida que revierta cualquier deterioro de valor del activo, de acuerdo tanto con la NIIF como anteriormente con la NIC 36. Reconocer una ganancia por la reversión de un deterioro de valor que ocurrió con anterioridad a su clasificación de activo mantenido para la venta es coherente con el requerimiento de la NIC 36 de reconocer las reversiones por deterioro de valor.

* En su proyecto conjunto sobre la aplicación del método de la adquisición, el Consejo y el FASB aclararon que la clasificación de activos adquiridos en una combinación de negocios como mantenidos para la venta debe basarse en la perspectiva de la adquirente. Por ello, la adquirente tendría que satisfacer los criterios de los párrafos 6 a 11 de la NIIF 5 en la fecha en la adquisición para clasificar en el reconocimiento inicial los activos adquiridos como mantenidos para la venta.

Reconocimiento de las pérdidas por deterioro de valor y posteriores ganancias en activos que, antes de su clasificación como mantenidos para la venta, estaban medidos por cantidades revaluadas de acuerdo a otra NIIF.

FC47 El Proyecto de Norma 4 proponía que las pérdidas por deterioro de valor y las ganancias posteriores en activos que, antes de su clasificación como mantenidos para la venta, estaban medidos por cantidades revaluadas de acuerdo con otra NIIF deben ser tratadas como aumentos y disminuciones en la revaluación de acuerdo con la norma según la cual habían sido revaluados anteriormente, en coherencia con los requerimientos de la NIC 36, excepto en la medida de que las pérdidas y ganancias se originen por el reconocimiento inicial, o en los cambios, de los costos de venta. El Proyecto de Norma 4 también proponía que los costos de venta deben reconocerse siempre en resultados.

FC48 Muchos de los que respondieron estaban en desacuerdo con estas propuestas, debido a su complejidad y como consecuencia del tratamiento incoherente resultante de los activos clasificados como mantenidos para la venta. El Consejo consideró los problemas surgidos y decidió que los activos que ya habían sido contabilizados por su valor razonable con cambios ya reconocidos en resultados no deben estar sujetos a los requerimientos de medición de la NIIF. El Consejo considera que, para estos activos, la continuidad de la medición a valor razonable ofrece una mejor información que la medición por el menor valor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta. No obstante, el Consejo no consideró que dicho tratamiento fuera apropiado para los activos que habían sido revaluados de acuerdo con la NIC 16 y NIC 38, porque dichas normas requieren que continúe la depreciación y el cambio de la revaluación no sería necesariamente reconocido en resultados. El Consejo concluyó que esos activos que habían sido revaluados de acuerdo con la NIC 16 y NIC 38 deben ser tratados de la misma forma que el resto de activos que, antes de la clasificación como mantenidos para la venta, no habían sido revaluados. Dicha aproximación da lugar a un tratamiento coherente para los activos que están dentro del alcance de los requerimientos de medición de la NIIF y por lo tanto, a una norma más simple.

Medición de activos reclasificados como mantenidos para la venta

FC49 Según el SFAS 144, cuando una entidad cambia su plan de vender el activo y reclasifica un activo de larga vida de mantenido para la venta a mantenido y utilizado, el activo se mide por el menor de (a) el importe en libros antes de que el activo (o grupo de activos para su disposición) se clasificara como mantenido para la venta, ajustado por cualquier depreciación (o amortización) que hubiera sido reconocida si el activo (o grupo de activos para su disposición) hubiera sido clasificado de manera continua como mantenido y utilizado y (b) su valor razonable en la fecha de la decisión de no venderlo.

FC50 El principio subyacente es restaurar el importe en libros que habría tenido el activo si nunca hubiera sido clasificado como mantenido para la venta, teniendo en cuenta cualquier deterioro de valor que pueda haber ocurrido. De hecho, el SFAS 144 requiere que, para los activos mantenidos y utilizados, se reconozca un deterioro del valor únicamente si el importe en libros del activo excede la suma de los flujos de efectivo no descontados que se espera que resulten de su uso y eventual disposición. Por tanto, el importe en libros del activo si nunca hubiera sido clasificado como mantenido para la venta podría exceder su valor razonable. Como resultado, el SFAS 144 no necesariamente hace que el activo revierta a su importe en libros original. Sin embargo, los Fundamentos de las Conclusiones del SFAS 144 destacan que el FASB concluyó que resultaría inapropiado poner un importe en libros del activo mayor que su valor razonable únicamente sobre la base de una comprobación de los flujos de

 © IASCF

efectivo no descontados. Por ello llegó al requerimiento de medición por el menor de (a) el importe en libros del activo si no hubiera sido clasificado como mantenido para la venta y (b) el valor razonable en la fecha de la decisión de no vender el activo.

FC51 La NIC 36 tiene una base de medición diferente para los activos deteriorados, el importe recuperable. El Consejo concluyó que para ser coherente con el principio del SFAS 144 y para ser coherente también con los requerimientos de la NIC 36, un activo que deja de ser clasificado como mantenido para la venta debe medirse por el menor entre (a) el importe en libros que habría sido reconocido si el activo no hubiera sido clasificado como mantenido para la venta y (b) su importe recuperable en la fecha de la reclasificación. Aunque esto no es una convergencia total, la discrepancia surge de diferencias entre los PCGA de los Estados Unidos y los modelos de deterioro de valor de las NIIF.

Eliminación de la exención de la consolidación para subsidiarias adquiridas y mantenidas exclusivamente con la finalidad de revenderlas

FC52 El SFAS 144 eliminó la exención de la consolidación en los PCGA de los Estados Unidos para subsidiarias mantenidas de forma temporal sobre la base de que todos los activos mantenidos para la venta deben ser tratados del mismo modo, es decir, como requiere el SFAS 144 en lugar de tener algunos activos consolidados y otros no.

FC53 El Consejo acordó que todas las subsidiarias deben ser consolidadas y que todos los activos (y grupos de activos para su disposición) que cumplen los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta deben ser tratados del mismo modo. La exención de la consolidación establecida en la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* para subsidiarias adquiridas y mantenidas exclusivamente con la finalidad de revenderlas evita que los activos y grupos de activos para su disposición que cumplen los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta dentro de tales subsidiarias sean tratados de forma coherente con otros activos y grupos de activos para su disposición. El Proyecto de Norma 4 propuso, por lo tanto, que la exención de la NIC 27 debía eliminarse.

FC54 Algunos de los que respondieron estuvieron en desacuerdo con esta propuesta, argumentando que la información suministrada por la consolidación de tales subsidiarias sería menos útil que la suministrada por los requerimientos actuales de medir la inversión en tales subsidiarias por su valor razonable. En el Consejo se destacó que el impacto de las propuestas establecidas en el Proyecto de Norma 4 se limitaría a lo siguiente:

(a) La medición de una subsidiaria que actualmente está dentro del alcance de las exenciones cambiaría del valor razonable, como requiere la NIC 39, al menor del costo y el valor razonable menos los costos de venta.

(b) Cualquier cambio en el valor razonable de la inversión en la subsidiaria sería presentado, de acuerdo con los requerimientos actuales de la NIC 27, como un importe único en resultados como un activo financiero mantenido para negociar de acuerdo con la NIC 39.* Tal como se comenta en el párrafo FC72, la subsidiaria sería una operación discontinuada y, de acuerdo con los requerimientos de las NIIF (véanse los párrafos FC73 a FC76), cualquier cambio reconocido en el valor del grupo de activos para su disposición que incluya a la subsidiaria debería ser presentado como un importe único en resultados.

* La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en noviembre de 2009 eliminó la categoría de activos financieros disponibles para la venta. El párrafo FC54 se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIIF 5.

(c) La presentación en el balance cambiaría de un único importe para la inversión en la subsidiaria a dos importes—uno para los activos y otro para los pasivos del grupo de activos para su disposición que es la subsidiaria.*

FC55 El Consejo reafirmó su conclusión establecida en el párrafo FC53. Sin embargo, indicó que el limitado impacto de las propuestas se aplica únicamente a los importes que se requiere presentar en el balance y en el estado de resultados. Proporcionar los análisis requeridos de esos importes en las notas podría implicar potencialmente que la entidad tuviera que obtener significativamente más información. El Consejo decidió, por tanto, no requerir la revelación de los análisis de los importes presentados en el balance y estado de resultados para subsidiarias adquiridas recientemente y clarificar en un ejemplo las simplificaciones en el cálculo que pueden utilizarse para obtener los importes a presentar en el balance y estado de resultados.

Presentación de los activos no corrientes mantenidos para la venta

FC56 El SFAS 144 requiere que una entidad presente:

(a) un activo de larga vida clasificado como mantenido para la venta de forma separada en el balance; y

(b) los activos y pasivos de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta de forma separada en las secciones de activo y pasivo del balance. Las principales clases de esos activos y pasivos se presentarán por separado en el balance o en las notas.

FC57 En los Fundamentos de las Conclusiones del SFAS 144 el FASB destacó que la información sobre la naturaleza de activos y pasivos de un grupo de activos para su disposición es útil para los usuarios. La presentación por separado de esas partidas en el balance proporciona información relevante. La presentación separada también distingue aquellos activos que no están siendo depreciados de aquellos que sí están siendo depreciados. El Consejo estuvo de acuerdo con el punto de vista del FASB.

FC58 Quienes respondieron al Proyecto de Norma 4 indicaron que la presentación separada dentro del patrimonio de los importes relacionados con activos y grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta (como, por ejemplo, ganancias y pérdidas no realizadas en activos disponibles para la venta† y ajustes de conversión de moneda extranjera) también proporcionaría información útil. El Consejo estuvo de acuerdo y ha añadido tal requerimiento a la NIIF.

Momento de la clasificación como operaciones discontinuadas, y definición de las mismas

FC59 Con la introducción del SFAS 144, el FASB amplió el alcance de una operación discontinuada de un “segmento de un negocio” a un “componente de una entidad”. Un componente se establece en un sentido amplio, siendo el criterio que dicho componente comprenda “las operaciones y flujos de efectivo que pueden distinguirse claramente del resto de la entidad, desde un punto de vista operativo y a efectos de información financiera”. El SFAS 144 establece que un componente puede ser un segmento, una unidad que informa, una subsidiaria o un grupo de activos.

FC60 Sin embargo, al mismo tiempo, el FASB especificó criterios más restrictivos para determinar *cuándo* el componente se clasifica como discontinuado y, por tanto,

* Se permite, pero no se requiere, una mayor desagregación en el estado de situación financiera del grupo de activos para su disposición.

† La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en noviembre de 2009 eliminó la categoría de activos financieros disponibles para la venta. El párrafo FC58 se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIIF 5.

 © IASCF

cuándo se presentan sus resultados como discontinuados. El SFAS 144 requiere que un componente se clasifique como discontinuado solo si ha se ha dispuesto de él o si cumple los criterios para ser clasificado como activo "mantenido para la venta".

FC61 La definición de operación discontinuada en la NIC 35 como una "línea de negocio significativa" o "área geográfica de operaciones" es más cercana a la primera definición, y de menor alcance, en los PCGA de los Estados Unidos. El desencadenante en la NIC 35 para clasificar la operación como en discontinuación es el momento en que ocurriera el primero de estos dos supuestos: (a) la entidad concluye un acuerdo formal de venta y (b) el órgano de administración aprueba y anuncia un plan formal para su disposición. Aunque la NIC 35 hace referencia a la NIC 37 para guías adicionales sobre qué constituye un plan, los criterios son menos restrictivos que los establecidos en el SFAS 144.

FC62 En el párrafo 12 del *Marco Conceptual* se establece que el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de la entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas. El párrafo 15 del *Marco Conceptual* continúa estableciendo que las decisiones económicas que toman los usuarios de los estados financieros requieren una evaluación de la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo u otros recursos equivalentes al efectivo. Destacando los resultados de las operaciones discontinuadas de forma separada se proporciona a los usuarios información que es relevante para evaluar la capacidad actual de la entidad para generar flujos de efectivo.

FC63 En lo que se refiere al momento de clasificar una operación como discontinuada, el Consejo consideró si se proporciona información más útil haciendo que la clasificación esté condicionada a una decisión firme de discontinuar una operación (el enfoque actual de la NIC 35) o condicionada a la clasificación de una operación como mantenida para la venta.

FC64 El Consejo decidió que, para ser coherente con la presentación de activos mantenidos para su disposición y con el fin de lograr la convergencia, una operación debe clasificarse como discontinuada cuando se dispone de ella o se clasifica como mantenida para la venta.

FC65 La NIC 35 también adopta un enfoque distinto al de los PCGA de los Estados Unidos cuando los criterios para la clasificación como discontinuada se cumplen después del final del periodo, pero antes de la emisión de los estados financieros. El SFAS 144 requiere revelar alguna información; sin embargo, el componente *no* se presenta como una operación discontinuada. La NIC 35 requiere que el componente se clasifique como en descontinuación.

FC66 El Consejo cree que, en coherencia con la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance*,[*] un componente no debe ser clasificado como discontinuado en los estados financieros a menos que cumpla con los criterios para ser clasificado de este modo en la fecha del balance.

FC67 En cuanto a la definición de una operación discontinuada, el Proyecto de Norma 4 proponía la adopción de la definición de operación discontinuada del SFAS 144. El Consejo argumentaba que bajo la NIC 35 existente puede haber transacciones de disposición que, aunque es probable que tengan un impacto en las operaciones continuadas de la entidad, no cumplen los criterios para ser clasificadas como actividades en discontinuación. Por ejemplo, una entidad podría disponer de una parte significativa, pero no de la totalidad, de sus unidades generadoras de efectivo operativas en una determinada área geográfica. Según la NIC 35, esto podría no

[*] En septiembre de 2007 se modificó el título de la NIC 10 de *Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance* a *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa* como consecuencia de la revisión de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* en 2007.

cumplir la definición de operación en discontinuación. Según el SFAS 144, si se cumpliesen los criterios relevantes, si podría cumplir dicha definición.

FC68 Sin embargo, una mayoría sustancial de quienes respondieron al Proyecto de Norma 4 estuvieron en desacuerdo con esta propuesta. En su lugar, ellos preferían mantener el criterio de la NIC 35 acerca de que una operación discontinuada debe ser una línea de negocio o un área geográfica de operaciones importante.

FC69 El Consejo reconsideró el problema a la vista de los comentarios recibidos y concluyó que el tamaño de unidad que podría ser clasificado como discontinuado de acuerdo con el SFAS 144 era demasiado pequeño, con el resultado de que la información suministrada, presentando de forma separada las operaciones discontinuadas, podría no ser tan útil como pudiera ser.

FC70 En el Consejo también se destacó que el Grupo de Trabajo sobre Temas Emergentes (Emerging Issues Task Force, EITF) del FASB está considerando problemas prácticos que han surgido al implementar los criterios para operaciones discontinuadas en el SFAS 144. Específicamente, el EITF está considerando (a) los flujos de efectivo del componente que deben ser considerados al determinar si los flujos de efectivo han sido o serán eliminados de las operaciones continuadas de la entidad y (b) los tipos de participación continuada que constituyen participación continuada significativa en las operaciones del componente a disponer. Como resultado de estos problemas prácticos, el Consejo además concluyó que no era apropiado cambiar la definición de operación discontinuada de una forma tal que fuese probable que se causase los mismos problemas prácticos que han surgido bajo el SFAS 144.

FC71 El Consejo decidió, por tanto, que mantendría el requerimiento establecido en la NIC 35 de que una operación discontinuada debe ser una línea de negocio o un área geográfica de operaciones significativa, observando que esto incluirá operaciones que habrían sido excluidas de la definición estadounidense antes del SFAS 144, que se basaba en un segmento sobre el que se informa. Sin embargo, el Consejo considera que esto es una medida intermedia y pretende trabajar con el FASB para llegar a una definición de convergencia dentro de un periodo de tiempo relativamente corto.

FC72 Por último, el Consejo consideró si las subsidiarias adquiridas recientemente que cumplen los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta deben clasificarse siempre como discontinuadas. El Consejo concluyó que deben clasificarse de este modo porque se va a disponer de ellas por uno de los siguientes motivos:

(a) La subsidiaria pertenece a una línea de negocios distinta a la de la entidad, por lo que disponer de la misma es similar a disponer de una línea de negocios significativa.

(b) Los reguladores requieren que se disponga de la subsidiaria porque en caso contrario la entidad poseería un exceso de un determinado tipo de operación en una determinada área geográfica. En tal caso la subsidiaria debe ser una operación significativa.

Presentación de operaciones discontinuadas

FC73 El SFAS 144 requiere que los resultados de una operación discontinuada se presenten como un componente separado en el estado de resultados (neto del impuesto a las ganancias) para todos los periodos presentados.

FC74 La NIC 35 no requería que los resultados de una operación discontinuada se presentasen como un importe neto en el estado de resultados. En su lugar, se revelan partidas específicas en las notas o en el estado de resultados.

FC75 En el Proyecto de Norma 4, en el Consejo se destacó que estaba considerando la presentación de las operaciones discontinuadas en el estado de resultados en su

 © IASCF

proyecto sobre la presentación del resultado integral y que no deseaba prejuzgar el desenlace de ese proyecto cambiando los requerimientos de la NIC 35 en lo que se refiere a los componentes a revelar. Dado que el proyecto sobre la presentación del resultado integral no se completará tan pronto como estaba previsto, el Consejo decidió proceder con su decisión sobre la presentación de las operaciones discontinuadas en esta NIIF.

FC76 El Consejo cree que las operaciones discontinuadas deben mostrarse en una sección del estado de resultados de forma separada de las operaciones continuadas por los diferentes flujos de efectivo que se espera que surjan de los dos tipos de operaciones. El Consejo concluyó que es suficiente con mostrar una única cifra neta para las operaciones discontinuadas en el estado de resultados dado que se espera que los flujos de efectivo que surjan de las operaciones sean limitados. Por lo tanto, la NIIF permite que se presente un desglose del importe neto único en las notas o en el estado de resultados.*

FC77 Una mayoría sustancial de quienes respondieron al Proyecto de Norma 4 apoyaron tal presentación.

FC77A El Consejo consideró los comentarios recibidos sobre la formulación de las modificaciones del proyecto de propuesta *Mejoras a las Normas Internacionales de Información Financiera* de 2007. Algunos de los que respondieron solicitaron al Consejo que aclarara los efectos de la modificación propuesta sobre el estado de resultados cuando el grupo de activos para su disposición cumple la definición de una operación discontinuada. El Consejo concluyó que cuando una subsidiaria es un grupo de activos para su disposición que cumple la definición de una operación discontinuada de acuerdo con el párrafo 32, una entidad que está comprometida con un plan de venta que involucra la pérdida de control de la subsidiaria debería revelar la información requerida por los párrafos 33 a 36. El Consejo estuvo de acuerdo con los que respondieron en que la presentación no debería diferir simplemente debido a la forma del grupo de activos para su disposición.

Disposiciones Transitorias

FC78 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 4 destacaron que podría haber dificultades para obtener la información necesaria para aplicar la NIIF de forma retroactiva. El Consejo estuvo de acuerdo en que la retroactividad puede estar implícita en la determinación de la fecha en la que los activos o grupos de activos para su disposición cumplen los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta y el valor razonable en esa fecha. También podrían surgir problemas al separar los resultados de las operaciones que habrían sido clasificadas como operaciones discontinuadas en periodos anteriores y que hubieran sido dadas de baja en cuentas en su totalidad antes de la entrada en vigor de la NIIF.

FC79 Por lo tanto, el Consejo decidió requerir la aplicación de la NIIF de forma prospectiva y permitir la aplicación retroactiva únicamente cuando se haya obtenido la información necesaria en los periodos anteriores de los que se trate.

FC79A El Consejo concluyó que la fecha de vigencia de las modificaciones de los párrafos 8A y 36A a efectos de presentación debería ser el 1 de julio de 2009 para ser coherente con la fecha de vigencia de las modificaciones a la NIC 27 (modificada en enero de 2008) a efectos de medición. Dado que el párrafo 45(c) de la NIC27 proporciona una excepción a la aplicación retroactiva de las modificaciones relativas a la pérdida de control de una subsidiaria a efectos de medición, el Consejo requirió que una entidad

* La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada 2007) requiere que una entidad presente todas las partidas de ingreso y gasto en un estado del resultado integral o en dos estados (un estado de resultados separado y un estado del resultado integral).

considerara las provisiones transitorias aplicables en la NIC 27 al implementar las modificaciones de los párrafos 8A y 36A.

Terminología

FC80 Al desarrollar la NIIF surgieron dos problemas de terminología:

(a) la utilización del término "probable" y

(b) la utilización del término "valor razonable menos los costos de venta".

FC81 En el SFAS 144, el término *probable* se describe para hacer referencia a una venta futura que es "probable que ocurra". Para los propósitos de las NIIF, probable se define como "con mayor probabilidad de que ocurra que de que no ocurra". Para converger hacia el mismo significado que el SFAS 144 y evitar utilizar el término "probable" con distintos significados en las NIIF, esta NIIF utiliza la frase "altamente probable". El Consejo considera que "altamente probable" implica una probabilidad significativamente mayor que "con mayor probabilidad de que ocurra que de que no ocurra" y que implica la misma probabilidad que la frase del FASB "probable que ocurra". Esto es coherente con la utilización que el Consejo hace de "altamente probable" en la NIC 39.

FC82 La base de medición "valor razonable menos los costos de venta" utilizada en el SFAS 144 es la misma que la medición "precio de venta neto" utilizada en la NIC 36 (emitida en 1998). El SFAS 144 define valor razonable de un activo como "el importe por el cual el activo podría ser comprado o vendido en una transacción corriente entre partes interesadas, es decir, distinta a una venta o liquidación forzada", y los costos de venta como "los costos directos incrementales para negociar una venta, es decir, los costos que se derivan directamente de una transacción de venta, y son esenciales para la misma, y que no habrían sido incurridos por la entidad si no se hubiera tomado la decisión de vender." La NIC 36 define precio de venta neto como el importe que se puede obtener por la venta de un activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos para su disposición. Los costos de disposición son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.

FC83 El Consejo consideró que utilizar la frase "precio de venta neto" era coherente con la NIC 36. Sin embargo, destacó que "valor razonable" se utiliza en muchas NIIF. El Consejo concluyó que debería ser preferible utilizar la misma frase que en el SFAS 144 para que quedase claro que se había logrado la convergencia en este respecto y modificar la NIC 36 para que la terminología en la NIC 36 fuera coherente con las otras NIIF. Por lo tanto, una modificación resultante hecha por la NIIF 5 reemplaza "precio de venta neto" por "valor razonable menos los costos de venta" en toda la NIC 36.

Resumen de cambios respecto al Proyecto de Norma 4

FC84 Los principales cambios respecto a las propuestas del Proyecto de Norma 4 son:

(a) Clarificación acerca de que los activos clasificados como no corrientes no se reclasificarán como corrientes hasta que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta (párrafo FC10).

(b) La plusvalía y activos financieros sujetos a arrendamientos financieros se incluyen en el alcance de los criterios de medición de la NIIF (párrafos FC8 a FC14).

(c) Los activos no corrientes contabilizados por su valor razonable reconociendo los cambios en el resultado del ejercicio se excluyen de los criterios de medición de la NIIF (párrafos FC8 a FC14).

 © IASCF

(d) Los activos revaluados de acuerdo con la NIC 16 o NIC 38, cuando se clasifican como mantenidos para la venta, se tratan de forma coherente a la utilizada para los activos que previamente no han sido revaluados (párrafos FC47 y FC48).

(e) La distribución de una pérdida por deterioro de valor en un grupo de activos para su disposición es coherente con el orden de distribución de pérdidas por deterioro de valor establecido en la NIC 36 (párrafos FC39 a FC41).

(f) El criterio de la NIC 35 acerca de que una operación discontinuada debe ser una línea de negocio o un área de explotación geográfica significativa ha sido añadido (párrafos FC67 a FC71).

(g) Las operaciones discontinuadas pueden presentarse en el estado de resultados como un importe único (párrafos FC73 a FC77).

Comparación con aspectos relevantes del SFAS 144

FC85 La tabla siguiente recoge el grado de convergencia con el SFAS 144:

Requerimiento	Grado de convergencia con el SFAS 144
Alcance	Algunas diferencias en el alcance provenientes de otras diferencias entre las NIIF y los PCGA de los Estados Unidos.
Criterios para la clasificación como mantenido para la venta	Convergencia total.
Tratamiento de activos que van a ser intercambiados	Convergencia total si las propuestas del FASB sobre intercambios de activos no monetarios se finalizan.
Tratamiento de activos que van a ser abandonados	Convergencia total.
Medición en el momento de la clasificación inicial	Convergencia, excepto para diferencias de conversión acumuladas reconocidas directamente en el patrimonio(*) que se incluyen en el importe en libros del activo (o grupo de activos para su disposición) según los PCGA de los Estados Unidos pero no según la NIIF 5.
Medición posterior	Convergencia en los principios, pero algunas surgen algunas diferencias provenientes de distintos requerimientos sobre reversiones de deterioros de valor anteriores.
Cambios en un plan para vender	Convergencia en la reclasificación y medición, excepto para diferencias provenientes de diferentes requerimientos sobre reversiones de deterioros anteriores.
Presentación de activos clasificados como mantenidos para la venta	Convergencia total.
Definición de una operación discontinuada	No se ha convergido, pero el Consejo pretende trabajar con el FASB para llegar a una definición de convergencia dentro de un periodo de tiempo relativamente corto.
Momento de clasificación de una operación como discontinuada	Convergencia total.
Presentación de una operación discontinuada	Convergencia exceptuando que el SFAS 144 requiere la presentación de las ganancias antes y después de impuestos en el estado de resultados y que la NIIF 5 requiere únicamente la presentación de la ganancia después de impuestos (aunque se permite la desagregación).

* Como consecuencia de la revisión de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) estas diferencias se reconocen en otro resultado integral.

 © IASCF

Opiniones en contrario

Opinión en contrario de Anthony T Cope y Harry K Schmid

OC1 Los Sres. Cope y Schmid disienten de la emisión de la NIIF 5.

Opinión en contrario de Anthony T Cope

OC2 El Sr. Cope disiente porque, en su opinión, la NIIF no satisface totalmente las necesidades de los usuarios en esta importante área.

OC3 Al decidir desarrollar este proyecto, el Consejo tuvo dos objetivos—mejorar la capacidad de los usuarios para valorar el importe, momento e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, y converger con los PCGA de los Estados Unidos. La capacidad de identificar activos (o grupos de activos) cuyo valor será recuperado principalmente a través de la venta en lugar de a través de las operaciones tiene implicaciones significativas para los flujos de efectivo futuros. De forma similar, la presentación separada de las operaciones discontinuadas permite a los usuarios distinguir aquellas partes de un negocio que no contribuirán a los flujos de efectivo futuros.

OC4 La importancia de identificar y desagregar estos componentes fue destacada en el informe elaborado en 1994 por el Comité Especial sobre Información Financiera del American Institute of Certified Public Accountants (el Comité Jenkins del AICPA). El informe del Comité Jenkins, probablemente el estudio más importante y fidedigno jamás realizado sobre las necesidades de los usuarios, recomendaba que:

> [La definición de operaciones discontinuadas] debe ampliarse para incluir todas las operaciones discontinuadas significativas cuyos activos y resultados de operaciones y actividades puedan distinguirse físicamente y operativamente y a efectos de información financiera empresarial.

Las secciones del SFAS 144 que tratan las operaciones discontinuadas fueron la respuesta directa del FASB a esta recomendación.

OC5 De hecho, el Consejo parecía estar de acuerdo en sus deliberaciones iniciales. En el Proyecto de Norma 4, el Consejo indicó:

> [El Consejo] además concluyó que la definición de operaciones discontinuadas en el SFAS 144 conduce a que se presente y divulgue información más útil para un rango más amplio de operaciones de lo que lo hacía la definición existente en la NIC 35. La información es importante para los usuarios en su evaluación del importe, momento e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.

El Sr. Cope sigue estando de acuerdo con esa declaración.

OC6 Sin embargo, en última instancia el Consejo ha decidido mantener la definición establecida en la NIC 35, fracasando, así, en la convergencia sobre un punto importante en un proyecto diseñado para lograr tal convergencia y sin responder a las necesidades señaladas de los usuarios.

OC7 La razón dada para este comportamiento del Consejo es que en los Estados Unidos han surgido problemas en la implementación del SFAS 144. (La mayor parte de estos problemas parecen ser con las guías relacionadas con la definición establecida en el SFAS 144, en lugar de con la definición en sí misma.) En el párrafo FC71, el Consejo describe su acción como una medida intermedia, y planea trabajar con el FASB para llegar rápidamente a una solución de convergencia. En opinión del Sr. Cope, habría sido mucho mejor haber convergido primero, y tratar después cualesquiera problemas de implementación de forma conjunta con el FASB.

Opinión en contrario de Harry K Schmid

OC8 Las principales razones para la opinión en contrario del Sr. Schmid son:

(a) la depreciación/amortización de activos no corrientes que todavía están en uso activo no debe cesar únicamente por una decisión de la gerencia para vender los activos que todavía no ha sido completamente ejecutada; y

(b) la medición de los activos no debe basarse en una decisión de la gerencia que todavía no ha sido completamente ejecutada, requiriendo una Norma muy basada en reglas.

OC9 El Sr. Schmid cree que no depreciar/amortizar activos clasificados como mantenidos para la venta pero que todavía se encuentran en uso activo es conceptualmente erróneo y especialmente problemático para las operaciones discontinuadas porque tales operaciones representan una línea del negocio o un área geográfica de operaciones separada que sea importante. El Sr. Schmid no acepta que la medición por el menor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta actúe como una aproximación de la depreciación porque, en la mayor parte de estos casos, el valor razonable menos los costos de venta será mayor que el importe en libros, puesto que el valor razonable de tales grupos de activos para su disposición a menudo reflejará una plusvalía internamente generada. Por lo tanto, los activos no corrientes en tales grupos de activos para su disposición permanecerán simplemente por sus importes en libros, aún cuando sigan siendo usados activamente, hasta un año o incluso un plazo mayor. Además, la ganancia neta mostrada de forma separada en el estado de resultados para las operaciones discontinuadas no será significativa porque los cargos por depreciación/amortización no se deducen por el uso continuado de los activos y esta ganancia no puede compararse con la información reexpresada en los periodos comparativos en los cuales se había cargado depreciación.

OC10 La clasificación propuesta “mantenido para la venta” y medición resultante de los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados de este modo se basa en una decisión de la gerencia que todavía no ha sido completamente ejecutada y exige reglas (anti-abuso) detalladas que definan la clasificación y establezcan el límite temporal durante el cual estos activos pueden permanecer dentro de la clasificación. El resultado final, en opinión del Sr. Schmid, es una Norma excesivamente detallada y basada en reglas.

OC11 El Sr. Schmid cree que habría sido posible una solución más simple y directa mediante la creación de una categoría especial de activos no corrientes retirados del uso activo. El concepto “retirado del uso activo” habría sido simple de aplicar y las intenciones de la gerencia se eliminarían de la Norma. La clasificación se aplicaría igualmente a cualquier forma de disposición (venta, abandono, intercambio, segregación, etc.); no serían necesarios reglas (anti-abuso) detalladas ni ejemplos y la Norma sería simple y se basaría en un principio claro e inequívoco. El Sr. Schmid, sobre este punto, no está de acuerdo con las conclusiones del párrafo FC18 acerca de que una clasificación “retirado del uso activo” no requeriría menos criterios para apoyarla que la categoría “activos mantenidos para la venta”.

OC12 El Sr. Schmid está de acuerdo con el párrafo FC17 de los Fundamentos de las Conclusiones, pero para proporcionar información de las ventas pretendidas de activos no corrientes, especialmente operaciones discontinuadas, podría haberse requerido que la información a revelar tuviera efecto tan pronto como fuera probable que tales activos se vendiesen, aún cuando se encuentren todavía en uso activo.

OC13 El Sr. Schmid está totalmente a favor de buscar, siempre que sea posible, la convergencia con los PCGA de los Estados Unidos, pero sólo si la solución de convergencia es de alta calidad. Él es de la opinión de que este no es el caso para esta Norma por las razones aportadas.

 © IASCF

ÍNDICE

GUÍA PARA LA IMPLEMENTACIÓN NIIF 5 *ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS*

Disponibilidad para la venta inmediata (párrafo 7)	**Ejemplos 1-3**
Finalización de la venta esperada en el plazo de un año (párrafo 8)	**Ejemplo 4**
Excepciones al criterio de que la venta debe esperarse que esté finalizada en el plazo de un año (párrafos 8 y B1)	**Ejemplos 5–7**
Determinación de si un activo ha sido abandonado (párrafos 13 y 14)	**Ejemplo 8**
Presentación de una operación discontinuada que ha sido abandonada (párrafo 13)	**Ejemplo 9**
Distribución de una pérdida por deterioro en un grupo de activos para su disposición (párrafo 23)	**Ejemplo 10**
Presentación de operaciones discontinuadas en el estado del resultado integral (párrafo 38)	**Ejemplo 11**
Presentación de activos no corrientes o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta (párrafo 38)	**Ejemplo 12**
Medición y presentación de subsidiarias adquiridas con la finalidad de revenderlas y clasificadas como mantenidas para la venta (párrafos 11 y 38)	**Ejemplo 13**

Guía para la Implementación NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*

Esta guía acompaña a la NIIF 5, pero no es parte integrante de la misma.

Disponibilidad para la venta inmediata (párrafo 7)

Para cumplir las condiciones para su clasificación como mantenido para la venta, un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) debe estar disponible en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos (o grupos de activos para su disposición) (párrafo 7). Un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) está disponible para su venta inmediata si una entidad tiene la intención y capacidad, en el momento actual, de transferir el activo (o grupo de activos para su disposición) a un comprador en sus condiciones actuales. Los ejemplos 1 a 3 ilustran situaciones en las que no se cumplirían, o no, los criterios establecidos en el párrafo 7.

Ejemplo 1

Una entidad está comprometida con un plan para vender el edificio de su sede central y ha iniciado acciones para encontrar un comprador.

(a) La entidad tiene la intención de transferir el edificio a un comprador después de desalojar el edificio. El tiempo necesario para desalojar el edificio es usual y habitual para la venta de esos activos. El criterio del párrafo 7 se cumpliría en la fecha de compromiso del plan.

(b) La entidad continuará utilizando el edificio hasta que se finalice la construcción de la nueva sede central. La entidad no tiene la intención de transferir el edificio existente a un comprador hasta que la construcción del nuevo edificio se haya finalizado (y desaloje el edificio existente). El retraso en el momento de la transferencia del edificio existente impuesto por la entidad (vendedor) demuestra que el edificio no está disponible para su venta inmediata. El criterio del párrafo 7 no se cumpliría hasta que la construcción del nuevo edificio se haya finalizado, aún cuando se obtenga con anterioridad un compromiso de compra firme para la futura transferencia del edificio existente.

Ejemplo 2

Una entidad está comprometida con un plan para vender una instalación productiva y ha iniciado acciones para encontrar un comprador. En la fecha de compromiso del plan, existe un atraso en los pedidos de clientes no completados.

(a) La entidad tiene la intención de vender la instalación productiva con sus operaciones. Cualquier pedido de clientes no completado en la fecha de la venta será transferido al comprador. La transferencia de pedidos de clientes no completados en la fecha de venta no afectará la transferencia de la instalación. El criterio del párrafo 7 se cumpliría en la fecha de compromiso del plan.

(b) La entidad tiene la intención de vender la instalación productiva, pero sin sus operaciones. La entidad no tiene la intención de transferir la instalación a un comprador hasta que hayan cesado todas las operaciones de la instalación y haya eliminado el atraso en los pedidos de clientes no completados. El retraso en el momento de la transferencia de la instalación impuesto por la entidad (vendedor) demuestra que la instalación no está disponible para su venta inmediata. El criterio del párrafo 7 no se cumpliría hasta que cesen las operaciones de la instalación, aún cuando se obtenga con anterioridad un compromiso de compra firme para la futura transferencia de la instalación.

 © IASCF

Ejemplo 3

Una entidad adquiere mediante ejecución de la hipoteca de una propiedad que incluye terreno y edificios y que tiene la intención de vender.

(a) La entidad no tiene la intención de transferir la propiedad a un comprador hasta que haya completado renovaciones para incrementar el valor de venta de la propiedad. El retraso en el momento de la transferencia de la propiedad impuesto por la entidad (vendedor) demuestra que la propiedad no está disponible para su venta inmediata. El criterio del párrafo 7 no se cumpliría hasta que se finalicen las renovaciones.

(b) Tras la finalización de las renovaciones y que la propiedad se haya clasificado como mantenido para la venta, pero antes de que se obtenga un compromiso de venta en firme, la entidad se da cuenta de la existencia de daños medioambientales que requieren rehabilitación. La entidad tiene la intención de vender la propiedad. Sin embargo, la entidad no tiene la capacidad para transferir la propiedad a un comprador hasta que se haya finalizado la rehabilitación. El retraso en el momento de la transferencia de la propiedad impuesto por terceros antes de que se obtenga un compromiso de compra en firme demuestra que la propiedad no está disponible para su venta inmediata. El criterio del párrafo 7 no seguiría cumpliéndose. La propiedad se reclasificaría como mantenida y utilizada de acuerdo con el párrafo 26.

Finalización de la venta esperada en el plazo de un año (párrafo 8)

Ejemplo 4

Para cumplir las condiciones para su clasificación como mantenido para la venta, la venta de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) debe ser altamente probable (párrafo 7), y la transferencia del activo (o grupo de activos para su disposición) debe esperarse que cumpla las condiciones para su reconocimiento como venta completada en el plazo de un año (párrafo 8). Ese criterio no se cumpliría si, por ejemplo:

(a) Una entidad que es una compañía financiera de arrendamiento financiero comercial está manteniendo para la venta o arrendamiento equipo que ha dejado de ser arrendado recientemente y todavía no se ha determinado la forma última de una futura transacción (compra o arrendamiento).

(b) Una entidad está comprometida con un plan para “vender” una propiedad que está en uso, y la transferencia de la propiedad se contabilizará como una venta con arrendamiento posterior.

Excepciones al criterio establecido en el párrafo 8

Una excepción al requerimiento de un año establecido en el párrafo 8 se aplica en limitadas situaciones en las que el periodo requerido para completar la venta de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) será (o ha sido) ampliado debido a eventos o circunstancias no sujetas al control de la entidad y se cumplen determinadas condiciones (párrafo 9 y B1). Los ejemplos 5 a 7 ilustran esas situaciones.

Ejemplo 5

Una entidad del sector de generación de energía está comprometida con un plan para vender un grupo de activos para su disposición que representa una porción significativa de sus operaciones reguladas. La venta requiere aprobación legal, lo cual podría alargar el periodo requerido para completar la venta más allá de un año. Las acciones necesarias para obtener la aprobación no pueden ser iniciadas hasta después de que se haya obtenido un compromiso firme de compra. Sin embargo, es altamente probable un compromiso firme de compra en el plazo de un año. En esa situación se cumplirían las condiciones establecidas en el párrafo B1(a) para una excepción al requerimiento de un año establecido en el párrafo 8.

Ejemplo 6

Una entidad está comprometida con un plan para vender una instalación productiva en sus condiciones actuales y clasifica la instalación como mantenida para la venta en esa fecha. Tras la obtención de un compromiso de venta en firme, la inspección de la propiedad por parte del comprador identifica daños medioambientales cuya existencia anteriormente se desconocía. El comprador requiere que la entidad repare los daños causados, lo cual extenderá el periodo requerido para completar la venta más allá de un año. Sin embargo, la entidad ha iniciado acciones para reparar los daños causados, y la rectificación satisfactoria de los daños es altamente probable. En esa situación se cumplirían las condiciones establecidas en el párrafo B1(b) para una excepción al requerimiento de un año establecido en el párrafo 8.

Ejemplo 7

Una entidad está comprometida con un plan para vender un activo no corriente y clasifica dicho activo como mantenido para la venta en esa fecha.

(a) Durante el periodo inicial de un año, se deterioran las condiciones de mercado que existían en la fecha en la que el activo se clasificó inicialmente como mantenido para la venta y, como resultado, al final de ese periodo el activo no se ha vendido. Durante ese periodo, la entidad solicitó de forma activa, pero no recibió ninguna oferta razonable para comprar el activo y, en respuesta, redujo el precio. El activo continua siendo negociado de forma activa a un precio que es razonable dado el cambio en las condiciones de mercado y, por lo tanto, se cumplen los criterios establecidos en los párrafos 7 y 8. En esa situación se cumplirían las condiciones establecidas en el párrafo B1(c) para una excepción al requerimiento de un año establecido en el párrafo 8. Al final del periodo inicial de un año, el activo seguiría clasificándose como mantenido para la venta.

(b) Durante el siguiente periodo de un año, las condiciones de mercado se deterioran más y el activo no ha sido vendido al final de ese periodo. La entidad cree que las condiciones del mercado mejorarán y no ha reducido más el precio del activo. El activo continúa siendo mantenido para la venta, pero por un precio superior a su valor razonable actual. En esa situación, la ausencia de una reducción en el precio demuestra que el activo no está disponible para su venta inmediata tal como requiere el párrafo 7. Además, el párrafo 8 también requiere que un activo se negocie a un precio razonable, en relación con su valor razonable actual. Por lo tanto, no se cumplirían las condiciones establecidas en el párrafo B1(c) para una excepción al requerimiento de un año establecido en el párrafo 8. El activo se reclasificaría como mantenido y utilizado de acuerdo con el párrafo 26.

 © IASCF

Determinación de si un activo ha sido abandonado

Los párrafos 13 y 14 de la NIIF especifican los requerimientos sobre cuándo deben tratarse los activos como abandonados. El ejemplo 8 ilustra cuándo un activo no ha sido abandonado.

Ejemplo 8

Una entidad deja de utilizar una planta de producción porque la demanda de su producto ha disminuido. Sin embargo, la planta se mantiene en condiciones de funcionamiento y se espera volver a poner en funcionamiento si la demanda se recupera. La planta no se considera como abandonada.

Presentación de una operación discontinuada que ha sido abandonada

El párrafo 13 de la NIIF prohíbe que los activos que serán abandonados se clasifiquen como mantenidos para la venta. Sin embargo, si los activos que van a ser abandonados son una línea del negocio o un área geográfica de operaciones muy importante se presentarán en operaciones discontinuadas en la fecha en la que sean abandonados. El ejemplo 9 ilustra esto.

Ejemplo 9

En octubre de 20X5 una entidad decide abandonar todas sus fábricas de tejidos de algodón, que constituyen una línea del negocio muy importante. Todo el trabajo se detiene en las fábricas de tejidos de algodón durante el año que termina el 31 de diciembre de 20X6. En los estados financieros para el año terminado el 31 de diciembre de 20X5, los resultados y flujos de efectivo de las fábricas de tejidos de algodón se tratan como operaciones continuadas. En los estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 20X6, los resultados y los flujos de efectivo de las fábricas de tejidos de algodón se tratan como operaciones discontinuadas y la entidad hace las revelaciones requeridas por los párrafos 33 y 34 de la NIIF.

Distribución de una pérdida por deterioro en un grupo de activos para su disposición

El párrafo 23 de la NIIF requiere que una pérdida por deterioro (o cualquier ganancia posterior) reconocida en un grupo de activos para su disposición, reduzca (o incremente) el importe en libros de los activos no corrientes del grupo, que estén dentro del alcance de los requisitos de medición de la NIIF, en el orden de distribución establecido en los párrafos 104 y 122 de la NIC 36 (revisada en 2004). El ejemplo 10 ilustra la distribución de una pérdida por deterioro en un grupo de activos para su disposición.

Ejemplo 10

Una entidad planea vender o disponer por otra vía un grupo de sus activos (como una venta de activos). Los activos forman un grupo de activos para su disposición, y se miden como se indica a continuación:

	Importe en libros al final del periodo sobre el que se informa antes de la clasificación como mantenido para la venta	Importe en libros tras la nueva valoración inmediatamente antes de la clasificación como mantenido para la venta
	u.m.[(a)]	u.m.
Plusvalía	1.500	1.500
Propiedades, planta y equipo (contabilizados por sus importes revaluados)	4.600	4.000
Propiedades, planta y equipo (contabilizados al costo)	5.700	5.700
Inventarios	2.400	2.200
Activos financieros disponibles para la venta	1.800	1.500
Total	**16.000**	**14.900**

(a) En esta guía, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

La entidad reconoce la pérdida de 1.100 u.m (16.000 u.m. – 14.900 u.m.) inmediatamente antes de clasificar el grupo de activos para su disposición como mantenido para la venta.

La entidad estima que el valor razonable menos los costos de venta del grupo de activos para su disposición asciende a 13.000 u.m. Dado que una entidad mide un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta, la entidad reconocerá una pérdida por deterioro de 1.900 u.m. (14.900 u.m – 13.000 u.m) cuando el grupo se clasifique inicialmente como mantenido para la venta.

La pérdida por deterioro se distribuirá a los activos no corrientes para los cuales sean aplicables los requerimientos de medición de la NIIF. Por lo tanto, no se distribuirá ninguna pérdida por deterioro al inventario ni a los activos financieros mantenidos para la venta. La pérdida por deterioro se distribuirá al resto de activos en el orden de distribución establecido en los párrafos 104 y 122 de la NIC 36 (revisada en 2004).

 © IASCF

La distribución puede ilustrarse como sigue:

	Importe en libros tras la nueva valoración inmediatamente antes de la clasificación como mantenido para la venta	Pérdida por deterioro distribuida	Importe en libros después de la distribución de la pérdida por deterioro
	u.m.	u.m.	u.m.
Plusvalía	1.500	(1.500)	0
Propiedades, planta y equipo (contabilizados por sus importes revaluados)	4.000	(165)	3.835
Propiedades, planta y equipo (contabilizados al costo)	5.700	(235)	5.465
Inventarios	2.200	–	2.200
Activos financieros disponibles para la venta	1.500	–	1.500
Total	**14.900**	**(1.900)**	**13.000**

En primer lugar, la pérdida por deterioro reducirá cualquier importe de la plusvalía. A continuación, la pérdida residual se distribuirá al resto de activos en función de una proporcionalidad basada en los importes en libros de esos activos.

Presentación de operaciones discontinuadas en el estado del resultado integral

El párrafo 33 de la NIIF requiere que una entidad revele un único importe en el estado del resultado integral para las operaciones discontinuadas con un desglose en las notas o en una sección del estado del resultado integral separada de las operaciones continuadas. El ejemplo 11 ilustra cómo pueden cumplirse estos requerimientos.

Ejemplo 11

EL GRUPO XYZ- ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL PARA EL AÑO QUE TERMINA a 31 de DICIEMBRE DE 20X2
(Ejemplo de clasificación de gastos por función)

(en miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
Actividades continuadas		
Ingresos de Actividades Ordinarias	X	X
Costo de ventas	(X)	(X)
Ganancia bruta	X	X
Otros ingresos	X	X
Costos de distribución	(X)	(X)
Gastos de administración	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Participación en las ganancias de asociadas	X	X
Ganancia antes de impuestos	X	X
Gasto por impuestos a las ganancias	(X)	(X)
Ganancia del periodo procedente de actividades continuadas	X	X
Operaciones discontinuadas		
Ganancia del periodo procedente de actividades discontinuadas[(a)]	X	X
Ganancia del periodo	X	X
Atribuible a:		
Propietarios de la controladora.		
Ganancia del periodo procedente de actividades continuadas	X	X
Ganancia del periodo procedente de actividades discontinuadas	X	X
Ganancias del periodo atribuibles a los propietarios de la controladora	X	X
Participaciones no controladoras		
Ganancia del periodo procedente de actividades continuadas	X	X
Ganancia del periodo procedente de actividades discontinuadas	X	X
Ganancias del periodo atribuibles a las participaciones no controladoras	X	X
	X	X

(a) El desglose requerido se proporcionaría en las notas.

 © IASCF

Presentación de activos no corrientes o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta

El párrafo 38 de la NIIF requiere que una entidad presente en el estado de situación financiera, de forma separada del resto de los activos, los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta y los activos correspondientes a un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. Los pasivos que formen parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, se presentarán también en el estado de situación financiera de forma separada de los otros pasivos. Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como un único importe. El ejemplo 12 ilustra estos requerimientos.

Ejemplo 12

A finales de 20X5, una entidad decide disponer de parte de sus activos (y pasivos directamente asociados). La disposición, que cumple los criterios establecidos en los párrafos 7 y 8 para ser clasificada como mantenida para la venta, toma la forma de dos grupos de activos para su disposición, como sigue:

	Importe en libros tras reconocer la clasificación como mantenidos para la venta	
	Grupo de activos para su disposición I: u.m.	Grupo de activos para su disposición II: u.m.
Propiedades, planta y equipo	4.900	1.700
Activo financiero disponible para la venta	1.400 [(a)]	–
Pasivos	(2.400)	(900)
Importe neto en libros del grupo de activos para su disposición	**3.900**	**800**

(a) Un importe de 400 u.m. relativo a estos activos se ha reconocido en otro resultado integral y acumulado en el patrimonio.

La presentación en el estado de situación financiera de la entidad de los	**20X5**	**20X4**
ACTIVOS		
Activos no corrientes		
AAA	X	X
BBB	X	X
CCC	X	X
	X	X

continúa…

…continuación

Activos corrientes		
DDD	X	X
EEE	X	X
	X	X
Activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta	8.000	–
	X	X
Activos totales	X	X
PATRIMONIO Y PASIVOS		
Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora		
FFF	X	X
GGG	X	X
Importes reconocidos en otro resultado integral y acumulados en el patrimonio relativos a activos no corrientes mantenidos para la venta	400	–
	X	X
Participaciones no controladoras	X	X
Patrimonio total	X	X
Pasivos no corrientes		
HHH	X	X
III	X	X
JJJ	X	X
	X	X
Pasivos corrientes		
KKK	X	X
LLL	X	X
MMM	X	X
Pasivos directamente asociados con activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta	3.300	–
	X	X
Pasivos totales	X	X
Patrimonio y pasivos totales	X	X

Los requerimientos de presentación para activos (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta al final del periodo sobre el que se informa no se aplican de forma retroactiva. El estado comparativo de situación financiera para cualquier periodo anterior, por tanto, no se presenta de nuevo.

 © IASCF

Medición y presentación de subsidiarias adquiridas con la finalidad de revenderlas y clasificadas como mantenidas para la venta

Una subsidiaria adquirida con el propósito de venderla no está exenta de la consolidación de acuerdo con la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*. Sin embargo, si cumple los criterios establecidos en el párrafo 11, se presentará como un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. El ejemplo 13 ilustra estos requerimientos.

Ejemplo 13

La Entidad A adquiere una entidad H, que es una controladora con dos subsidiarias, S1 y S2. S2 es adquirida exclusivamente con la finalidad de venderla y cumple los criterios para ser clasificada como mantenida para la venta. De acuerdo con el párrafo 32(c), S2 también es una operación discontinuada.

El valor razonable estimado menos los costos de venta de S2 es 135 u.m. A contabiliza S2 como sigue:

- inicialmente, A mide los pasivos identificables de S2 por su valor razonable, de 40 u.m.
- inicialmente, A mide los activos adquiridos como el valor razonable menos los costos de venta de S2 (135 u.m.) más el valor razonable de los pasivos identificables (40 u.m.), es decir, 175 u.m.
- al final del periodo sobre el que se informa, A vuelve a medir el grupo de activos para su disposición por el menor entre su coste y el valor razonable menos los costos de venta, por 130 u.m. Los pasivos se vuelven a medir de acuerdo con las NIIF aplicables, por 35 u.m. Los activos totales se miden por 130 u.m. + 35 u.m., es decir, por 165 u.m.
- al final del periodo sobre el que se informa, A presenta los activos y pasivos separadamente de otros activos y pasivos en sus estados financieros consolidados tal como ilustra el ejemplo12 *Presentación de activos no corrientes o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta*, y
- en el estado del resultado integral, A presentará el total de la ganancia o pérdida después de impuestos de S2 y la ganancia o pérdida después de impuestos reconocida en las mediciones posteriores de S2, lo cual equivale a la nueva medición del grupo de activos para su disposición de 135 u.m. a 130 u.m.

No se requiere ningún análisis adicional de los activos y pasivos o del cambio en el valor del grupo de activos para su disposición.