

**Deloitte.**



**Una hoja de ruta para comparar los  
estándares IFRS y los US GAAP:  
Tendiendo un puente sobre las diferencias**

Noviembre 2019

El material de la FASB Accounting Standards Codification® tiene derechos de copia de la Financial Accounting Foundation, 401 Merritt 7, PO Box 5116, Norwalk, CT 06856-5116, y es reproducido con permiso.

Esta publicación contiene material con derechos de copia de la IFRS® Foundation con relación al cual todos los derechos están reservados. Es reproducido con permiso de la IFRS Foundation. No se otorga ningún permiso a terceros para reproducirlo o distribuirlo. Para el acceso pleno a los Estándares IFRS y al trabajo de la IFRS Foundation por favor visite <http://eifrs.ifrs.org>.

Esta publicación solo contiene información general y Deloitte, por medio de esta publicación, no está prestando asesoría o servicios profesionales de contabilidad, negocios, finanzas, inversión, legal, impuestos, u otros de carácter profesional. Esta publicación no sustituye tales asesoría o servicios profesionales, no debe ser usada como base para cualquier decisión o acción que pueda afectar sus negocios. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus negocios, usted debe consultar un asesor profesional calificado.

Deloitte no será responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que se base en esta publicación.

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Deloitte & Touche LLP, Deloitte Consulting LLP, Deloitte Tax LLP, y Deloitte Financial Advisory Services LLP, las cuales son subsidiarias separadas de Deloitte LLP. Para una descripción detallada de nuestra estructura legal, por favor vea [www.deloitte.com/us/about](http://www.deloitte.com/us/about). Ciertos servicios pueden no estar disponibles para atestar clientes según las reglas y regulaciones de la contaduría pública.

Copyright © 2019 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de A Comparison of IFRS Standards and U.S. GAAP: Bridging the Differences – Deloitte – Noviembre 2019 - <https://www.iasplus.com/en/publications/us/ifrs-gaap-comparison>

Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte &Touche Ltda., Colombia.

# Otras publicaciones de la Serie Hojas de Ruta, de Deloitte

*Business Combinations*

*Business Combinations — SEC Reporting Considerations*

*Carve-Out Transactions*

*Consolidation — Identifying a Controlling Financial Interest*

*Contingencies and Loss Recoveries*

*Contracts on an Entity's Own Equity*

*Convertible Debt*

*Disposals of Long-Lived Assets and Discontinued Operations*

*Distinguishing Liabilities From Equity*

*Earnings per Share*

*Environmental Obligations and Asset Retirement Obligations*

*Equity Method Investments and Joint Ventures*

*Equity Method Investees — SEC Reporting Considerations*

*Foreign Currency Transactions and Translations*

*Income Taxes*

*Initial Public Offerings*

*Leases*

*Noncontrolling Interests*

*Non-GAAP Financial Measures*

*Revenue Recognition*

*SEC Comment Letter Considerations, Including Industry Insights*

*Segment Reporting*

*Share-Based Payment Awards*

*Statement of Cash Flows*

Copias impresas de cortesía de las Deloitte Roadmaps pueden ser ordenadas (o pre-ordenadas) en la [Roadmap Store](#) de Deloitte.

# Agradecimientos

Esta publicación refleja los pensamientos y contribuciones de los respectivos equipos temáticos de la National Office, de Deloitte. Bob Uhl supervisó la preparación general de esta publicación y extiende su profundo aprecio a todos los profesionales de Deloitte que ayudaron en su desarrollo. Susan Fennedy, Magnus Orrell, e Ignacio Perez proporcionaron el liderazgo necesario para formular nuestros puntos de vista sobre las diferencias clave. Los miembros del equipo IFRS Ann Airington, Jana Allen, Emily Childs, Courtney Clifford, Shivanthi Edwards, Edward Garcia, Michael Gorter, McKenna Hennelly, Michelle Leon, Catriona McGinley, Andrea Perdomo, y Michael Watson ayudaron a mover esta publicación hacia la finalización. Además, reconocemos los esfuerzos editoriales y de producción de Teri Asarito, Amy Davidson, Dave Frangione, Adrienne Julier, Peter McLaughlin, y Lora Spickler-Alot.

# Contenidos

<b>Prefacio</b>	<b>vii</b>
<b>Contactos</b>	<b>ix</b>
<b>Capítulo 1 - Activos</b>	<b>1</b>
1.1 Inversiones en préstamos y cuentas por cobrar	1
1.2 Inversiones en valores de deuda y de patrimonio	3
1.3 Inversiones – Método del patrimonio y negocios conjuntos	5
1.4 Inventarios	10
1.5 Activos intangibles	11
1.6 Propiedad, planta y equipo	12
1.7 Deterioro del valor de los activos	14
<b>Capítulo 2 - Pasivos</b>	<b>17</b>
2.1 Beneficios para empleados	17
2.2 Contingencias	19
2.3 Modificaciones y extinciones de deuda	21
2.4 Distinción entre pasivos y patrimonio	22
<b>Capítulo 3 – Ingresos ordinarios y gastos</b>	<b>26</b>
3.1 Reconocimiento de ingresos ordinarios	26
3.2 Pagos basados-en-acciones	28
3.3 Impuestos a los ingresos	30
<b>Capítulo 4 – Presentación</b>	<b>32</b>
4.1 Presentación de estados financieros	32
4.2 Activos no-corrientes tenidos para la venta y operaciones descontinuadas	33
4.3 Estado de flujos de efectivo	34
4.4 Cambios en principio de contabilidad, cambios en estimado de contabilidad, y correcciones de errores	36 37
4.5 Ganancias por acción	39
4.6 Presentación de reportes de segmentos	

<b>Capítulo 5 – Transacciones amplias</b>	<b>40</b>
5.1 Combinaciones de negocios	40
5.2 Consolidación	42
5.3 Derivados y cobertura	45
5.4 Medición del valor razonable	48
5.5 Opción del valor razonable	49
5.6 Asuntos de moneda extranjera	50
5.7 Arrendamientos	52
5.8 Des-reconocimiento de activos financieros	55
5.9 Otras consideraciones	57
<b>Apéndice A – Fechas de adopción importantes</b>	<b>58</b>
<b>Apéndice B – Títulos de estándares y otra literatura</b>	<b>61</b>
<b>Apéndice C – Abreviaturas</b>	<b>65</b>
<b>Apéndice D – Cambios hechos en la edición de noviembre de 2019 de esta publicación</b>	<b>66</b>

# Prefacio

Noviembre 2019

Para nuestros clientes, colegas, y otros amigos.

Nos complace presentar Roadmap to Comparing IFRS Standards and U.S. GAAP: Bridging the Differences Hoja de ruta para comparar los estándares IFRS y los US GAAP: Tendiendo un puente sobre las diferencias , que explora algunas de las diferencias clave entre los estándares IFRS® y los US GAAP efectivos a enero 1, 2020, para las entidades de negocio públicas que tengan un período anual de presentación de reportes de año calendario. Con los años, esas diferencias han disminuido para algunos temas, pero se han incrementado para otros.

En el año 2002, la International Accounting Standards Board (IASB®) y FASB suscribieron un Memorandum of Understanding [Memorando de entendimiento], que establece prioridades e hitos a ser logrados en proyectos conjuntos principales. Las dos juntas trabajaron juntas para mejorar sus estándares y buscar convergencia. Los resultados fueron mixtos con relación a la convergencia. Hemos visto convergencia importante en temas tales como combinaciones de negocios y reconocimiento de ingresos ordinarios. Sin embargo, diferencias clave se han incrementado para temas tales como instrumentos financieros y la medición subsiguiente de arrendamientos. Por ahora, los proyectos restantes según el Memorando de entendimiento han sido aplazados, y actualmente no hay proyectos en los cuales las juntas estén trabajando juntas hacia soluciones convergidas.

El entendimiento de las diferencias entre los US GAAP y los estándares IFRS puede ser relevante para:

- Las entidades de los Estados Unidos que consolidan subsidiarias u otras operaciones en el extranjero que reportan según los estándares IFRS (o para subsidiarias extranjeras que reportan según los estándares IFRS y proporcionan información del estado financiero a una entidad matriz que reporta según los US GAAP).
- Entidades de los Estados Unidos que proporcionan información del estado financiero a una entidad matriz que reporta según los estándares IFRS (o entidades extranjeras que reportan según los estándares IFRS y consolidan subsidiarias u otras operaciones que reportan según los US GAAP).
- Entidades de los Estados Unidos que negocian términos de transacción con entidades que reportan según los estándares IFRS (y viceversa).
- Inversionistas y otros usuarios de estados financieros que buscan comparar estados financieros preparados según los US GAAP y los estándares IFRS.
- Emisores del estándar y otros que consideran oportunidades para convergir requerimientos de contabilidad.
- Partes que participan en discusiones sobre o buscan influir en el desarrollo de nuevos requerimientos de contabilidad según los US GAAP o los estándares IFRS.

Esta Hoja de ruta no intenta capturar todas las diferencias que existen entre los dos conjuntos de estándares o que pueden ser materiales para los estados financieros de una entidad particular. Nuestro centro de atención está en las diferencias que comúnmente se encuentran en la práctica. La importancia de esas diferencias – y otras que no se incluyen en esta publicación – para una entidad dada variará dependiendo de factores tales como la naturaleza de sus operaciones, la industria en la cual opera, y las elecciones de política de contabilidad que haga. La referencia a los estándares de contabilidad subyacentes y a las regulaciones nacionales relevantes es esencial para el entendimiento de las diferencias específicas.

Si usted tiene preguntas acerca de la información contenida en esta publicación o quisiera asistencia en el entendimiento de las diferencias clave, fomentamos que usted consulte con nuestros especialistas técnicos y otros asesores profesionales.

Tenemos la esperanza de que usted encuentre que *Roadmap to Comparing IFRS Standards and U.S. GAAP: Bridging the Differences* [Hoja de ruta para comparar los estándares IFRS y los US GAAP: Tendiendo un puente sobre las diferencias] sea un recurso útil y le damos la bienvenida a sus sugerencias para mejoramientos.

Sinceramente,

Deloitte & Touche LLP

# Contactos

Si usted tiene preguntas acerca de la información contenida en esta publicación, por favor contacte a cualquiera de los siguientes profesionales de Deloitte:



**Bob Uhl**  
Partner  
Deloitte & Touche LLP  
+1 203 761 3152  
[ruhl@deloitte.com](mailto:ruhl@deloitte.com)



**Magnus Orrell**  
Managing Director  
Deloitte & Touche LLP  
+1 203 761 3402  
[morrell@deloitte.com](mailto:morrell@deloitte.com)



**Ignacio Perez**  
Managing Director  
Audit & Assurance  
Deloitte & Touche LLP  
+1 203 761 3379  
[igperez@deloitte.com](mailto:igperez@deloitte.com)



**Susan Fennedy**  
Partner  
Audit & Assurance  
Deloitte & Touche LLP  
+1 415 783 7654  
[sfennedy@deloitte.com](mailto:sfennedy@deloitte.com)

# Capítulo 1 — Activos

## 1.1 Inversiones en préstamos y cuentas por cobrar

Según tanto los estándares IFRS como los US GAAP, los préstamos y las cuentas por cobrar son clasificados en categorías que orientan la medición de esos instrumentos. Sin embargo, hay diferencias importantes entre los estándares IFRS y los US GAAP en cómo se determinan las clasificaciones de esos instrumentos. Además, existen diferencias de medición a causa de esas diferencias de clasificación. La tabla que aparece adelante resume las diferencias clave en la contabilidad para las inversiones en préstamos y cuentas por cobrar según las dos estructuras.

Tema	Estándares IFRS (IFRS 9)	US GAAP (ASC 310, <sup>1</sup> ASC 326)
Categorías de clasificación y medición	<p>Los activos financieros (excepto para los cuales haya sido elegida la FVO) se clasifican con base tanto de (1) el modelo de negocios de la entidad para administrarlos y (2) las características de sus flujos de efectivo contractuales. Son usadas tres categorías:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Costo amortizado – Los activos son tenidos dentro de un modelo de negocios con el objetivo de recaudar los flujos de efectivo contractuales que sean solamente pagos de principal e intereses [solely payments of principal and interest (SPPI)].</i></li><li>• <i>Valor razonable, con los cambios en el valor razonable a través de otros ingresos comprensivos [Fair value, with changes in fair value through other comprehensive income (FVTOCI)] – Estos activos tienen flujos de efectivo que son SPPI y son tenidos dentro de un modelo de negocios con el objetivo tanto de recaudar los flujos de efectivo contractuales como de vender los activos financieros.</i></li><li>• <i>Valor razonable a través de utilidad o pérdida [Fair value through profit or loss (FVTPL)] – Los activos tienen flujos de efectivo contractuales que no son SPPI o no son tenidos dentro de un modelo de negocios con el objetivo de (1) recaudar los flujos de efectivo contractuales o (2) tanto recaudar los flujos de efectivo contractuales como vender los activos financieros.</i></li></ul>	<p>En general, las cuentas por cobrar por préstamos son clasificadas con base en la intención de la administración ya sea de tenerlos para la venta [held for sale (HFS)] o tenidos para inversión [held for investment (HFI)]. A menos que la FVO sea elegida (vea <a href="#">Sección 5.5</a>), las cuentas por cobrar por préstamos son medidas a ya sea (1) el más bajo entre el costo o el valor razonable (para los préstamos HFS) o (2) a costo amortizado (para los préstamos HFI).</p>

<sup>1</sup> Para los títulos completos de los estándares, temas, y regulaciones usados en esta publicación, vea el [Apéndice B](#) Para la lista completa de las abreviaturas usadas en esta publicación, vea el [Apéndice C](#).

(Continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 9)	US GAAP (ASC 310, ASC 326)
Reconocimiento y medición de pérdidas por deterioro	<p><i>Enfoque de pérdida-esperada</i> – La pérdida por deterioro en un activo financiero contabilizado a costo amortizado o a FVTOCI es reconocida inmediatamente con base en las pérdidas de crédito esperadas.</p> <p>Dependiendo del riesgo de crédito del activo financiero al inicio y de los cambios en el riesgo de crédito desde el inicio, así como también de la aplicabilidad de ciertos expedientes prácticos, la medición de las pérdidas por deterioro diferirá. La pérdida por deterioro sería medida como ya sea (1) la pérdida de crédito a 12 meses o (2) la pérdida de crédito esperada durante el tiempo de vida.</p> <p>Además, para los activos financieros que tengan crédito deteriorado en el momento del reconocimiento, la pérdida por deterioro se basará en los cambios acumulados en las pérdidas de crédito esperadas durante el tiempo de vida desde el reconocimiento inicial.</p>	<p><i>Enfoque de pérdida de crédito esperada corriente</i> – El estimado de las pérdidas de crédito esperadas en préstamos y cuentas por cobrar debe ser reconocido como una provisión (un contra activo) inmediatamente, a partir ya sea del origen o la adquisición del activo y ajustado al final de cada período subsiguiente de presentación de reporte. No hay umbral especificado para el reconocimiento de un deterioro. Las pérdidas de crédito esperadas deben (1) reflejar las pérdidas esperadas durante la vida contractual del activo y (2) considerar la experiencia histórica de pérdida, las condiciones actuales, y pronósticos razonables y soportables.</p> <p>La provisión por pérdidas de crédito puede ser medida mediante el uso de varios métodos. El uso del modelo de flujos de efectivo descontados no está requerido.</p>
Método de interés efectivo	<p>La tasa de interés efectivo es calculada con base en los flujos de efectivo estimados que se espere sean recibidos durante la vida esperada de un préstamo mediante considerar todos los términos contractuales del préstamo (e.g., pago anticipado, llamada, y opciones similares) pero no las pérdidas de crédito esperadas.</p> <p>Si los recibos estimados son revisados, el valor en libros es ajustado al valor presente de los flujos de efectivo estimados futuros, descontados a la tasa de interés efectivo original del activo (enfoque de puesta al día acumulado). El ajuste resultante es reconocido en utilidad o pérdida.</p>	<p>La tasa de interés efectivo es calculada con base en los flujos de efectivo contractuales durante el término contractual del préstamo, excepto para (1) ciertos préstamos que son parte de un grupo de préstamos pagables por anticipado y (2) préstamos comprados para los cuales haya evidencia de deterioro del crédito.</p> <p>Si los pagos estimados para ciertos grupos de préstamos pagables por anticipado son revisados, la entidad puede ajustar la inversión neta en el grupo de préstamos, con base en el recálculo del rendimiento efectivo para reflejar los pagos actuales a la fecha y los pagos futuros anticipados, para la cantidad que habría existido si el nuevo rendimiento efectivo hubiera sido aplicado desde el origen/adquisición de los préstamos, con el cargo o crédito correspondiente a ingresos por intereses.</p>
Reconocimiento de intereses en préstamos deteriorados	<p>Los ingresos ordinarios por intereses son calculados con base en el valor en libros bruto (i.e., el costo amortizado antes de ajustar por cualquier provisión por pérdida) a menos que el préstamo (1) sea comprado u originado con crédito deteriorado o (2) subsiguientemente se vuelva con crédito deteriorado. En esos casos, los ingresos ordinarios por intereses son calculados con base en el costo amortizado (i.e., neto de provisión por pérdida).</p>	<p>No hay orientación específica sobre el reconocimiento, la medición, o la presentación de los ingresos por intereses en un préstamo deteriorado, excepto para ciertos préstamos comprados que se hayan deteriorado más que insignificativamente desde el origen. Para ciertos préstamos que estén deteriorados y ubicados en condición de no-causación, no se reconocen ingresos por intereses.</p>

## 1.2 Inversiones en valores de deuda y de patrimonio

Según tanto los estándares IFRS como los US GAAP, las inversiones en valores de deuda se clasifican en categorías que afectan la medición de esos instrumentos. Pero existen diferencias importantes entre las dos estructuras en cómo se determinan las clasificaciones de esos instrumentos. Además, existen diferencias de medición a causa de esas diferencias de clasificación. La tabla que aparece adelante resume las diferencias clave en la contabilidad para las inversiones en valores de deuda y patrimonio\* [investments in debt and equity securities] según los estándares IFRS y los US GAAP.

Tema	Estándares IFRS (IFRS 9)	US GAAP (ASC 320, ASC 321, ASC 326)
Reconocimiento inicial – contabilidad de la fecha de negociación versus contabilidad de la fecha de liquidación	La entidad puede elegir como política de contabilidad aplicar la contabilidad de la fecha de negociación o la contabilidad de la fecha de liquidación a cada grupo del activo financiero definido en el IFRS 9. Sin embargo, la contabilidad de la fecha de negociación o la contabilidad de la fecha de liquidación tiene que ser aplicada consistentemente a todos los activos financieros de la misma categoría de clasificación.	Excepto para ciertas industrias, según los US GAAP, no se proporciona orientación respecto de si un valor debe ser inicialmente reconocido con base en la fecha de negociación o con base en la fecha de liquidación. La política de contabilidad de la entidad a menudo depende de la industria en la cual opera.
Clasificación y medición – valores de deuda	<p>Los activos financieros (excepto para los cuales haya sido elegida la FVO; vea <a href="#">Sección 5.5</a>) deben ser clasificados con base tanto en (1) el modelo de negocios de la entidad para administrarlos y (2) las características de sus flujos de efectivo contractuales. Son usadas tres categorías:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Costo amortizado</i> – Los activos son tenidos en un modelo de negocios con el objetivo de recaudar los flujos de efectivo contractuales que sean SSPI.</li> <li>• <i>FVTOCI</i> – Los activos tienen flujos de efectivo contractuales que son SPPI y son tenidos en un modelo de negocios con el objetivo tanto de recaudar los flujos de efectivo contractuales como de vender los activos financieros.</li> <li>• <i>FVTPL</i> – Los activos tienen flujos de efectivo contractuales que no son SPPI y no son tenidos en un modelo de negocios con el objetivo de (1) recaudar los flujos de efectivo contractuales o (2) tanto recaudar los flujos de efectivo contractuales como vender los activos financieros.</li> </ul>	<p>La determinación de cuál categoría de clasificación es aplicable depende, en parte, de la intención y capacidad de la administración para tener los valores y se hace sobre una base de instrumento-por-instrumento. Las categorías de clasificación incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tenidos hasta la maduración [Held to maturity (HTM)] - Los valores son contabilizados a costo amortizado.</li> <li>• Disponibles para la venta [Available for sale (AFS)] - Los valores son contabilizados a FVTOCI.</li> <li>• Para negociación [Trading] - Los valores son contabilizados a valor razonable a través de ingresos netos [fair value through net income (FVTNI)].</li> </ul> <p>Además, la ASC 825-10 permite la elección de una FVO según la cual el instrumento sería contabilizado a FVTNI (vea <a href="#">Sección 5.5</a>).</p>

\* En español, a los valores de patrimonio [Equity securities] algunos prefieren denominarlos 'valores de renta variable.' (N del t).

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 9)	US GAAP (ASC 320, ASC 321, ASC 326)
Clasificación y medición – valores de patrimonio	<p>La entidad está requerida a medir los valores de patrimonio a FVTPL, excepto para inversiones que califiquen que:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• No sean tenidas para negociación</li><li>• El tenedor elija, en el reconocimiento inicial, contabilizar a FVTOCI.</li></ul>	<p>La entidad generalmente está requerida a medir los valores de patrimonio a FVTNI a menos que elija:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Medir, los valores de patrimonio que califiquen que no tengan un valor razonable fácilmente determinable, al costo menos deterioro, más o menos los cambios observables en el precio que califiquen.</li><li>• Aplicar un expediente práctico, en circunstancias que califiquen, para medir el valor razonable de las inversiones en ciertas entidades que calculan el valor neto del activo [net asset value (NAV)] por acción a la fecha de la medición.</li></ul>
IDeterioro – valores de deuda	<p>Las pérdidas por deterioro en valores de deuda contabilizados a costo amortizado o a FVTOCI deben ser reconocidas inmediatamente con base en las pérdidas de crédito esperadas.</p> <p>Dependiendo del riesgo de crédito del activo financiero al inicio y de los cambios en el riesgo de crédito desde el inicio, así como también de la aplicabilidad de ciertos expedientes prácticos, la medición de la pérdida por deterioro diferirá. La pérdida por deterioro sería medida ya sea como (1) la pérdida de crédito a 12 meses o (2) la pérdida de crédito esperadas durante el tiempo de vida.</p> <p>Además, para los activos financieros que tengan crédito deteriorado en el momento del reconocimiento, la pérdida por deterioro se basará en los cambios acumulados en las pérdidas de crédito esperadas durante el tiempo de vida.</p>	<p>El reconocimiento de las pérdidas de crédito en valores de deuda HTM difiere del de los valores de deuda AFS.</p> <p><i>Valores de deuda HTM</i> – El estimado de las pérdidas de crédito esperadas corrientes debe ser reconocido como una provisión (un contra activo) inmediatamente a partir de la adquisición y ajustado al final de cada período subsiguiente de presentación de reporte. No hay umbral especificado para el reconocimiento de un deterioro. Las pérdidas de crédito esperadas deben (1) reflejar las pérdidas esperadas durante la vida contractual del activo y (2) considerar la experiencia histórica de pérdida, las condiciones corrientes, y pronósticos razonables y soportables. La provisión por pérdidas de crédito puede ser medida mediante el uso de varios métodos. El uso del modelo de flujos de efectivo no está requerido.</p> <p><i>Valores de deuda AFS</i> – La provisión por pérdidas de crédito debe ser reconocida cuando el valor presente de los flujos de efectivo esperados a ser recaudados a partir del valor de deuda sea menor que la base de costo amortizado del valor. La provisión por pérdida está limitada por la diferencia entre el valor razonable del valor de deuda y su base de costo amortizado.</p>

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 9)	US GAAP (ASC 320, ASC 321, ASC 326)
Deterioro – valores de deuda	No se hace valoración por deterioro.	La entidad debe considerar cuantitativamente indicadores de deterioro si ha elegido medir, valores de deuda que califiquen, que o tengan un valor razonable fácilmente determinable, a costo menos deterioro, más o menos los cambios observables en el precio que califiquen.

### 1.3 Inversiones – Método del patrimonio y negocios conjuntos

Tanto los estándares IFRS como los US GAAP requieren la aplicación del método de contabilidad del patrimonio para ciertas inversiones (observe que para los propósitos de los estándares IFRS, las entidades donde se invierte son referidas como asociadas). Sin embargo, tal y como se muestra en la tabla que aparece adelante, los estándares difieren en varios aspectos en la determinación de cuándo y cómo debe ser aplicado el método del patrimonio.

Tema	Estándares IFRS (IFRS 11, IFRS 3, IAS 28)	US GAAP (ASC 323, ASC 808)
Alcance – general	<p>El inversionista tiene que aplicar el método de contabilidad del patrimonio cuando tenga influencia importante sobre una entidad donde se invierte a menos que la inversión sea una organización de capital de riesgo o un fondo mutuo, fideicomiso, o entidad similar (i.e., entidades de inversión). Para esas entidades de inversión, el inversionista puede contabilizar sus inversiones, que de otra manera calificarían para el método del patrimonio, mediante el uso del FVTPL.</p> <p>Dado que los estándares IFRS no incluyen una FVO para las inversiones según el método del patrimonio, la aplicación de la FVO más que el método del patrimonio, está más limitada que según los US GAAP.</p>	<p>El inversionista tiene que aplicar el método de contabilidad del patrimonio cuando tenga influencia importante sobre la entidad donde se invierte, a menos que (1) haya elegido la FVO o (2) lleve su inversión a valor razonable según orientación de contabilidad especializada de la industria aplicable a compañías de inversión. En esos casos, el inversionista registraría su interés a valor razonable.</p>
Alcance – inversiones en instrumentos diferentes a patrimonio común	<p>La evaluación de la influencia importante está enmarcada en referencia a los “derechos de voto,” los cuales pueden surgir de instrumentos diferentes a acciones comunes. Sin embargo, el método de contabilidad del patrimonio puede ser aplicado a acciones ordinarias o instrumentos que sean sustantivamente los mismos que acciones ordinarias.</p>	<p>El inversionista aplicaría el método de contabilidad del patrimonio a una inversión en una corporación cuando tenga influencia importante sobre la entidad donde se invierte y tiene una inversión en acciones comunes o en acciones comunes en-sustancia. Las acciones comunes en-sustancia incluyen instrumentos que son sustancialmente similares a las acciones comunes basadas en subordinación, riesgos y recompensas de la propiedad, y una obligación para transferir valor.</p>

(continuación tabla)

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IFRS 11, IFRS 3, IAS 28)</b>	<b>US GAAP (ASC 323, ASC 808)</b>
Aplicación del método de contabilidad del patrimonio – influencia importante	Si bien el IAS 28 proporciona consideraciones similares a las contenidas en los US GAAP para la evaluación de si un inversionista tiene influencia importante sobre una entidad donde se invierte, los estándares IFRS no proporcionan umbrales explícitos para la influencia importante de la inversión para asociaciones o LLC.	La evaluación de influencia importante generalmente es la misma que según los estándares IFRS. Sin embargo, hay orientación especial en los US GAAP para las asociaciones. Una inversión mayor que el 3 al 5 por ciento en una sociedad o LLC que mantiene cuentas específicas de propiedad generalmente es contabilizada según el método de contabilidad del patrimonio incluso si el inversionista no tiene influencia importante.
Aplicación del método de contabilidad del patrimonio – derechos potenciales de voto	En la evaluación de la influencia importante el inversionista debe considerar los “derechos potenciales de voto que actualmente sean ejercibles o convertibles.” Los instrumentos con derechos potenciales de voto contingentes de eventos futuros o del paso del tiempo no serían considerados hasta que el evento contingente ocurre o la franja de tiempo especificada pasa.	El inversionista consideraría solo los “privilegios de voto presentes.” Por consiguiente, los derechos potenciales de voto generalmente son ignorados.
Medición inicial – consideración contingente	Si bien los estándares IFRS no proporcionan orientación explícita, la consideración contingente generalmente es reconocida a valor razonable por analogía al IFRS 3. Por consiguiente, la consideración contingente generalmente es reconocida a su valor razonable en la fecha de adquisición de acuerdo con el IFRS 3. Subsecuentemente, el pasivo es medido a valor razonable, con cualesquiera cambios en el valor reconocidos en el estado de ingresos.	La consideración contingente puede ser reconocida en dos escenarios: <ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="1024 1125 1414 1325">• Cuando la consideración contingente satisface los criterios de reconocimiento de los US GAAP (diferentes a la ASC 805), tal como si la consideración contingente satisface la definición de un derivado.</li><li data-bbox="1024 1335 1414 1480">• Cuando la consideración no-contingente ofrecida es menor que el interés en los activos netos subyacentes de la entidad donde se invierte.</li></ul>

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 11, IFRS 3, IAS 28)	US GAAP (ASC 323, ASC 808)
Medición inicial – contribuciones no-monetarias, a entidades donde se invierte, por intereses de patrimonio	<p>Los estándares IFRS contienen orientación en conflicto, la cual IASB intentó resolver mediante una enmienda de alcance corto. El IAS 28 señala que las contribuciones no-monetarias deben ser reconocidas con reconocimiento parcial de ganancias. Esto, sin embargo, está en conflicto con el IFRS 10, que señala que, a partir de la pérdida de control de una subsidiaria, la matriz debe reconocer ganancia o pérdida plena. Por consiguiente, cuando una entidad contribuye acciones de una subsidiaria en intercambio por una inversión según el método de patrimonio, la entidad en efecto tiene una elección de política de contabilidad entre la aplicación del enfoque contenido en el IFRS 10 (reconocimiento pleno de ganancia) o el IAS 28 (reconocimiento parcial de ganancia) dado que tanto el IFRS 10 como el IAS 28 tienen igual posición según los estándares IFRS.</p> <p>Para resolver este conflicto, en septiembre de 2014 IASB emitió <i>Sale or Contribution of Assets Between an Investor and Its Associate or Joint Venture — amendments to IFRS 10 and IAS 28</i> [Venta o contribución de activos entre un inversionista y su asociada o negocio conjunto – enmiendas al IFRS 10 y al IAS 28]. Las enmiendas requerirían que el inversionista determine si los activos contribuidos representan un negocio. Si lo son, el IFRS 10 aplicaría, y el reconocimiento pleno de ganancia sería apropiado. Si no, el IAS 28 aplicaría, y el reconocimiento parcial de ganancia sería apropiado. Sin embargo, la fecha efectiva de las enmiendas ha sido diferida indefinidamente a causa de que fueron identificados varios problemas prácticos de implementación. Las enmiendas serán consideradas como parte del proyecto de investigación más amplio de IASB sobre el método de contabilidad del patrimonio. Por consiguiente, hasta que se emita orientación adicional, las entidades pueden continuar haciendo una elección de política de contabilidad entre reconocimiento parcial de ganancias y reconocimiento pleno de ganancias cuando apliquen los estándares IFRS, mientras que según los US GAAP, hay requerimientos específicos basados en si los activos contribuidos constituyen un negocio.</p>	<p>El reconocimiento de las contribuciones no-monetarias a una entidad donde se invierte según el método del patrimonio depende de si los activos contribuidos son un negocio. Si lo son, la ASC 819 señalaría que el reconocimiento pleno de ganancia o pérdida está requerido (excepto si la transacción es la venta de inmuebles en-sustancia o la transmisión de derechos de petróleo y gas natural). Si no lo son, la ganancia reconocida generalmente estaría limitada a la porción del activo efectivamente vendido a los otros inversionistas en la inversión según el método del patrimonio (reconocimiento de ganancia parcial).</p>

(continuación tabla)

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IFRS 11, IFRS 3, IAS 28)</b>	<b>US GAAP (ASC 323, ASC 808)</b>
Medición subsiguiente – pérdidas en exceso de los intereses	El inversionista típicamente está requerido a discontinuar el uso del método de contabilidad del patrimonio cuando el valor de la inversión llegue a cero, a menos que el inversionista haya incurrido en obligaciones legales o constructivas o haya hecho pagos a nombre de la asociada.	El inversionista generalmente discontinúa el uso del método de contabilidad del patrimonio cuando el valor de la inversión llega a cero, a menos que el inversionista haya garantizado obligaciones de la entidad donde se invierte o de otra manera esté comprometido a proporcionar respaldo financiero adicional para la entidad donde se invierte. Sin embargo, a diferencia del tratamiento según los estándares IFRS, el inversionista está requerido a continuar reconociendo pérdidas adicionales luego que la inversión llegue a cero si el retorno inminente a operaciones rentables parece estar asegurado.
Medición subsiguiente – deterioro	La entidad tiene que probar por deterioro la inversión mediante comparar su cantidad recuperable (el mayor entre su valor en uso o su valor razonable menos los costos de venta) con su valor en libros siempre que haya indicador de cualquier deterioro. Las pérdidas por deterioro deben ser reversadas en un período subsiguiente en la extensión en que se incrementa la cantidad recuperable de la asociada o del negocio conjunto.	La entidad tiene que registrar deterioro o pérdidas en el valor de una inversión que represente una disminución diferente-a-temporal. La reducción en el valor razonable corriente de una inversión por debajo de su valor en libros puede señalar una pérdida en el valor de la inversión. Las pérdidas por deterioro no pueden ser reversadas en períodos subsiguientes.
Medición subsiguiente – diferencias en los períodos de presentación de reporte	Las fechas de presentación de reporte del inversionista y de la entidad donde se invierte tienen que ser las mismas a menos que sea impracticable que sean las mismas. Cuando sea impracticable, las fechas no pueden ser de más de tres meses de diferencia. A diferencia de los US GAAP, los estándares IFRS requieren que el inversionista registre su participación de las transacciones o eventos importantes de la asociada que hayan ocurrido durante el período de retraso.	La diferencia en las fechas de presentación de reportes es permitida en la extensión en que no sea mayor a tres meses. La entidad tiene que revelar el efecto de cualesquiera transacciones o eventos durante el período de intervención que materialmente afecten los estados financieros del inversionista.
Medición subsiguiente – diferencias en políticas de contabilidad	La entidad está requerida a hacer ajustes a los estados financieros del negocio conjunto para conformar las políticas de contabilidad del negocio conjunto con las del participante.	La entidad no está requerida a hacer ajustes a los estados financieros cuando el participante y su negocio conjunto tengan diferentes políticas de contabilidad; sin embargo, el participante tiene la opción de conformar las políticas de contabilidad del negocio conjunto para las del participante.
Medición subsiguiente – pérdida de influencia importante	El inversionista reconocerá a valor razonable cualquier interés retenido, con cualquier diferencia entre el valor razonable del interés retenido y el valor en libros de la inversión según el método del patrimonio reconocida en el estado de ingresos.	Cuando el inversionista pierde influencia importante sobre la entidad donde se invierte, reconoce cualquier inversión retenida con base en el costo histórico y por lo tanto no reconoce ganancia o pérdida solamente a causa de la pérdida de influencia importante (y por consiguiente la discontinuación del método de contabilidad del patrimonio). Observe, sin embargo, que otros US GAAP subsiguientemente aplicables a la inversión pueden requerir la medición a valor razonable, con los cambios reconocidos en ingresos.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 11, IFRS 3, IAS 28)	US GAAP (ASC 323, ASC 808)
Acuerdos conjuntos – modelos	<p>El IFRS 11 define un acuerdo conjunto como un “acuerdo del cual dos o más partes tienen control conjunto” y aclara que existe control conjunto solo cuando las “decisiones acerca de las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que colectivamente controlan el acuerdo.”</p> <p>El IFRS 11 requiere que una parte de un control conjunto determine el tipo de acuerdo en el cual está involucrada mediante valorar sus derechos y obligaciones que surgen del acuerdo. El IFRS 11 establece dos tipos de acuerdos conjuntos: (1) operaciones conjuntas y (2) negocios conjuntos, ambos distinguidos por los derechos y obligaciones de las partes involucradas.</p> <p>En una operación conjunta, las partes tienen derechos a los activos subyacentes y obligaciones por los pasivos del acuerdo y deben reconocer su participación de los activos, pasivos, ingresos ordinarios, y gastos que surgen de su interés.</p> <p>En un negocio conjunto, las partes tienen derechos a los activos netos del acuerdo y deben contabilizar sus intereses mediante el uso del método de contabilidad del patrimonio. Además, el negocio conjunto requiere el uso de un vehículo separado (e.g., una entidad legal separada); de otra manera, el acuerdo es una operación conjunta. Observe que la existencia de un vehículo separado no es evidencia suficiente a partir de la cual basar una conclusión de que el acuerdo es un negocio conjunto.</p>	<p>Antes de determinar el modelo de contabilidad apropiado para usar, la entidad primero tiene que valorar si el negocio conjunto es una VIE. Si lo es, la entidad tiene que aplicar el modelo de consolidación contenido en la ASC 810. Si la VIE no es consolidada según la ASC 810, la entidad tiene que determinar cuál de los siguientes dos modelos de contabilidad es apropiado para usar:</p> <p><i>Operaciones conjuntas que no involucran una entidad legal</i> – La ASC 808, y no la ASC 323, aborda las operaciones conjuntamente controladas, no dirigidas principalmente mediante una entidad legal. Según la ASC 808, el operador conjunto tiene que (1) ser un participante activo en las operaciones conjuntas dirigidas principalmente fuera de la entidad legal y (2) estar expuesto a riesgos y recompensas importantes dependientes del éxito comercial de la actividad conjunta.</p> <p><i>Entidades controladas conjuntamente</i> – Éstas son entidades, tales como negocios conjuntos, para las cuales todas las decisiones importantes en relación con la financiación, desarrollo, venta, u operaciones requieren la aprobación de dos o más de los propietarios. Los inversionistas con control conjunto generalmente podrían aplicar el método de contabilidad del patrimonio.</p>

## 1.4 Inventarios

Las definiciones de “inventario” según los estándares IFRS y los US GAAP son esencialmente las mismas. Las diferencias primarias entre las dos estructuras en relación con la contabilidad para los inventarios se relacionan con métodos de costeo y reversas de deterioro, tal y como se resumen en la tabla que se presenta a continuación.

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IAS 2)</b>	<b>US GAAP (ASC 330)</b>
Métodos de costeo (fórmulas del costo)	Primero en entrar, primero en salir (PEPS) y costo promedio ponderado son métodos de contabilidad aceptables para la determinación del costo del inventario. Último en entrar, primero en salir (UEPS) no está permitido. El método de identificación específica está requerido para los elementos de inventario que ordinariamente no sean intercambiables y para los bienes o servicios producidos y segregados para proyectos específicos.	UEPS, PEPS, costo promedio ponderado, e identificación específica son métodos de contabilidad aceptables para la determinación del costo del inventario.
Consistencia de los métodos de costeo (fórmulas del costo)	El mismo método de costeo tiene que ser aplicado a todos los inventarios que tengan similar naturaleza y uso para la entidad.	No hay requerimiento similar según los estándares IFRS.
Reversa de pérdidas por deterioro	La entidad tiene que reversar las pérdidas por deterioro y los correspondientes incrementos en el inventario hasta el valor en libros original.	A la entidad le está prohibido reversar las pérdidas por deterioro.

## 1.5 Activos intangibles

La tabla que se presenta a continuación muestra las diferencias que existen entre los estándares IFRS y los US GAAP en varias áreas clave de los activos intangibles, incluyendo (1) costos de publicidad, (2) costos de desarrollo, (3) costos de investigación y desarrollo en proceso [in-process research and development (IPR&D)], y (4) revaluación.

Tema	Estándares IFRS (IAS 38)	US GAAP (ASC 350, ASC 720, ASC 985-20)
Costos de publicidad	Los costos de publicidad son llevados al gasto cuando se incurre en ellos. Un activo pagado por anticipado puede ser reconocido cuando el pago haya sido hecho “antes que la entidad obtenga el derecho a acceso a esos bienes [o que] reciba esos servicios” (añadido el énfasis).	Los costos de publicidad son ya sea llevados al gasto cuando se incurre en ellos o llevados al gasto cuando la publicidad ocurre por primera vez (elección de política), con la excepción de la publicidad de respuesta directa.
Costos de desarrollo	Independiente del tipo de costo e industria, la entidad capitaliza los costos de desarrollo solamente cuando pueda demostrar todos los siguientes criterios: <ul style="list-style-type: none"> <li>• La factibilidad técnica de completar el activo intangible de manera que estará disponible para uso o venta.</li> <li>• La intención de la entidad para completar el activo intangible y usarlo o venderlo.</li> <li>• La capacidad de la entidad para usar o vender el activo intangible.</li> <li>• Cómo el activo intangible generará probables beneficios económicos futuros (e.g., la entidad puede demostrar un mercado para el output).</li> <li>• La disponibilidad de adecuados recursos técnicos, financieros, y de otro tipo para completar el desarrollo del activo intangible y usarlo o venderlo.</li> <li>• La capacidad de la entidad para medir confiablemente los costos del activo intangible durante su desarrollo.</li> </ul>	Los costos de desarrollo generalmente son llevados al gasto cuando se incurre en ellos. Para los costos de software existe una excepción para este principio: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los costos para desarrollar software de computador para uso externo son capitalizados una vez que la factibilidad técnica es establecida de acuerdo con los criterios contenidos en la ASC 985-20.</li> <li>• Para los costos de desarrollo de software usado internamente, solo los costos incurridos durante la etapa de desarrollo de la aplicación pueden ser capitalizados.</li> </ul>
Medición inicial – costos de IPR&D	A la entidad le está permitido capitalizar los costos de IPR&D en una adquisición de activo o una combinación de negocios.	A la entidad le está permitido capitalizar los costos de IPR&D solo cuando son adquiridos en una combinación de negocios
Medición subsiguiente - revaluación	Los activos intangibles pueden ser revaluados al valor razonable si el valor razonable puede ser medido confiablemente en un mercado activo. Los cambios de la revaluación son reconocidos directamente en patrimonio y son requeridos para todos los activos en la misma clase si existe un mercado activo.	Los activos intangibles son llevados a su costo histórico, y la revaluación no está permitida.

## 1.6 Propiedad, planta, y equipo

La tabla que se presenta a continuación muestra las diferencias que existen entre los estándares IFRS y los US GAAP en varias áreas clave de propiedad, planta, y equipo (PP&E), incluyendo (1) costos por préstamos que pueden ser incluidos en el costo de la PP&E, (2) revaluación, y (3) depreciación del componente.

Tema	Estándares IFRS (IAS 16, IAS 23, IAS 40)	US GAAP (ASC 360, ASC 835-20)
Costos por préstamos – período de tiempo	La entidad tiene que capitalizar los intereses si el tiempo para conseguir que los activos estén listos para el uso que se intenta darles o para la venta es sustancial (interpretado que significa al menos un año).	La entidad tiene que capitalizar los costos por intereses mientras el activo que califique esté siendo preparado para el uso que se intenta darle, independiente del período de tiempo que se necesite para conseguir que el activo esté listo.
Costos por préstamos – activos que califiquen	Los activos que califiquen excluyen las inversiones según el método del patrimonio. Los costos por préstamos para la financiación de actividades de construcción en vehículos contabilizados-según-el-patrimonio no pueden ser capitalizados porque las inversiones en asociadas son activos financieros.	Los activos que califiquen según los US GAAP incluyen: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Activos que sean construidos o producidos para uso propio de la entidad.</li> <li>• Activos que se tenga la intención vender o arrendar que sean construidos o producidos como proyectos discretos (e.g., una construcción o un barco).</li> <li>• Inversiones contabilizadas según el método del patrimonio mientras la entidad donde se invierte tenga actividades en progreso necesarias para comenzar sus operaciones principales planeadas, provisto que las actividades de la entidad donde se invierte incluyen el uso de fondos para adquirir activos que califiquen para sus operaciones.</li> </ul>

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IAS 16, IAS 23, IAS 40)	US GAAP (ASC 360, ASC 835-20)
Costos por préstamos – adquisición	<p>Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción, o producción de un activo que califique son incluidos en el costo de ese activo.</p> <p>Tales costos por préstamos son capitalizados como parte del costo del activo cuando sea probable que resultarán en beneficios económicos futuros para la entidad y los costos pueden ser medidos confiablemente.</p> <p>Los costos por préstamos incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gastos por intereses calculados mediante el uso del método de interés efectivo.</li> <li>• Cargos financieros relacionados con arrendamientos financieros.</li> <li>• Diferencias de cambio que surjan de préstamos en moneda extranjera cuando sean consideradas como un ajuste a los costos por intereses.</li> </ul> <p>La IAS 23 establece que “la entidad reconocerá otros costos por préstamos como un gasto en el período en el cual incurre en ellos.”</p>	<p>La cantidad de los costos por intereses a ser capitalizados por activos que califiquen tiene la intención que sea la porción de los costos por intereses incurridos durante los períodos de adquisición de los activos que teóricamente podrían haber sido evitado si los desembolsos por los activos no se hubieran hecho.</p>
Medición subsiguiente - revaluación	<p>La PP&amp;E y las propiedades para inversión pueden ser revaluadas a valor razonable si el valor razonable puede ser medible confiablemente.</p> <p>Para PP&amp;E, los cambios son reconocidos directamente en patrimonio y están requeridos para todos los activos de la misma clase. Para las propiedades para inversión, los cambios de la revaluación son reconocidos en el estado de ingresos.</p>	<p>Las propiedades son llevadas a sus costos históricos, y la revaluación no está permitida.</p>
Depreciación del componente	<p>El elemento de PP&amp;E que consta de varios componentes que tengan diferentes vidas útiles (o patrones de consumo, si es aplicable) tiene que ser depreciado por separado.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La propiedad para inversión que esté sujeta a revaluación a través de utilidad y pérdida no necesita ser desglosada en componentes o depreciada por separada.</li> <li>• La depreciación compuesta no es un método aceptable para depreciación</li> </ul>	<p>La depreciación del componente no está requerida, pero es considerada aceptable. Usar un nivel más alto de unidad de cuenta es aceptable, incluyendo usar depreciación compuesta, lo cual es común en ciertas industrias, tales como servicios públicos y ferrocarriles. Según el enfoque compuesto, ninguna ganancia o pérdida generalmente es reconocida en el momento de la disposición o el retiro de un elemento de PP&amp;E; en lugar de ello, el valor neto en libros es compensado contra la depreciación acumulada. En general, la depreciación de un activo que consta de varios componentes es calculado mediante el uso de una tasa de depreciación mezclada.</p>

## 1.7 Deterioro del valor de los activos

Esta sección discute las pruebas por deterioro para activos tangibles e intangibles no-corrientes, activos intangibles de vida indefinida, y plusvalía. Según tanto los estándares IFRS como los US GAAP, los activos pueden ser probados individualmente o como un grupo, dependiendo de si existen flujos de efectivo ampliamente independientes atribuibles al activo. Las agrupaciones pueden diferir entre los estándares IFRS y los US GAAP debido a cómo son definidos. Según tanto los estándares IFRS como los US GAAP, los intangibles de vida indefinida, PP&E, y plusvalía son cada uno de ellos probados por deterioro. Tal y como se muestra en la tabla que aparece adelante, según los US GAAP, la entidad usa un modelo de prueba por deterioro de dos pasos para PP&E y para los activos de vida finita, mientras que según los estándares IFRS, la entidad tiene que usar un modelo que tiene solo un paso. Según ambos conjuntos de estándares, la entidad tiene que usar un modelo de un paso para probar la plusvalía y los activos intangibles de vida indefinida; sin embargo, según los US GAAP, la entidad puede usar una valoración cualitativa opcional (paso 0). También, la reversa de pérdidas por deterioro está permitida según los estándares IFRS, pero no según los US GAAP.

Tema	IFRS Standards (IAS 36)	U.S. GAAP (ASC 350, ASC 360)
Asignación del activo para la prueba por deterioro – PP&E	Los activos son probados a nivel de la unidad generadora de efectivo (UGE) o a nivel de activo individual, dependiendo del análisis de los flujos de entrada de efectivo provenientes de los activos que estén siendo probados que sean ampliamente independientes de los flujos de entrada de efectivo provenientes de otros activos o grupos de activos.	Los activos son probados a nivel de grupo del activo o del activo individual, dependiendo del análisis de la interdependencia de los flujos de efectivo.  La valoración de los flujos de efectivo independientes generalmente se basa en los flujos de efectivo netos, mientras que según los estándares IFRS, el centro de atención está exclusivamente en si los flujos de entrada de efectivo son ampliamente independientes. Observe que los resultados a menudo serían los mismos; sin embargo, son descritos de manera diferente en la orientación según los dos conjuntos de estándares.
Deterioro – PP&E y activos intangibles de vida finita	Si existen indicadores de deterioro, la entidad toma un enfoque de un paso para calcular el deterioro de la UGE: <ul style="list-style-type: none"> <li>• La cantidad por la cual el valor en libros del activo o de la UGE excede la cantidad recuperable es registrada como una pérdida por deterioro. La cantidad recuperable por deterioro (sea PPE&amp;E, intangibles, o plusvalía) es definida como el mayor de: <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ El valor razonable menos los costos para vender el activo o la UGE.</li> <li>◦ La suma de los flujos de efectivo futuros descontados, incluyendo el valor de disposición (también referido como el valor en uso).</li> </ul> </li> </ul>	Si existen indicadores de deterioro, la entidad toma un enfoque de dos pasos para calcular el deterioro del activo o grupo de activos: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. El valor en libros es comparado con la suma de los flujos de efectivo futuros no-descontados. Si el valor en libros no es recuperable, la pérdida por deterioro es calculada con base en el paso 2.</li> <li>2. La cantidad por la cual el valor en libros excede el valor razonable es registrada como una pérdida por deterioro.</li> </ol>
Deterioro – activos intangibles de vida indefinida	Los activos intangibles de vida indefinida son analizados para determinar si hay flujos de entrada de efectivo individuales que sean ampliamente independientes de otros flujos de efectivo.	Los activos intangibles de vida indefinida deben ser individualmente probados por deterioro.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IAS 36)	US GAAP (ASC 350, ASC 360)
Deterioro – activos intangibles de vida indefinida (continuación)	<p>El paso 0 no es una opción; sin embargo, la entidad puede trasladar la valoración cuantitativa más reciente en la extensión en que los activos intangibles de vida indefinida satisfagan ciertos criterios.</p> <p>La entidad usa un enfoque de un paso en el cual prueba el activo intangible de vida indefinida a nivel del activo individual a menos que el activo intangible de vida indefinida no genere flujos de entrada de efectivo que sean ampliamente independientes de otros flujos de entrada de efectivo, y entonces la entidad los probaría a nivel de la UGE.</p> <p>Si la entidad prueba el activo intangible de vida indefinida a nivel de la UGE, lo hace mediante comparar el valor en libros de la UGE, incluyendo la plusvalía y los activos intangibles de vida indefinida, con su cantidad recuperable.</p> <p>Si el activo intangible de vida indefinida genera flujos de efectivo que sean ampliamente independientes de otros flujos de efectivo, la entidad compara el valor en libros del activo intangible de vida indefinida con su cantidad recuperable para calcular el deterioro.</p>	<p>La entidad puede realizar una valoración cualitativa para valorar el deterioro para los activos intangibles de vida indefinida. Observe que un activo intangible de vida indefinida no puede ser probado junto con la plusvalía.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Para los activos intangibles de vida indefinida, la entidad compara el valor en libros con el valor razonable para calcular el deterioro.</li> <li>• Si la entidad no realiza la prueba cualitativa del paso 0 o el activo intangible de vida indefinida falla esa prueba, la entidad tiene que probar por deterioro mediante comparar el valor en libros contra el valor razonable. Si el valor razonable está por debajo del valor en libros, la entidad registra la diferencia como una pérdida por deterioro.</li> </ul>
Deterioro – asignación de la plusvalía	<p>La entidad asigna la plusvalía para propósitos de deterioro a las UGE dependiendo de en cuál se espera que se beneficie de la plusvalía.</p> <p>La entidad realiza una valoración de abajo hacia arriba para determinar la UGE. Puede no ser posible asignar plusvalía a UGE individuales sobre una base razonable, y a menudo será el caso que la plusvalía pueda ser asignada solo a un grupo de UGE. Tal agregación de UGE es permitida. El parágrafo 80 del IAS 36 establece que “cada unidad o grupo de unidades a las cuales la plusvalía es asignada: (a) representará el nivel más bajo dentro de la entidad en el cual la plusvalía es monitoreada para propósitos internos de la administración; y (b) no será más grande que un segmento de operación.”</p>	<p>La entidad asigna la plusvalía para propósitos de deterioro a las unidades de presentación de reporte dependiendo de en cuál se espera que se beneficie de la plusvalía. La unidad de presentación de reporte es un nivel por debajo de un segmento de operación.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La entidad realiza un análisis desde arriba hacia abajo para determinar la unidad de presentación de reporte.</li> <li>• La entidad puede realizar una valoración cualitativa (i.e., paso 0) para la plusvalía.</li> </ul>

(continuación tabla)

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IAS 36)</b>	<b>US GAAP (ASC 350, ASC 360)</b>
Deterioro - plusvalía	<p>La entidad realiza una prueba de un paso, al menos anualmente, para comparar el valor en libros de la UGE, que incluye la plusvalía, con la cantidad recuperable para llegar a la pérdida por deterioro.</p> <p>La pérdida por deterioro primero reduce la plusvalía a cero, y si hay cualesquiera pérdidas por deterioro adicionales, la entidad en general la asigna a cada activo contenido en la UGE sobre una base de a pro rata.</p>	<p>Al menos anualmente, la entidad tiene que realizar una prueba por deterioro de la plusvalía. Puede realizar una prueba de paso 0 mediante el uso de factores cualitativos para valorar el deterioro de la plusvalía (i.e., determinar si es más probable que no que el valor razonable de la unidad de presentación de reporte excede su valor en libros).</p> <p>Si la prueba del paso 0 no es realizada o es más probable que no que el valor razonable de la unidad de presentación de reporte sea menor que su valor en libros, la entidad realiza una prueba de deterioro de un paso mediante comparar el valor en libros contra el valor razonable. Si el valor razonable está por debajo del valor en libros, la entidad registra la diferencia como una pérdida por deterioro.</p>
Reversa subsiguiente de una pérdida por deterioro	La reversa subsiguiente de una pérdida por deterioro está excluida para la plusvalía, pero está requerida para todos los otros activos si se satisfacen ciertos criterios.	La reversa subsiguiente de una pérdida por deterioro está prohibida.

# Capítulo 2 – Pasivos

## 2.1 Beneficios para empleados

La contabilidad para los planes de contribución definida y de beneficio definido es muy similar según los estándares IFRS y los US GAAP. Para los planes de contribución definida, el costo reconocido es la contribución debida por el empleador, y para los planes de beneficio definido, la obligación de beneficio definido es el valor presente de los beneficios causados por el servicio. En la tabla que aparece a continuación se esbozan las diferencias clave entre las dos estructuras.

Tema	Estándares IFRS (IAS 19, IFRIC® Interpretation 14)	US GAAP (ASC 420, ASC 710, ASC 712, ASC 715)
Contabilidad para los beneficios de terminación	Los estándares IFRS no distinguen entre los diferentes tipos de beneficios de terminación y proporcionan criterios de reconocimiento más generales que los US GAAP.	Los beneficios de terminación son categorizados en varios tipos (e.g., especial, contractual, acuerdos de beneficio por una vez), cada uno con sus propios criterios de reconocimiento.
Beneficios posteriores-al-empleo de largo plazo	Los beneficios posteriores al empleo de largo plazo se miden al valor presente de acuerdo con un método simplificado de contabilidad que es similar al que a menudo se usa para medir los beneficios posteriores al empleo según los US GAAP. Según este método, las re-mediciones no son reconocidas en otros ingresos comprensivos [other comprehensive income (OCI)].	Los beneficios posteriores al empleo que no son de retiro usualmente son medidos con base en el valor presente. Muchos otros beneficios para empleados de largo plazo que se describen en los estándares IFRS no son abordados por la orientación de los US GAAP sobre la compensación.
Reconocimiento de activos de beneficio pagados por anticipado	El activo de beneficio definido neto está sujeto a una prueba de “techo” que limita su medición al más bajo de (1) el superávit del plan de beneficio definido y (2) el valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en la forma de devoluciones del plan o reducciones en contribuciones futuras al plan.	No hay límite a la cantidad del activo neto de pensión que pueda ser reconocido en el balance general.
Requerimientos mínimos de financiación	En la extensión en que las contribuciones por pagar no estarán disponibles luego que sean pagadas en el plan, la entidad tiene que reconocer un pasivo cuando la contribución surja.	La entidad no está requerida a reconocer un pasivo por requerimientos mínimos de financiación.
Reconocimiento de costo de servicio pasado	Past service cost (equivalent to “prior El costo de servicio pasado (equivalente a “costo de servicio anterior”) es reconocido inmediatamente en utilidad o pérdida.	El costo de servicio pasado es inicialmente reconocido en OCI y luego amortizado en ingresos durante los períodos de servicio restantes de los participantes del plan (o la expectativa de vida si todos, o casi todos, los participantes están inactivos).

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IAS 19, IFRIC® Interpretation 14)	US GAAP (ASC 420, ASC 710, ASC 712, ASC 715)
Retorno esperado sobre los activos del plan y método neto de intereses	La entidad está requerida a usar el método neto de intereses para reconocer los intereses en un pasivo o activo de beneficio definido neto, lo cual resulta en un costo o ingreso neto por intereses dependiendo de si el plan está en déficit o en superávit.	El retorno esperado sobre los activos del plan es un componente del costo neto del beneficio periódico. Para un plan financiado, esta diferencia a menudo resultará en menor costo periódico de beneficio según los US GAAP que según los estándares IFRS dado que la tasa de retorno esperada sobre los activos del plan típicamente sería más alta que la tasa de descuento.
Reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales	La entidad tiene que reconocer inmediatamente en OCI todas las ganancias y pérdidas actuariales. Esas cantidades no son recicladas a utilidad o pérdida en períodos futuros.	La entidad puede elegir una política de contabilidad para (1) reconocer en OCI las ganancias y pérdidas actuariales y luego amortizarlas en el estado de ingresos en períodos subsiguientes o (2) inmediatamente reconocer tales ganancias y pérdidas mediante el estado de ingresos.
Contabilidad para recortes del plan de beneficio definido	<p><i>Reconocimiento</i> – La ganancia o pérdida por el recorte es reconocida en ingresos netos cuando ocurre el evento que causa el recorte.</p> <p><i>Medición</i> – La ganancia o pérdida por el recorte es calculada como el cambio en el valor presente de la obligación de beneficio definido que resulta del recorte (ignorando el efecto del techo del activo si el plan de beneficio definido está en una posición de superávit).</p> <p>Si el recorte del plan resulta en un cambio en el efecto del techo del activo, tal cambio es reconocido en OCI.</p>	<p>Reconocimiento – La ganancia o pérdida por el recorte es reconocida en ingresos netos cuando los empleados relacionados son terminados o la entidad adopta la enmienda relacionada del plan, mientras que la pérdida por el recorte es reconocida en ingresos netos cuando la pérdida es probable.</p> <p>Medición – La ganancia o pérdida por el recorte se compone de una porción del costo previo del servicio neto no-amortizado o del crédito, cualquier obligación de transición neta que permanezca, y el cambio en la obligación de beneficio que exceda cualquier compensación ge ganancia o pérdida actuarial no-amortizada.</p>
Contabilidad para liquidaciones de plan de beneficio definido	<p><i>Reconocimiento</i> – La ganancia o pérdida por liquidación es reconocida en ingresos netos cuando la liquidación ocurre.</p> <p><i>Medición</i> – La ganancia o pérdida por liquidación es calculada como la diferencia entre el precio de liquidación y el valor presente (i.e., valuación actuarial) de la obligación liquidada (ignorando el efecto del techo del activo si el plan definido está en una posición de superávit).</p> <p>Si la liquidación del plan resulta en un cambio en el efecto del techo del activo, tal cambio es reconocido en OCI.</p>	<p><i>Reconocimiento</i> – La ganancia o pérdida por liquidación es reconocida en ingresos netos cuando ocurre el evento que alivia la obligación de beneficio de pensión.</p> <p><i>Medición</i> – La ganancia o pérdida por liquidación es calculada como la ganancia o pérdida neta que permanece en otros ingresos comprensivos acumulados [other comprehensive income (AOI)].</p>

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IAS 19, IFRIC® Interpretation 14)	US GAAP (ASC 420, ASC 710, ASC 712, ASC 715)
Planes de múltiples empleadores	Los planes de múltiples empleadores pueden ser clasificados ya sea como planes de contribución definida o de beneficio definido dependiendo de la sustancia económica de los términos del plan. Sin embargo, si la contabilidad de beneficio definido no es posible, los planes son tratados como planes de contribución definida con revelaciones adicionales.	Los planes de múltiples empleadores son clasificados como planes de contribución definida.
Tasa de descuento para la obligación de beneficio definido	La tasa de descuento seleccionada debe ser determinada al final del período de presentación de reporte con base en los rendimientos del mercado en bonos corporativos de calidad alta. Cuando no hay mercado profundo en tales bonos, se usan bonos del gobierno. Según los estándares IFRS, los bonos corporativos de calidad alta son seleccionados sobre una base más sistemática que según los US GAAP.	La tasa de descuento seleccionada debe reflejar las tasas a las cuales los beneficios pueden ser efectivamente liquidados usando bonos de calidad alta (e.g., los calificados AA o AAA). Según los US GAA, ninguna orientación específica aborda los casos en los cuales no hay mercado profundo en bonos corporativos de calidad alta. A la entidad se le permite "seleccionar" [cherry pick] bonos corporativos de calidad alta para aparejar la moneda y la madurez de la obligación de pensión.
Método de valuación actuarial para planes de compensación diferida	La entidad usa el método de unidad de crédito.	El método de la entidad depende de las características de la fórmula de beneficio del plan.

## 2.2 Contingencias

Los estándares IFRS y los US GAAP incluyen conceptos fundamentales similares en relación con la contabilidad para las contingencias en que ambas estructuras requieren el reconocimiento de una contingencia de pérdida con base en la probabilidad de ocurrencia. Sin embargo, existe una diferencia entre los dos conjuntos de estándares en la interpretación de la palabra "probable," que podría llevar a una diferencia en cuándo las compañías registran las contingencias de pérdida. Además, la medición de una contingencia de pérdida puede variar según los estándares IFRS y los US GAAP dado que cada estructura usa un diferente punto de referencia en la evaluación del rango de resultados posibles.

La tabla que aparece a continuación esboza las diferencias entre los estándares IFRS y los US GAAP en relación con la contabilidad para las contingencias.

Tema	Estándares IFRS (IAS 37)	US GAAP (ASC 450, ASC 410, ASC 420)
Umbral de reconocimiento – interpretación de "probable"	Una pérdida tiene que ser probable para que sea reconocida. "Probable" es interpretado como "más probable que no." En la práctica, "más probable que no" se refiere a una probabilidad mayor del 50 por ciento.	Una pérdida tiene que ser probable para que sea reconocida. "Probable" es interpretado como "probable que ocurra." Ningún porcentaje está adscrito a "probable." En la práctica, "probable" es interpretado como que connota un porcentaje más alto que según los estándares IFRS (e.g., 70 por ciento o más alto).

(continuación tabla)

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IAS 37)</b>	<b>US GAAP (ASC 450, ASC 410, ASC 420)</b>
Medición inicial	Cuando haya un rango de resultados posibles y cada punto sea tan probable como otros puntos, para la medición inicial se debe usar el punto medio del rango.	La entidad debe hacer referencia a los US GAAP aplicables para obligaciones específicas (e.g., retiro de activo, reestructuración ambiental) en cuanto sea necesario para determinar la medición.  Cuando haya un rango de resultados posibles y cada punto sea tan probable como otros puntos, el nivel bajo del rango es usado para medir la contingencia.
Descuento	La contingencia de pérdida debe ser el valor presente del costo requerido para liquidar la obligación, descontado mediante el uso de una tasa de descuento antes-de-impuestos que refleje tanto (1) el valor del dinero en el tiempo del dinero y (2) los riesgos específicos para el pasivo. El descuento es requerido incluso si la oportunidad de los flujos de salida no es fija o determinable.	En general, no hay requerimiento para descontar las contingencias de pérdida. Sin embargo, para ciertas obligaciones para las cuales la oportunidad y las cantidades de los flujos de salida sean fijas o fácilmente determinables (e.g., obligaciones de retiro de activo), una tasa libre-de-riesgo es usada para descontar la obligación.

## 2.3 Modificaciones y extinciones de deuda

La contabilidad para la modificación o el intercambio de un pasivo financiero difiere entre los estándares IFRS y los US GAAP, tal y como se muestra en la tabla que aparece adelante. Por ejemplo, según los US GAAP, el acreedor tiene que valorar si la reestructuración constituye una reestructuración de deuda en problemas. Los estándares IFRS no proporcionan tal orientación.

Tema	IFRS Standards (IFRS 9)	U.S. GAAP (ASC 470-50, ASC 470-60)
Intercambio o modificación de un pasivo financiero	<p>Cuando el prestatario y el prestamista intercambian instrumentos con términos que sean sustancialmente diferentes, el intercambio es contabilizado como la extinción del pasivo original y el reconocimiento de un nuevo pasivo. De manera similar, la modificación de los términos de un pasivo es contabilizada como una extinción del pasivo original y el reconocimiento de un nuevo pasivo cuando la modificación es sustancial. Los términos son considerados sustancialmente diferentes si el valor presente descontado de los flujos de efectivo de la deuda nueva o modificada (incluyendo cualesquiera honorarios pagados neto de cualesquiera honorarios recibidos y descontados mediante el uso de la tasa de interés efectiva) es al menos 10 por ciento diferente del valor presente descontado de los flujos de efectivo que permanezcan del pasivo financiero original.</p>	<p>Cuando un deudor y un acreedor intercambian o modifican un instrumento de deuda en una transacción que no califica como reestructuración de deuda en problemas, esa modificación o intercambio es contabilizada como una extinción de la deuda original y el reconocimiento de la nueva deuda si los términos son sustancialmente diferentes. Los términos son considerados sustancialmente diferentes si (1) el valor presente descontado de los flujos de efectivo según la deuda nueva o modificada (incluyendo cualesquiera honorarios pagados netos de cualesquiera honorarios recibidos y descontados mediante el uso de la tasa de interés efectiva) es al menos 10 por ciento diferente del valor presente descontado de los flujos de efectivo que permanezcan del pasivo financiero original, (2) el cambio en el valor razonable de una opción de conversión implícita es al menos el 10 por ciento del valor en libros de la deuda original, o (3) una opción sustantiva de conversión es ya sea eliminada o adicionada.</p>
Costos de terceros	<p>Los costos de terceros son (1) incluidos en la ganancia o pérdida de la extinción si aplica la contabilidad de la extinción y (2) amortizados durante el término del nuevo instrumento de deuda si la contabilidad de la extinción no aplica.</p>	<p>Los costos de terceros son (1) amortizados durante el término del nuevo instrumento de deuda si la contabilidad de la extinción aplica y (2) llevados al gasto cuando se incurre en ellos si la contabilidad de la extinción no aplica.</p>
Contabilidad para una modificación o un intercambio de pasivo financiero que no resulta en des-reconocimiento	<p>A partir de la modificación o el intercambio (en conjunto referidos como una "modificación") de un pasivo financiero que no lleva a des-reconocimiento, los flujos de efectivo revisados como resultado de la modificación deben ser descontados a la fecha de la modificación a la tasa de interés efectivo original. La diferencia entre el valor en libros del pasivo inmediatamente antes de la modificación y la suma del valor presente de los flujos de efectivo del pasivo modificado descontados a la tasa de interés efectiva original debe ser reconocida en utilidad o pérdida como una ganancia o pérdida en la modificación.</p>	<p>Si la contabilidad de la extinción no aplica, el incremento (pero no la disminución) en el valor razonable de cualquier opción de conversión implícita en conexión con la modificación o el intercambio reduce el valor en libros de la deuda y ajusta la tasa de interés efectivo de la deuda.</p>

(continuación tabla)

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IFRS 9)</b>	<b>US GAAP (ASC 470-50, ASC 470-60)</b>
Reestructuraciones de deuda en problemas	A las reestructuraciones de deuda en problema los deudores aplican la misma orientación que aplican a otros intercambios y modificaciones de instrumentos de deuda.	Una modificación o intercambio de deuda es contabilizada como una reestructuración de deuda en problemas si el acreedor otorga una concesión como resultado de las dificultades financieras del deudor. Si aplica la contabilidad de la reestructuración de deuda en problemas, una ganancia por reestructuración es reconocida solo en la extensión en que el valor en libros de la deuda exceda la cantidad total de los flujos de efectivo futuros no-descontados de la deuda reestructurada.

## 2.4 Distinción entre pasivos y patrimonio

Los modelos para distinguir entre pasivos y patrimonio difieren entre los estándares IFRS y los US GAAP. Los estándares IFRS se centran en la sustancia de los términos contractuales del instrumento financiero, más que en su forma. Según los estándares IFRS, un instrumento financiero o sus partes componentes debe ser clasificado a partir del reconocimiento inicial como un pasivo financiero o como un instrumento de patrimonio de acuerdo con (1) la sustancia del acuerdo contractual, más que su forma legal, y (2) las definiciones de un activo financiero, un pasivo financiero, y un instrumento de patrimonio. Si un instrumento financiero contiene tanto un pasivo como un componente de patrimonio, esos componentes deben ser clasificados y contabilizados por separado (separación de contabilidad). Según los US GAAP, hay varios modelos de contabilidad para determinar la clasificación apropiada de un instrumento financiero o de sus partes componente como pasivos o como patrimonio; esos modelos difieren dependiendo del patrón específico de hechos. La tabla que se ofrece a continuación resume las diferencias clave cuando una entidad esté distinguiendo entre pasivos y patrimonio según los estándares IFRS y los US GAAP.

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IAS 32)</b>	<b>US GAAP (ASC 480-10, ASC 470-20)</b>
Valores de patrimonio redimibles	Los instrumentos financieros en la forma de acciones que conllevan una obligación para transferir activos son clasificados como pasivos, independiente de si la obligación es incondicional o condicional, con ciertas excepciones.	Los instrumentos financieros en la forma de acciones que conllevan una obligación para transferir activos son clasificados como pasivos solo si la obligación es incondicional y la transferencia de los activos es por consiguiente cierta. Las entidades registradas SEC presentan como patrimonio temporal los instrumentos clasificados-como-patrimonio que conllevan una obligación condicional para transferir activos.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IAS 32)	US GAAP (ASC 480-10, ASC 470-20)
Instrumentos compuestos	El emisor está requerido a separar la deuda convertible en los componentes pasivo y patrimonio, con base en el valor razonable del componente de pasivo, a menos que la característica de conversión de patrimonio tenga que ser bifurcada como un derivado implícito.	El emisor está requerido a presentar la deuda convertible como un pasivo en su totalidad si (1) la característica de conversión de patrimonio no es bifurcada como un derivado implícito según la ASC 815-15, (2) la deuda convertible no está dentro de las subsecciones de conversión de efectivo de la ASC 470-10, y (3) no hay componente de patrimonio reconocido por separado que resultó de uno de los siguientes: <ul style="list-style-type: none"> <li>• La emisión del instrumento de deuda convertible con una prima importante a la par.</li> <li>• El reconocimiento de una característica de conversión benéfica beneficiosa conversion feature (BCF).</li> <li>• Una modificación que ha incrementado el valor razonable de la opción de conversión.</li> <li>• Una reclasificación de una opción de conversión que previamente fue clasificada como un derivado.</li> </ul>
Deuda convertible emitida con una prima sustancial	No hay orientación especial de contabilidad sobre la deuda convertible emitida con una prima sustancial. El emisor está requerido a separar la deuda convertible en los componentes pasivo y patrimonio a menos que la característica de conversión tenga que ser bifurcada como un derivado implícito.	Hay una presunción refutable de que la prima asociada con deuda convertible emitida con una prima sustancial a la par debe ser presentada como patrimonio a menos que la característica de conversión de patrimonio sea bifurcada como un derivado implícito o aplique la orientación de característica de conversión de efectivo [cash conversion feature (CCF)] o la BCF.
Deuda convertible con CCF	El emisor está requerido a bifurcar la característica de conversión de patrimonio en deuda convertible con una característica de conversión de efectivo [cash conversion feature (CCF)] como un pasivo derivado implícito.	El emisor está requerido a separar la deuda convertible con una CCF en los componentes pasivo y patrimonio a menos que la característica de conversión de patrimonio sea bifurcada como un derivado implícito. Los componentes pasivo y patrimonio son separados mediante el uso de un enfoque con-y-sin con base en el valor razonable de deuda no-convertible similar.
Deuda convertible con BCF no-contingente	No hay orientación especial de contabilidad para la deuda convertible con una característica de conversión benéfica [beneficial conversion feature (BCF)] no-contingente. El emisor está requerido a separar la deuda convertible en los componentes pasivo y patrimonio a menos que la característica de conversión de patrimonio tenga que ser bifurcada como un derivado implícito.	El emisor está requerido a separar la deuda convertible con una BCF no-contingente en los componentes pasivo y patrimonio a menos que (1) la característica de conversión tenga que ser bifurcada como un derivado implícito o (2) aplique la orientación de CCF. El componente patrimonio es medido a su valor intrínseco inicial.

(continuación tabla)

<b>Tema</b>	<b>IFRS Standards (IAS 32)</b>	<b>U.S. GAAP (ASC 480-10, ASC 470-20)</b>
Deuda convertible con BCF contingente	No hay orientación especial de contabilidad sobre la deuda convertible con una BCF contingente. El emisor está requerido a separar la deuda convertible en los componentes pasivo y patrimonio al inicio a menos que la característica de conversión de patrimonio tenga que ser bifurcada como un derivado implícito. El componente patrimonio no es re-medido cuando sean originadas contingencias del precio de conversión.	El emisor está requerido a reconocer la BCF contingente en patrimonio mediante reasignar la cantidad desde el pasivo si o cuando la contingencia es originada a menos que (1) la característica de conversión tenga que ser bifurcada como un derivado implícito, (2) la orientación de CCF aplique, o (3) el emisor haya elegido la opción del valor razonable para el instrumento.
Conversión de acuerdo con los términos originales	No se reconoce ganancia o pérdida a partir de la conversión de deuda convertible en la maduración de acuerdo con los términos originales.	No se reconoce ganancia o pérdida en la conversión de deuda convertible tradicional de acuerdo con los términos originales a menos que tanto (1) la conversión ocurrió a partir del ejercicio que el emisor haga de una opción de compra y (2) la opción de conversión no era sustantiva en la emisión. Los emisores pueden estar requeridos a reconocer una ganancia o pérdida o un gasto a partir de la conversión de deuda convertible sujeta a la orientación de CCF o de BCF o, si la característica de conversión no era sustantiva en la emisión, a partir del ejercicio que el emisor haga de la opción de compra. A partir de la conversión de un instrumento de deuda convertible que tenga un componente de patrimonio separado por una razón diferente a CCF o BCF, el descuento no-amortizado es reconocido inmediatamente como gasto por intereses en esa fecha.
Obligaciones para recomprar acciones	Los contratos que conllevan una obligación para recomprar acciones de patrimonio del emisor mediante la transferencia de activos son contabilizados al valor presente de la cantidad de emisión si el emisor podría estar requerido a liquidar físicamente el contrato mediante transferir activos en intercambio por acciones (e.g., una compra forward o un contrato de opción de venta suscrito que le da a la contraparte el derecho para requerir liquidación ya sea física o neta).	Los contratos de compra forward físicamente liquidados que conllevan una obligación para recomprar acciones de patrimonio del emisor por efectivo son contabilizados ya sea al valor presente de la cantidad de redención o al valor de liquidación. Otros contratos físicamente liquidados que conllevan una obligación para recomprar acciones de patrimonio del emisor mediante transferir activos (e.g., una opción de venta suscrita liquidada físicamente o un contrato de compra forward que le proporciona a la contraparte el derecho a requerir la liquidación ya sea física o neta) son contabilizados a valor razonable.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IAS 32)	US GAAP (ASC 480-10, ASC 470-20)
Obligaciones para emitir un número variable de acciones de patrimonio	Los contratos que serán liquidados en un número variable de acciones son contabilizados como activos o pasivos.	Un instrumento financiero que conlleva una obligación incondicional, o un instrumento financiero diferente a una acción en circulación que conlleva una obligación condicional, que el emisor tiene o puede liquidar mediante la entrega de un número variable de acciones de patrimonio es clasificado como un activo o pasivo si, al inicio, el valor monetario de la obligación se basa ya sea sola o predominantemente en (1) una cantidad monetaria fija, (2) variaciones en algo diferente al valor razonable de las acciones de patrimonio del emisor, o (3) variaciones inversamente relacionadas con cambios en el valor razonable de las acciones de patrimonio del emisor.

# Capítulo 3 – Ingresos ordinarios y gastos

## 3.1 Reconocimiento de ingresos ordinarios

En mayo de 2014, IASB y FASB emitieron sus estándares finales sobre ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes. Los estándares esbozan un solo modelo comprensivo para que las entidades lo usen en la contabilidad para los ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes y reemplaza la mayoría de la orientación heredada sobre el reconocimiento de ingresos ordinarios, incluyendo la orientación específica de la industria.

Las metas del proyecto de reconocimiento de ingresos ordinarios fueron aclarar y converger los principios de reconocimiento de ingresos ordinarios según los estándares IFRS y los US GAAP y desarrollar orientación que racionalizaría y mejoraría los requerimientos de reconocimiento de ingresos ordinarios al tiempo que también proporciona “una estructura más robusta para abordar los problemas de ingresos ordinarios.”

Como resultado, los estándares IFRS y los US GAAP están ampliamente convergidos en esta área. La tabla que aparece adelante esboza algunas de las diferencias clave que permanecen, incluyendo un umbral más bajo de cobrabilidad según los estándares IFRS y elecciones adicionales de política de contabilidad disponibles solo según los US GAAP que permiten que las entidades excluyan las actividades de envío y manejos y los impuestos a las ventas (y otros similares) de su valoración de las obligaciones de desempeño y del precio de transacción. Sin embargo, la tabla excluye las diferencias en los requerimientos de revelación intermedios y los requerimientos de revelación relacionados con las obligaciones de desempeño que permanezcan.

Tema	IFRS Standards (IFRS 15)	U.S. GAAP (ASC 606)
El umbral de cobrabilidad para los contratos (paso 1 – calificación de un contrato para reconocimiento de ingresos ordinarios)	El IFRS 15 establece un umbral de cobrabilidad <i>probable</i> , que significa que el recaudo es “más probable que no.” En la práctica, “más probable que no” se refiere a una probabilidad de más del 50 por ciento.	Las ASC 606 establece un umbral de cobrabilidad <i>probable</i> , que significa que el probable es “probable que ocurra.” En la práctica, “probable” es interpretado como que significa un porcentaje mayor (e.g., 70 por ciento o más) que según los estándares IFRS.
Reversa de pérdidas por deterioro	La entidad está requerida a revertir la pérdida por deterioro en costos capitalizados para obtener o cumplir un contrato si las condiciones de deterioro ya no existen o han mejorado.	La entidad no puede revertir la pérdida por deterioro en costos capitalizados para obtener o cumplir un contrato.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 15)	US GAAP (ASC 606)
Licenciamiento – determinación de la promesa de la entidad	La determinación que la entidad hace de si una licencia es un derecho de uso (para el cual los ingresos ordinarios son reconocidos en un punto en el tiempo) versus un derecho a acceso (por el cual los ingresos ordinarios son reconocidos con el tiempo) se basa en si el cliente puede dirigir el uso de, y obtener sustancialmente todos los beneficios de, la licencia en el punto en el tiempo en que la licencia es otorgada. El cliente puede dirigir el uso de, y obtener sustancialmente todos los beneficios de, la licencia (y por lo tanto tiene un derecho de uso) si la propiedad intelectual – intellectual property (IP) subyacente no es afectada de manera importante por las actividades continuas de la entidad.	La determinación que la entidad hace de si una licencia es un derecho de uso versus un derecho a acceso se basa en su clasificación de la IP que subyace a la licencia ya sea como funcional (derecho de uso) o simbólica (derecho de acceso).
Licenciamiento - renovaciones	La orientación sobre “uso y beneficio” no se refiere de manera explícita a las renovaciones; como resultado, los ingresos ordinarios pueden ser reconocidos más temprano que como sería según los US GAAP.	La renovación o extensión está sujeta a la orientación sobre “uso y beneficio” contenida en la ASC 606-10-55-58C, la aplicación de la cual generalmente resultará en reconocimiento de los ingresos ordinarios al comienzo del período de renovación.
Actividades de envío y manejo	El IFRS 15 no proporciona una elección de política de contabilidad. Si la entidad presta servicios de envío y manejo luego que el cliente ha obtenido el control del bien relacionado, las actividades de envío y manejo típicamente serán contabilizadas como una obligación de desempeño separada.	La ASC 606 proporciona una elección de política de contabilidad que permite que la entidad contabilice las actividades de envío y manejo que ocurren luego que el cliente haya obtenido el control del bien relacionado como un gasto de cumplimiento.
Consideración que no es en efectivo	El IFRS 15 no prescribe una fecha de medición ni aclara cuándo aplica la orientación sobre consideración variable.	La ASC 606 requiere la medición al inicio del contrato. La orientación sobre consideración variable aplica solo a la variabilidad resultante de razones diferentes a la forma de la consideración que no es en efectivo.
Presentación de impuestos a las ventas (y otros similares)	El IFRS no proporciona una elección de política de contabilidad. La entidad está requerida a identificar si tiene la responsabilidad primaria para pagar los impuestos o está actuando solo como un agente de recaudo. Si es el obligado principal, tiene que incluir esos impuestos en el precio de transacción.	La ASC 606 proporciona una elección de política de contabilidad que permite que la entidad excluya todos los impuestos a las ventas (y otros similares) de la medición del precio de transacción.
Provisión por pérdidas en contratos tipo-construcción y tipo-producción	De acuerdo con el IAS 37, la prueba de oneroso debe ser realizada a nivel de contrato.	La ASC 606 aclara que las provisiones por pérdidas en contratos tipo-construcción y tipo-producción pueden ser determinadas a nivel ya sea de contrato o de obligación de desempeño.

## 3.2 Pagos basados-en-acciones

El IFRS 2 y la ASC 718 comparten el mismo enfoque basado-en-principios y están ampliamente convergidos. Sin embargo, hay algunas diferencias en la aplicación de esos principios, tal y como se muestra en la tabla que se presenta a continuación.

Topic	Estándares IFRS (IFRS 2)	US GAAP (ASC 718)
Medición de los pagos basados-en-acciones liquidados-en-patrimonio	Las recompensas emitidas a no-empleados en intercambio por servicios que sean similares a los servicios de empleados son medidas con la misma base que las recompensas para empleados (i.e., una medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento). Las recompensas de pago basado-en-acciones emitidas a no-empleados en intercambio por bienes o servicios que no sean similares a los servicios para empleados son medidas a la fecha en que la entidad obtiene los bienes o la contraparte presta el servicio. Las recompensas deben ser medidas con base en el valor razonable de los bienes o servicios recibidos a menos que el valor razonable no pueda ser estimado confiablemente. Si la entidad no puede estimar confiablemente el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, la entidad debe medir su valor por referencia al valor razonable de los instrumentos otorgados. Sin embargo, hay una presunción refutable de que el valor razonable de los bienes o servicios recibidos puede ser estimado confiablemente.	La fecha de medición generalmente es la fecha en la cual son otorgadas las recompensas clasificadas-como-patrimonio.
Contabilidad de la modificación – recompensas para las cuales la consolidación del otorgamiento es improbable, pero se vuelve probable	Los costos de compensación son reconocidos con base en el valor razonable a la fecha de otorgamiento de la recompensa original más el valor incremental de la recompensa modificada en la fecha de la modificación.	Los costos de compensación son reconocidos con base en la medida basada-en-el-valor-razonable de la recompensa modificada, a la fecha de la modificación.
Recompensas otorgadas que consolidan la concesión con solo condiciones de servicio	Las recompensas otorgadas que consolidan la concesión con solo condiciones de servicio son reconocidas y medidas solo como, en sustancia, recompensas múltiples.	Una elección de política de contabilidad es hecha para tratar las recompensas otorgadas que consolidan la concesión, ya sea como una sola recompensa (reconocimiento de costo por línea recta) o, en sustancia, recompensas múltiples tanto para reconocimiento como para medición.
Metas de desempeño satisfechas luego del período de servicio requerido	Las metas de desempeño satisfechas después del período de servicio requerido son tratadas como una condición que no consolida la concesión. Por consiguiente, la condición es reflejada en la medida basada-en-el-valor-razonable de la recompensa.	Tales metas de desempeño son tratadas como una condición que consolida la concesión para las condiciones de desempeño que se pueden satisfacer después del período de servicio requerido del empleado o del período de consolidación de la concesión del no-empleado. Por consiguiente, la meta de desempeño no debe ser reflejada directamente en la medida basada-en-el-valor-razonable de las recompensas.
Clasificación – asumiendo los riesgos y recompensas de la propiedad por un período razonable ( <i>opciones de venta</i> )	La recompensa de pago basado-en-acciones que puede ser redimida por efectivo al valor razonable a opción del empleado tiene que ser clasificada, al menos en parte, como un pasivo. No hay excepción para el empleado que asume los riesgos y recompensas por la propiedad de la acción por un período razonable de tiempo.	La recompensa de pago basado-en-acciones que podría ser liquidada en efectivo a opción del otorgado no tiene que ser clasificada como un pasivo si requiere que el otorgado asuma los riesgos y recompensas de la propiedad de la acción por un “período razonable de tiempo” luego de consolidar la concesión (definido como un período de al menos seis meses).

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 2)	US GAAP (ASC 718)
Pérdidas de recompensas	La entidad no está requerida a estimar las pérdidas esperadas.	Para las recompensas con condiciones de servicio, la entidad puede hacer una elección de política de contabilidad para-toda-la-entidad (por separado para las recompensas para empleados y para las recompensas para no-empleados) para ya sea (1) estimar el número total de recompensas para las cuales el período de servicio requerido del empleado o el período de consolidación de la concesión del no-empleado no serán prestados (i.e., pérdidas esperadas estimadas) o (2) contabilizar las pérdidas cuando ocurran.
Contabilidad de la modificación – de patrimonio a pasivo	Cualquier exceso es reconocido en capital pagado adicional [additional paid-in capital (APIC)]. Lo mismo es verdadero si el valor razonable de una recompensa modificada es menor o igual al valor razonable de la recompensa original (la cantidad de compensación es registrada en APIC).	Cualquier exceso del valor razonable de la recompensa modificada sobre el valor razonable a la fecha del otorgamiento de la recompensa original es registrado como un costo adicional de compensación. Cuando el valor razonable de una recompensa modificada es menor que o igual al valor razonable a la fecha del otorgamiento de la recompensa original, la cantidad de compensación se lleva en APIC.
Contabilidad de la modificación – de pasivo a patrimonio	A la fecha de la modificación, el pasivo existente es des-reconocido. El valor razonable de los instrumentos de patrimonio otorgados a la fecha de la modificación es reconocido en patrimonio en la extensión en la cual los bienes o servicios hayan sido recibidos. Cualquier diferencia entre el pasivo des-reconocido y la cantidad reconocida en patrimonio es reflejada inmediatamente en el estado de ingresos.	A partir de la modificación, el pasivo es reclasificado a patrimonio. En la extensión en que el valor razonable de la recompensa modificada sea menor que el valor razonable del pasivo en el momento de la modificación, la diferencia se considera es una contribución de capital y es reconocida en patrimonio. Si el valor razonable de la recompensa modificada es mayor que el pasivo, el exceso es generalmente reconocido como gasto de compensación prospectivamente durante el período requerido restante del empleado o el período de consolidación de la concesión del no-empleado.
Clasificación como pasivo – acuerdos de pago basado-en-acciones	El IFRS 2 se centra en si la recompensa puede ser liquidada en efectivo.	La ASC 718 proporciona requerimientos más detallados que pueden resultar en la clasificación como pasivo de más acuerdos basados-en-acciones.
Reconocimiento de impuestos de nómina	Si los impuestos sobre la nómina de un empleador están relacionados con un plan basado-en-acciones, la entidad los lleva al gasto en el estado de ingresos cuando reconoce el gasto relacionado. Para contabilizar tales impuestos de nómina, la entidad debe aplicar la orientación relacionada sobre los pagos basados-en-acciones liquidados-en-efectivo.	Según la ASC 718, los pasivos por impuestos de nómina relacionados con recompensas de pago basado-en-acciones deben ser reconocidos en la fecha en que son originados la medición y el pago del impuesto (e.g., a partir del ejercicio o de la consolidación de la concesión).

### 3.3 Impuestos a los ingresos

En general, las estructuras de contabilidad de los impuestos a los ingresos según tanto los estándares IFRS como según los US GAAP están construidas a partir del mismo principio básico de activos tributarios diferidos [deferred tax assets (DTAs)] y pasivos tributarios diferidos [deferred tax liabilities (DTLs)]: el reconocimiento de diferencias temporarias entre el valor en libros y la base tributaria de activos y pasivos en los estados financieros. Sin embargo, permanecen diferencias entre los estándares IFRS y los US GAAP, y algunas de las que son clave que están relacionadas con reconocimiento de DTA, contabilidad para ciertas posiciones tributarias inciertas, y tratamiento de impuestos a los ingresos relacionados con pagos basados-en-acciones, se muestran en la tabla que aparece a continuación.

Tema	Estándares IFRS (IAS 12, IFRIC Interpretation 23)	US GAAP (ASC 740)
Reconocimiento de DTA	No hay provisión por valuación para DTA, los cuales son reconocidos solo si es probable (más probable que no) que serán usados.	Los DTA son reconocidos en su totalidad y luego reducidos por una provisión por valuación si es más probable que no que algunos o todos los DTA no serán reconocidos.
Tarifa tributaria para medición de DTA y DTL	Se usan las tarifas tributarias promulgadas o "sustantivamente" promulgadas.	Se usan las tarifas tributarias promulgadas.
Posiciones tributarias inciertas	La IFRIC Interpretation 23 aclara cómo aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición contenidos en el IAS 12 cuando haya incertidumbre acerca del tratamiento de los impuestos a los ingresos. si la entidad concluye que es probable que la autoridad tributaria aceptará un tratamiento tributario incierto, el reconocimiento y la medición son consistentes con las posiciones que se toman en las declaraciones tributarias. Si la entidad concluye que no es probable que la autoridad tributaria aceptará el tratamiento tributario tal y como fue registrado, la entidad está requerida a reflejar la incertidumbre mediante usar (1) la cantidad más probable o (2) el valor esperado. "Probable" es definido como "más probable que no."	La ASC 740 prescribe un enfoque de dos pasos para el reconocimiento y la medición para determinar la cantidad del beneficio tributario a reconocer en los estados financieros. El primer paso es reconocimiento: la entidad determina si es más probable que no que una posición tributaria se sostendrá a partir del examen. El segundo paso es medición: la posición tributaria que alcanza el umbral de reconocimiento más-probable-que-no es medida para determinar la cantidad de beneficio a reconocer en los estados financieros. La posición tributaria es medida a la mayor cantidad de beneficio que sea mayor al 50 por ciento probable de ser realizado a partir de la liquidación última.
Impuestos diferidos en activos/pasivos no-monetarios extranjeros cuando la moneda funcional no es la moneda local y la medición se basa en tasas de cambio históricas	Impuesto diferido es reconocido con base en las diferencias resultantes a partir de las variaciones en las tasas de cambio y la indexación de la base para propósitos de la presentación de reportes sobre impuestos a los ingresos.	No se reconoce impuesto diferido con base en las diferencias resultantes de las variaciones de las tasas de cambio y la indexación de la base para propósitos de la presentación de reportes sobre impuestos a los ingresos.
Otras excepciones al principio básico de que impuesto diferido es reconocido para todas las diferencias temporarias	<i>Exención del "reconocimiento inicial"</i> – Impuesto diferido no es reconocido por las diferencias temporarias gravables o deducibles que surgen del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que (1) no es una combinación de negocios y (2) en el momento de la transacción no afecta la utilidad contable o la utilidad gravable. Los cambios en este DTA o DTL no-reconocido no son subsiguientemente reconocidos.	La entidad no debe compensar un DTL en anticipación de beneficios tributarios de deducción-especial (los cuales son proporcionados según jurisdicciones tributarias específicas para industrias únicas o propósitos de gobierno).

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IAS 12, IFRIC Interpretation 23)	US GAAP (ASC 740)
Compensación basada-en-acciones	Para las recompensas que darán origen a una deducción tributaria en un posterior período de contabilidad, los impuestos diferidos son calculados con base en la hipotética deducción tributaria para el pago basado-en-acciones en cada período según la ley tributaria aplicable. El reconocimiento de los impuestos diferidos podría ser a través ya sea de utilidad o pérdida o de patrimonio.	Para las recompensas que ordinariamente dan origen a una deducción tributaria, los impuestos diferidos son calculados con base en el gasto por compensación reconocido para propósitos de la presentación de reportes financieros. Los beneficios tributarios que estén en exceso de o sean menores que el DTA relacionado son reconocidos en el estado de ingresos cuando sean realizados para propósitos de la presentación de reportes sobre impuestos a los ingresos.
Cambios subsiguientes en impuestos diferidos que originalmente fueron cargados o acreditados a patrimonio (rastreo hacia atrás)	Tal y como ocurre con el tratamiento inicial, el IAS 12 requiere que el cambio resultante en impuestos diferidos también sea cargado o acreditado atrás directamente a patrimonio.	El rastreo hacia atrás generalmente está prohibido. Los cambios subsiguientes a impuestos diferidos originalmente cargados o acreditados a patrimonio (e.g., a causa de un cambio en la tarifa tributaria) generalmente son asignados a operaciones continuadas, no a patrimonio.

# Capítulo 4 – Presentación

## 4.1 Presentación de estados financieros

Hay muchas similitudes entre la presentación del estado financiero según los estándares IFRS y los US GAAP, si bien hay más requerimientos según los estándares IFRS que gobiernan elementos de línea e información comparativa que según los US GAAP. La presentación específica de elementos de línea particulares del estado financiero está requerida por orientación particular de contabilidad y reglas y regulaciones de la SEC según los US GAAP. Según los estándares IFRS, elementos de línea particulares del estado financiero y un año de información financiera comparativa están requeridos, con ciertas excepciones. Si bien no hay requerimiento para presentar información financiera comparativa según los US GAAP, regulaciones de la SEC requieren información financiera comparativa para las entidades registradas públicas. Según tanto los estándares IFRS como los US GAAP, el conjunto completo de estados financieros consta de lo siguiente: un estado de posición financiera, un estado de utilidad o pérdida y OCI, un estado de flujos de efectivo y las notas acompañantes, y un estado de cambios en el patrimonio de los accionistas. La tabla que se presenta a continuación muestra las diferencias clave entre la presentación de estados financieros según los estándares IFRS y según los US GAAP. Otras diferencias que afectan la presentación de los estados financieros se incluyen en la [Sección 4.4](#), que discute los cambios en principio de contabilidad, cambios en estimados de contabilidad, y correcciones de errores.

Tema	Estándares IFRS (IAS 41)	U.S. GAAP (ASC 205-10, ASC 220-10, ASC 505-10, ASC 810-10) y SEC Regulation S-X
Estados financieros comparativos	La entidad tiene que proporcionar un año de información financiera comparativa.	Según los US GAAP no hay requerimiento específico para presentar estados financieros comparativos. En general, al menos un año de información financiera comparativa es presentada. Las compañías públicas están sujetas a las reglas y regulaciones de la SEC, las cuales usualmente requieren dos años de información financiera comparativa para el estado de ingresos y para los estados de patrimonio y de flujos de efectivo.
Clasificación de deuda – eventos subsiguientes	Los eventos que ocurran después de la fecha de presentación de reporte (financiación, renuncia a la violación de acuerdo de pago, y similares) generalmente no son considerados en la clasificación de deuda a la fecha de presentación de reporte.	Los eventos que ocurran después de la fecha de presentación de reporte (refinanciación, renuncia a la violación de acuerdos de pago, y similares) generalmente son considerados en la clasificación de la deuda a la fecha de presentación de reporte.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IAS 41)	U.S. GAAP (ASC 205-10, ASC 220-10, ASC 505-10, ASC 810-10) y SEC Regulation S-X
Clasificación de deuda – violación de acuerdos de pago de préstamos a la fecha de presentación de reporte por la cual un préstamo de largo plazo se convierte en por pagar a pedido	La deuda es clasificada como un pasivo corriente.	Tal deuda es clasificada como un pasivo no-corriente si el prestador proporciona una renuncia al acuerdo de pago que califique antes que los estados financieros sean emitidos.
Clasificación - gastos	La entidad puede presentar sus gastos ya sea por función o por naturaleza. Ciertas revelaciones están requeridas si la entidad escoge presentar los gastos por función.	La entidad puede presentar su estado de ingresos en (1) un formato de un solo paso (todos los gastos son clasificados por función y deducidos del total de ingresos para llegar a los ingresos antes de impuestos) o (2) un formato de múltiples pasos (los gastos de operación y de no-operación son separados antes de presentar los ingresos antes de impuestos).

## 4.2 Activos no-corrientes tenidos para la venta y operaciones descontinuadas

Si bien los estándares IFRS y los US GAAP tienen orientación similar sobre la contabilidad para activos no-corrientes tenidos para la venta y para operaciones descontinuadas, hay un tratamiento especial para los activos tenidos para distribución según los estándares IFRS, tal y como se muestra en la tabla que aparece a continuación.

Tema	Estándares IFRS (IFRS 5)	U.S. GAAP (ASC 360-10, ASC 205-20)
Activos tenidos para distribución a propietarios	El activo de larga vida tenido para ser distribuido a propietarios es medido a valor razonable menos los costos de venta de una manera similar a los activos tenidos para la venta.	La ASC 360-10-45-15 establece que el activo de larga vida a ser distribuido a los propietarios “continuará siendo clasificado como tenido y usado hasta que sea dispuesto.” Por consiguiente, es medido a costo menos depreciación acumulada y deterioro.

### 4.3 Estado de flujos de efectivo

Los estándares IFRS y los US GAAP contienen orientación similar sobre la presentación en el estado de flujos de efectivo, incluyendo el requerimiento para separar los flujos de efectivo en actividades de operación, inversión, y financiación. Ambos permiten el uso del método directo o indirecto de presentación de los flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación. Sin embargo, hay una serie de diferencias entre los dos conjuntos de estándares en relación con la presentación en el estado de flujos de efectivo, y ellas se presentan en la tabla que aparece a continuación.

Tema	Estándares IFRS (IAS 1, IAS 7)	U.S. GAAP (ASC 230-10)
Alcance	Todas las entidades tienen que presentar el estado de flujos de efectivo (i.e., no hay excepciones al alcance)	Todas las entidades tienen que presentar el estado de flujos de efectivo con las siguientes excepciones: ciertos fondos fiduciarios; un fondo fiduciario común, cuenta de anualidad variable, o fondo similar mantenido por un banco, entidad de seguros, u otra entidad en su capacidad como fideicomisario, administrador, o guardián para la inversión colectiva y la reinversión de fondos; y ciertas compañías de inversión).
Métodos de presentación de reporte de los flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación	A la entidad le está permitido el uso del método directo o indirecto. Los ingresos netos tienen que ser conciliados con los flujos de efectivo netos provenientes de las actividades de operación solo según el método indirecto.	A la entidad le está permitido usar el método directo o indirecto. Según ambos métodos, los ingresos netos tienen que ser conciliados con los flujos de efectivo netos provenientes de las actividades de operación.
Presentación de sobregiros bancarios	Los sobregiros bancarios pueden ser incluidos como componentes de efectivo y efectivo en ciertas situaciones si son "parte integral de la administración de efectivo de la entidad," aun cuando tales sobregiros no sean presentados en efectivo y equivalentes de efectivo en el balance general a menos que se satisfagan los criterios de compensación contenidos en el IAS 32. La entidad que clasifique los sobregiros bancarios como efectivo y equivalentes de efectivo en el estado de flujos de efectivo necesitará revelar esta política.	Los sobregiros bancarios no pueden ser presentados en efectivo y equivalentes de efectivo.
Presentación de efectivo restringido	No hay orientación específica sobre si las cantidades que generalmente se describen como efectivo restringido o equivalentes de efectivo restringidos deben ser incluidos al comienzo y al final de los saldos de efectivo y equivalentes de efectivo de la entidad tal y como son presentados en el estado de flujos de efectivo. Sin embargo, las cantidades que generalmente se describen como efectivo o equivalentes de efectivo restringido no se incluyen en esos saldos en el estado de flujos de efectivo a menos que la entidad clasifique esas cantidades como efectivo y equivalentes de efectivo en su balance general.	Las cantidades que generalmente se describen como efectivo restringido o equivalentes de efectivo restringidos tienen que ser incluidos en los saldos al comienzo y al final de efectivo y equivalentes de efectivo de la entidad como son presentados en el estado de flujos de efectivo independiente de si se incluyen en efectivo y equivalentes de efectivo en el balance general.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IAS 1, IAS 7)	U.S. GAAP (ASC 230-10)
Presentación de componentes de transacciones con características de más de una categoría de flujos de efectivo	La entidad debe clasificar por separado los componentes individuales de una sola transacción como de operación, inversión, o financiación, dependiendo de la naturaleza de la transacción. Los estándares IFRS no proporcionan orientación sobre las situaciones en las cuales los componentes individuales de una sola transacción no podrían ser identificados por separado.	La entidad primero necesita determinar si dentro de una transacción específica hay flujos de efectivo identificables por separado. Si es así, la entidad presenta tales flujos de efectivo con base en su naturaleza dentro de las actividades de operación, inversión, o financiación. En ausencia de flujos de efectivo identificables por separado, la entidad presentaría tales flujos de efectivo colectivamente con base en la fuente o uso predominante de los flujos de efectivo.
Revelación de los flujos de efectivo que corresponden a operaciones descontinuadas	La entidad tiene que revelar los flujos de efectivo provenientes de operaciones descontinuadas según cada categoría ya sea en la cara del estado de flujos de efectivo o en las notas.	La entidad tiene que revelar cualquiera de los siguientes si ya no está presentado en la cara del estado de flujos de efectivo: <ul style="list-style-type: none"> <li>• El total de los flujos de efectivo de operación e inversión de la operación descontinuada.</li> <li>• La depreciación, amortización, desembolsos de capital, y elementos importantes de operación y de inversión que no es en efectivo de la operación descontinuada.</li> </ul>
Presentación de los flujos de efectivo por acción en la cara de los estados financieros	A la entidad no le está explícitamente prohibido revelar los flujos de efectivo por acción.	A la entidad le está prohibido reportar los flujos de efectivo por acción.
Impuestos pagados	Los impuestos pagados son clasificados como actividades de operación a menos que puedan ser específicamente identificados dentro de las actividades de financiación e inversión.	Los impuestos pagados son clasificados como actividades de operación.
Intereses y dividendos pagados y recibidos	<p>La entidad debe elegir políticas de contabilidad para presentar (1) intereses recibidos y (2) dividendos recibidos, como actividades ya sea de operación o de inversión.</p> <p>La entidad debe elegir políticas de contabilidad para presentar (1) intereses pagados y (2) dividendos pagados, ya sea como actividades de operación o de financiación.</p> <p>Los flujos de efectivo provenientes de intereses y dividendos recibidos y pagados tienen que ser revelados por separado.</p>	<p>Los intereses pagados y recibidos deben ser clasificados como actividades de operación.</p> <p>Los dividendos recibidos generalmente deben ser clasificados como actividades de operación dado que se considera son retornos sobre la inversión de la entidad.</p> <p>Los dividendos pagados deben ser clasificados como actividades de financiación.</p> <p>Los flujos de efectivo provenientes de intereses pagados tienen que ser revelados por separado si se usa el método indirecto.</p>
Remisiones de retenciones estatutarias sobre recompensas de pago basado-en-acciones	La entidad debe valorar la naturaleza de la transacción con base en los principios generales de clasificación de los flujos de efectivo como de operación o financiación, así como también las revelaciones aplicables de la actividad que no es en efectivo.	Los pagos de efectivo a las autoridades tributarias en conexión con acciones retenidas para satisfacer requerimientos estatutarios de retención de impuestos deben ser presentados como actividades de financiación.

(continuación tabla)

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IAS 1, IAS 7)</b>	<b>U.S. GAAP (ASC 230-10)</b>
Arrendamientos	<p>El arrendatario debe presentar, en el estado de flujos de efectivo, los pagos asociados con sus arrendamientos tal y como sigue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Presentar la porción del principal del pago como una actividad de financiación.</li> <li>• Presentar la porción de intereses del pago ya sea como una actividad de financiación o de operación, dependiendo de la elección de política de contabilidad del arrendatario según el IAS 7.</li> </ul>	<p>El arrendatario debe presentar, en el estado de flujos de efectivo, los pagos asociados con sus arrendamientos tal y como sigue:</p> <p><i>Arrendamientos financieros:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Presentar la porción del principal del pago como una actividad de financiación.</li> <li>• Presentar la porción de intereses del pago como una actividad de operación</li> </ul> <p><i>Arrendamientos operacionales:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Presentar los pagos como una actividad de operación.</li> </ul>

#### 4.4 Cambios en principio de contabilidad, cambios en estimado de contabilidad, y correcciones de errores

Si bien los conceptos y el tratamiento contable de (1) cambios en principio de contabilidad, (2) cambios en estimado de contabilidad, y (3) correcciones de errores son similares según los estándares IFRS y los US GAAP, la tabla que aparece a continuación muestra que hay algunas diferencias notables en la terminología y en los requerimientos de revelación.

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IAS 8, IAS 34)</b>	<b>U.S. GAAP (ASC 250, ASC 270)</b>
<b>Cambios en principio (política) de contabilidad</b>		
Efectos indirectos de un cambio en principio (política) de contabilidad	No se proporciona orientación sobre la contabilidad para o la revelación de los efectos indirectos de un cambio en política de contabilidad.	Los efectos indirectos de un cambio en política de contabilidad que sean incurridos y reconocidos son registrados en el período del cambio. Ciertas revelaciones también están requeridas.
Presentación del balance general cuando hay un cambio retrospectivo	La entidad tiene que presentar el balance general del comienzo del período precedente (i.e., se presenta un tercer balance general).	La entidad no está requerida a presentar el balance general del comienzo del período precedente.
<b>Cambios en estimado de contabilidad</b>		
Cambio en estimado de contabilidad efectuado por un cambio en principio (política) de contabilidad	Los estándares IFRS no incluyen el concepto de "cambio en estimado de contabilidad efectuado por un cambio en principio de contabilidad." La entidad necesitará determinar si el cambio es un cambio en política de contabilidad que requiere preferencia o un cambio en estimado de contabilidad. Cuando es difícil hacer tal determinación, la contabilidad debe seguir la orientación para el cambio en estimado.	Según los US GAAP, hay orientación sobre y una definición de un "cambio en estimado de contabilidad efectuado por un cambio en principio de contabilidad." Al igual que otros cambios en principios de contabilidad, tal cambio tiene que ser a un principio preferente.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IAS 8, IAS 34)	U.S. GAAP (ASC 250, ASC 270)
<b>Correcciones de errores</b>		
Impracticabilidad de la re-emisión retrospectiva	La re-emisión retrospectiva para las correcciones de errores está requerida a menos que sea impracticable.	La re-emisión retrospectiva para las correcciones de errores está requerida; no se permiten exenciones por impracticabilidad.
Presentación del balance general cuando haya un cambio retrospectivo	La entidad tiene que presentar el balance general del comienzo del período precedente (i.e., se presenta un tercer balance general).	La entidad no está requerida a presentar el balance general del comienzo del período precedente.
<b>Otras diferencias</b>		
Cambio en la entidad que reporta	No specific guidance on how to account for a change in reporting entity or on whether it is appropriate to retrospectively adjust an entity's financial statements for a change in reporting entity.	Los estados financieros del período son ajustados retrospectivamente si hay un cambio en la entidad que reporta. También se requieren ciertas revelaciones en relación con el cambio

## 4.5 Ganancias por acción

Si bien los estándares IFRS y los US GAAP usan métodos similares para calcular las ganancias por acción (GPA) tanto básicas como diluidas, hay diferencias detalladas de la aplicación. La tabla que aparece adelante resume esas diferencias, las cuales se basan en una comparación de la literatura con autoridad según los estándares IFRS y los US GAAP y no necesariamente incluye las interpretaciones de tal literatura.

Tema	Estándares IFRS (IAS 33)	U.S. GAAP (ASC 260-10)
Tratamiento de las acciones comunes obligatoriamente redimibles y de los contratos forward que requieren liquidación física de un número fijo de acciones por efectivo	<p>Contratos forward que requieren <i>liquidación física de un número fijo de acciones por efectivo</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>GPA básicas</i> – La entidad trata las acciones como en circulación (y en el numerador incluye cualquier impacto de las ganancias).</li> <li>• <i>GPA diluidas</i> – La entidad aplica el método de acción de tesorería reversa en la extensión en que el instrumento sea dilutivo.</li> </ul> <p><i>Acciones comunes obligatoriamente redimibles (GPA básicas y diluidas)</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Estas acciones típicamente se excluyen del denominador.</li> </ul>	<p><i>GPA básicas</i> – La entidad excluye del cálculo de las GPA las acciones comunes (y cualquier efecto relacionado de las ganancias) que no sean redimidas o compradas. La entidad aplica el método de dos clases de cálculo de las GPA.</p> <p><i>GPA diluidas</i>- No es necesario ajuste adicional al numerador o al denominador.</p>

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IAS 33)	U.S. GAAP (ASC 260-10)
Tratamiento de instrumentos obligatoriamente convertibles	<p>Las acciones ordinarias que serán emitidas a partir de la conversión son consideradas en circulación en el cálculo de las GPA básicas a partir de la fecha en la cual se ingresa en el contrato, independiente de si el contrato es de participación. El resultado es similar al logrado mediante la aplicación del método de dos clases, pero la presentación difiere. Sin embargo, el resultado de las GPA difiere del calculado según los US GAAP cuando el instrumento no es un valor de participación.</p> <p>Para las GPA diluidas, las acciones son consideradas en circulación y no se hace ajuste al numerador.</p>	<p>Si el instrumento es un valor de participación, las entidades deben aplicar el método de dos clases (los resultados de hacerlo son similares a los logrados cuando la entidad considera las acciones en circulación) para calcular las GPA básicas y el método más dilutivo de dos clases o el método de si-es-convertido para calcular las GPA dilutivas.</p> <p>Si el instrumento no es un valor de participación, las entidades no ajustan el numerador o el denominador al calcular las GPA básicas. El método de si-es-convertido se aplica para calcular las GPA dilutivas.</p>
Aplicación del método de dos-clases para los valores de participación	El método de dos-clases aplica solo para los valores de participación que sean instrumentos de patrimonio. No está requerido para los instrumentos de deuda de participación (e.g., deuda convertible de participación).	El método de dos-clases aplica a los valores de participación independiente de si son instrumentos de deuda o de patrimonio.
Diferencia de denominador de GPA diluidas: método de acciones de tesorería – cálculo del año-hasta-la-fecha [year-to-date (YTD)]	El número de acciones incrementales es determinado independientemente para cada período presentado. El número de acciones ordinarias potenciales dilutivas en el período de YTD no es el promedio ponderado de las acciones ordinarias potenciales dilutivas incluidas en cada cálculo intermedio.	Para las GPA dilutivas YTD, el número de acciones incrementales incluido en el denominador es determinado mediante el uso del promedio ponderado del número de acciones incrementales incluido en el cálculo trimestral de las GPA dilutivas.
Diferencia del denominador de GPA dilutivas: acciones contingentemente emitibles – cálculo YTD	En el cálculo de YTD no se permite ponderar los períodos intermedios. Vea arriba “método de acciones en tesorería – cálculo de YTD.”	Para los cálculos de YTD, el número de acciones contingentes incluido en el denominador de las GPA diluidas es determinado mediante la ponderación de los períodos intermedios.
Diferencia del denominador de GPA diluidas: contratos que pueden ser liquidados en efectivo o en acciones	Para los contratos que pueden ser liquidados en efectivo o en acciones ordinarias a opción del emisor, las GPA dilutivas se tienen que basar en la presunción de que el contrato será liquidado en acciones ordinarias. La presunción de la liquidación en acciones no se puede superar. Para los contratos que pueden ser liquidados en efectivo o en acciones ordinarias a opción del tenedor, la más dilutiva entre la liquidación de efectivo o la liquidación en acciones tiene que ser usada en el cálculo de las GPA dilutivas.	La inclusión de las acciones en las GPA dilutivas se basa en una presunción refutable de que los contratos serán liquidados en acciones (si son más dilutivas). La presunción de que el contrato será liquidado en acciones puede ser superada si experiencia pasada o política establecida proporciona una base razonable para considerar que el contrato será pagado parcial o totalmente en efectivo y el emisor controla la capacidad para liquidarlo en efectivo o en acciones.

## 4.6 Presentación de reportes de segmento

Tal y como se presenta en la tabla que aparece a continuación, según los estándares IFRS, los segmentos de operación son identificados con base en el “principio central” independiente de la forma de organización usada, mientras que según los US GAAP, los segmentos de operación son identificados con base en los productos y servicios.

Topic	Estándares IFRS (IFRS 8)	U.S. GAAP (ASC 280-10)
Presentación de reportes de segmento	La entidad está requerida a identificar los segmentos de operación con base en el “principio central,” independiente de la forma de organización usada.	La entidad con una forma de matriz de organización está requerida a determinar sus segmentos de operación con base en los productos y servicios, más que con base en componentes geográficos u otra información.

# Capítulo 5 – Transacciones amplias

## 5.1 Combinaciones de negocios

Si bien los estándares IFRS y los US GAAP están significativamente convergidos en el tema de las combinaciones de negocios, tal y como se muestra en la tabla que aparece adelante, existen diferencias en varias áreas clave: (1) medición del interés no-controlante en una combinación de negocios, (2) activos y pasivos contingentes, (3) transacciones entre entidades bajo control común, (4) contabilidad de empuje hacia abajo [pushdown accounting], (5) arrendamientos operacionales, y (6) la definición de un negocio (si bien la definición de un negocio se volvió más convergida con la emisión de Definition of a Business — amendments to IFRS 3 [Definición de un negocio – enmiendas a la NIIF 3]).

Tema	IFRS Standards (IFRS 3, IFRS 15, IFRS 16, IAS 37)	U.S. GAAP (ASC 805, ASC 450, ASC 842)
Medición del interés no-controlante en una combinación de negocios	La entidad tiene que hacer una elección de política de contabilidad, sobre una base de adquisición-por-adquisición, para la medición de ciertos componentes de un interés no-controlante ya sea (1) la participación proporcional que el interés no-controlante tiene en el valor razonable neto de los activos netos identificables del adquirido (referido como el “método de participación proporcional”) o (2) valor razonable (i.e., el enfoque de “plusvalía plena”), el último de los cuales es consistente con los US GAAP.	Se tiene que aplicar el enfoque de plusvalía plena.
Pasivos contingentes (i.e., pasivos que surgen de contingencias según los US GAAP) – reconocimiento y medición inicial	La entidad reconoce el pasivo contingente a valor razonable si (1) es una obligación presente que resulta de un evento pasado y (2) puede ser medido confiablemente.	De acuerdo con la ASC 805, el pasivo que surge de una contingencia es reconocido a valor razonable, si es determinable, a la fecha de medición (adquisición).  Tal y como se establece en la ASC 805-20-25-20, si el valor razonable no puede ser determinado, la entidad reconocerá un pasivo si tanto (1) “información disponible después del final del período de medición señala que es probable que... el pasivo ha sido incurrido a la fecha de adquisición” y (2) la “cantidad del... pasivo puede ser estimada razonablemente.”

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 3, IFRS 15, IFRS 16, IAS 37)	U.S. GAAP (ASC 805, ASC 450, ASC 842)
Activos contingentes (i.e., activos que surgen de contingencias según los US GAAP) – reconocimiento y medición inicial	A la entidad no le está permitido reconocer un activo contingente en una combinación de negocios.	De acuerdo con la ASC 805, el activo que surge de una contingencia es reconocido a valor razonable, si es determinable, a la fecha de medición (adquisición).  Tal y como se establece en la ASC 805-20-25-20, si el valor razonable no puede ser determinado, la entidad reconocerá un activo si tanto (1) “información disponible antes del final del período de medición señala que es probable que el activo existía... a la fecha de adquisición” y (2) la “cantidad del activo... puede ser estimada razonablemente.”
Pasivos contingentes (i.e., pasivos que surgen de contingencias según los US GAAP) – medición subsiguiente	La entidad reconoce el pasivo contingente al más alto de: <ul style="list-style-type: none"> <li>• T La cantidad calculada como el mejor estimado del desembolso requerido para liquidar la obligación presente al final del período de presentación de reporte.</li> <li>• El valor razonable a-la-fecha-de-adquisición menos la amortización acumulada reconocida de acuerdo con el IFRS 15 (si es apropiado).</li> </ul>	No hay orientación específica sobre la medición subsiguiente. La ASC 805-20-35-3 requiere que los pasivos que surjan de contingencias sean contabilizados subsiguientemente mediante el uso de una “base sistemática y racional... dependiendo de su naturaleza.”
Activos contingentes (i.e., activos que surgen de contingencias según los US GAAP) – medición subsiguiente	El reconocimiento es apropiado solo cuando la realización de los ingresos es virtualmente cierta y por consiguiente el activo relacionado ya no es contingente.	No hay orientación específica sobre la medición subsiguiente. La ASC 805-20-35-3 requiere que los activos que surjan de contingencias sean contabilizados subsiguientemente mediante el uso de una “base sistemática y racional... dependiendo de su naturaleza.”
Combinaciones de negocios entre entidades bajo control común	No hay orientación sobre el tratamiento de contabilidad de las transferencias de negocios que involucran entidades bajo control común. En la práctica, la administración puede elegir aplicar ya sea el método de adquisición a valor razonable o el costo del predecesor.	En general, la entidad debe registrar tales transacciones al valor en libros histórico (i.e., el valor en libros de quien transfiere).
Contabilidad de empuje hacia abajo	No hay orientación con carácter de autoridad sobre si las entidades adquiridas pueden aplicar la contabilidad de empuje hacia abajo en sus estados financieros separados. En la práctica, los preparadores IFRS de todo el mundo no aplican la contabilidad de empuje hacia abajo para los estados financieros separados (independientes).	Las entidades adquiridas tienen la opción para aplicar la contabilidad de empuje hacia abajo en sus estados financieros separados (independientes), así como también los estados financieros para cualesquiera subsidiarias directas o indirectas, a partir de un evento de cambio-en-el-control.
Arrendamiento operacional en una combinación de negocios (después de la adopción de la ASC 842)	Si el adquirido es un arrendador, los términos favorables o desfavorables del arrendamiento operacional, relacionados con términos o precios corrientes del mercado, están implícitos en la medición del valor razonable del activo arrendado. No se reconoce activo o pasivo intangible por separado.	Si el adquirido es un arrendador, un activo o pasivo intangible es reconocido por deparado del activo arrendado si los términos del arrendamiento son favorables o desfavorables, respectivamente, en relación con los términos o precios corrientes del mercado.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 3, IFRS 15, IFRS 16, IAS 37)	U.S. GAAP (ASC 805, ASC 450, ASC 842)
Definición de un negocio – prueba de concentración	Los estándares IFRS proporcionan una prueba adicional de concentración que permite que la entidad determine si un conjunto no es un negocio.	La entidad está requerida a determinar si sustancialmente todo el valor razonable de los activos adquiridos (o dispuestos) está concentrado en un solo activo identificable o grupo de activos similares identificables. Si este umbral, o “pantalla,” es alcanzado, el conjunto no es un negocio.
Definición de un negocio – proceso sustantivo	El IFRS 3 permite que un contrato adquirido sea considerado un proceso sustantivo incluso si el conjunto no tiene outputs si proporciona acceso a una fuerza de trabajo ensamblada que realiza un proceso crítico que la entidad controla.	Según la ASC 805, un contrato adquirido (e.g., acuerdo de tercerización) no puede proporcionar un proceso sustantivo si el conjunto no tiene salidas [outputs].
Medición – ajustes del período	El párrafo 49 del IFRS 3 requiere que el adquirente reconozca ajustes a las cantidades provisionales identificadas durante el período de medición sobre una base retroactiva “como si la contabilidad para la combinación de negocios hubiera sido completada a la fecha de adquisición.”	El adquirente tiene que reconocer ajustes a las cantidades provisionales identificadas durante el período de medición, haciéndolo en el período en el cual los ajustes son determinados, más que retrospectivamente.

## 5.2 Consolidación

Si bien tanto IASB como FASB usan el control como el fundamento para sus enfoques para la consolidación, los estándares de las juntas no están convergidos. Una diferencia notable es que según los estándares IFRS, las entidades aplican un solo modelo, basado-en-el-control, mientras que según los US GAAP, las entidades determinan la consolidación mediante usar un enfoque de dos-modelos (el modelo de entidad de interés variable [variable interest entity (VIE)] y el modelo de entidad con interés de voto [voting interest entity model]). Otras diferencias clave entre los estándares IFRS y los US GAAP, tal y como se muestra en la tabla que aparece adelante, existen en (1) la definición de “control” y la identificación del beneficiario primario, (2) derechos potenciales de voto, (3) intereses variables tenidos por partes relacionadas, (4) control de hecho, (5) períodos de presentación de reporte, y (6) políticas de contabilidad.

Tema	Estándares IFRS (IFRS 10, IFRS 12, IFRS 3)	U.S. GAAP (ASC 810-10)
Modelos de consolidación	<p data-bbox="526 1451 932 1562">Hay un solo modelo de consolidación que aplica a todas las entidades. Por consiguiente, el concepto de VIE no existe según el IFRS 10.</p> <p data-bbox="526 1591 932 1883">Si bien el concepto de VIE no existe, el modelo de consolidación y la determinación de quién tiene un interés financiero controlante en una entidad según el IFRS 10 son similares a los según la ASC 810-10. Usualmente, el análisis de consolidación según cada estructura resultará en la misma conclusión de consolidación.</p>	<p data-bbox="987 1451 1409 1505">Hay dos modelos para determinar cuándo la consolidación es apropiada.</p> <p data-bbox="987 1514 1409 1766">Si la entidad que reporta tiene un interés en una VIE, tiene que aplicar el modelo de consolidación VIE, el cual se basa en poder y economía, según la ASC 810-10. Si la entidad que reporta tiene un interés en una entidad que no es una VIE, tiene que aplicar el modelo (el modelo de entidad con interés de voto) según la ASC 810-10.</p>

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 10, IFRS 12, IFRS 3)	U.S. GAAP (ASC 810-10)
Definición de “control” e identificación del beneficiario primario	<p>La consolidación se basa únicamente en el concepto de control, de una entidad donde se invierte por parte del inversionista. En párrafo 7 del IFRS 10 identifica tres elementos de tal control</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• “Poder sobre la entidad donde se invierte.”</li> <li>• “Exposición, o derechos, a retornos variables provenientes del involucramiento con la entidad donde se invierte.”</li> <li>• “La capacidad para usar su poder sobre la entidad donde se invierte para afectar la cantidad de los retornos del inversionista.”</li> </ul> <p>El inversionista tiene que poseer todos los tres elementos para concluir que controla la entidad donde se invierte. El inversionista tiene que considerar todos los hechos y circunstancias cuando valore si controla la entidad donde se invierte.</p>	<p>La base para consolidar una entidad depende de si es una VIE o una entidad con interés de voto:</p> <p><i>Modelo de VIE</i> – La entidad aplica una valoración cualitativa que se basa en poder y economía para determinar cuál entidad es el beneficiario primario de la entidad legal y por consiguiente tiene que consolidar la VIE. El beneficiario primario tiene tanto (1) el poder para dirigir las actividades de la VIE que más significativamente afectan el desempeño económico de la VIE y (2) la obligación para absorber pérdidas de, o el derecho a recibir beneficios de, la VIE que potencialmente podrían ser importantes para la VIE.</p> <p><i>Modelo de entidad con interés de voto</i> – La entidad generalmente considera los derechos de voto. Típicamente, las condiciones para la consolidación son que (1) la entidad posea la mayoría de interés de voto (i.e., más del 50 por ciento de las acciones con derecho a voto) y (2) los accionistas no-controlantes no tengan derechos sustantivos de participación. La ASC 810-10 señala además que el poder para controlar otra entidad puede existir en otros contratos o acuerdos fuera de las acciones.</p>
Orientación para sociedad limitada específica (o entidad similar)	El concepto no existe.	Una sociedad limitada sería considerada una VIE independiente de si de otra manera califica como una entidad de derecho de voto a menos que la mayoría simple o un umbral más bajo de los socios limitados “no-relacionados” tengan derechos sustantivos de retiro [kick-out rights] (incluyendo derechos de liquidación) o derechos de participación. Para entidades diferentes a las sociedades limitadas, el proceso de dos pasos tiene que ser usado para evaluar si los tenedores del patrimonio (como grupo) tienen poder.
Derechos potenciales de voto	La entidad considera los derechos potenciales de voto tales como los contenidos en instrumentos convertibles o en opciones.	En la determinación del control la entidad generalmente no considera los derechos potenciales de voto.

(continuación tabla)

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IFRS 10, IFRS 12, IFRS 3)</b>	<b>U.S. GAAP (ASC 810-10)</b>
Intereses variables tenidos por partes relacionadas	<p>El IFRS 10 incluye una lista de partes relacionadas y agentes de hecho similares a los incluidos en la ASC 810-10 según los US GAAP. Sin embargo, el IFRS 10 no asume que las partes relacionadas actuarán en concierto. En lugar de ello, el párrafo B73 del IFRS 10 establece que, "Cuando valore el control, el inversionista considerará la naturaleza de sus relaciones con otras partes y si esas otras partes están actuando a nombre del inversionista (ie son 'agentes de hecho'). La determinación de si otras partes están actuando como agentes de hecho requiere juicio, considerando no solo la naturaleza de la relación sino también cómo esas partes interactúan unas con otras y con el inversionista."</p> <p>El impacto práctico es que partes relacionadas es menos probable que sean consolidadas por una entidad que reporta según el IFRS 10 dado que el poder y la economía de la parte relacionada son atribuidos a la entidad que reporta solo si la parte relacionada está actuando como su agente de hecho. Además, a diferencia de los US GAAP, el IFRS 10 no requiere la realización de la prueba de desempate de la parte relacionada.</p>	<p>No hay reglas prescriptivas de parte relacionada según el modelo de entidad con interés de voto relacionadas con la determinación de si la entidad que reporta debe consolidar una entidad legal.</p> <p>Sin embargo, el modelo VIE incluye determinaciones que requieren que las partes relacionadas y los agentes de hecho sean considerados a través del análisis de consolidación. Los intereses tenidos por partes relacionadas pueden resultar en la consolidación de la VIE por una de las partes relacionadas involucrada con ella, incluso si ninguna de las partes individualmente tiene un interés financiero controlante sobre la VIE. Si la entidad que reporta concluye que no satisface los criterios de beneficiario primario, sino que el grupo (incluyendo los agentes de hecho) lo hace, la entidad que reporta puede estar requerida a determinar cuál parte está más estrechamente asociada con la VIE y por consiguiente tiene que consolidarla.</p>
Control de hecho	<p>Un inversionista con menos de la mayoría de derechos de voto puede todavía tener poder sobre la entidad donde se invierte si los derechos de voto le dan "la capacidad práctica para dirigir unilateralmente las actividades relevantes" (vea el párrafo B41 del IFRS 10). Esta circunstancia puede surgir cuando la tenencia que el inversionista tenga de derechos de voto sea significativamente mayor en relación con el tamaño y la dispersión de las tenencias de otros inversionistas.</p>	<p>No existe el concepto de control de hecho.</p>
Diferencias en los períodos de presentación de reporte	<p>El IFRS 10 requiere que las entidades tengan el mismo período de presentación de reporte a menos que sea impracticable hacerlo. Si es impracticable hacerlo, las transacciones importantes que intervengan tienen que ser ajustadas en los estados financieros consolidados, y la diferencia en las fechas de presentación de reportes "no será mayor a tres meses."</p>	<p>Se permite una diferencia de no más de tres meses en las fechas de la presentación de reportes. Está requerida la revelación de la diferencia y una explicación acerca de por qué existe la diferencia. La entidad tiene que revelar el efecto de cualesquiera transacciones o eventos materiales que intervengan durante el período de intervención en los estados financieros de la entidad consolidada.</p>

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 10, IFRS 12, IFRS 3)	U.S. GAAP (ASC 810-10)
Requerimientos de presentación para ciertas entidades consolidadas	Requerimientos de presentación para entidades de propósito especial no son abordados de manera específica.	Según el modelo VIE, el beneficiario primario de una VIE está requerido a presentar por separado en la cara del balance general (1) activos de la VIE consolidada que pueden ser usados solo para liquidar obligaciones de la VIE y (2) pasivos de la VIE consolidada para los cuales los acreedores no tengan recurso al crédito general del beneficiario primario.
Diferencias en políticas de contabilidad	A partir de la consolidación, el IFRS 10 requiere que las políticas de contabilidad de la matriz y de sus subsidiarias estén conformadas con relación a “usar políticas de contabilidad uniformes para transacciones similares y otros eventos en circunstancias similares.”	A partir de la consolidación, las políticas de contabilidad de la matriz y de sus subsidiarias tienen que estar conformadas en los estados financieros consolidados de la matriz a menos que se puedan justificar diferencias entre las políticas.

### 5.3 Derivados y cobertura

Los estándares IFRS y los US GAAP contienen requerimientos de alguna manera similares relacionados con derivados y cobertura. Por ejemplo, ambos conjuntos de estándares requieren que los derivados sean contabilizados a valor razonable, y ambos distinguen entre coberturas del valor razonable y coberturas de los flujos de efectivo. Sin embargo, la definición de “derivado” es más estrecha según los US GAAP que según los estándares IFRS, lo cual puede resultar en que más instrumentos satisfagan la definición según los estándares IFRS. Además, si bien la premisa base de la contabilidad de cobertura es similar según los estándares IFRS y los US GAAP, tal y como se presenta en la tabla que aparece a continuación, hay numerosas diferencias detalladas en los requerimientos que las entidades tienen que seguir según los dos conjuntos de estándares para calificar para, documentar, y aplicar la contabilidad de cobertura.

Topic	IFRS Standards (IFRS 9, IAS 32)	U.S. GAAP (ASC 815)
“Derivado” - definición	<p>Para que un instrumento satisfaga la definición de un derivado, las siguientes características tienen que estar presentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Su valor cambia en respuesta a un subyacente (e.g., tasa de interés especificada, precio de materia prima básica, tasa de cambio, calificación de crédito, y similares, provisto en el caso de una variable no-financiera que la variable no es específica para una parte para el contrato).</li> <li>• Requiere ninguna o una pequeña inversión neta inicial.</li> <li>• Es liquidado en una fecha futura.</li> </ul> <p>Si bien la definición de un derivado según los estándares IFRS no incluye una característica de liquidación neta, los contratos para comprar o vender elementos no-financieros están dentro del alcance del IFRS 9 solo si pueden ser liquidados neto.</p>	<p>For an instrument to meet the definition of a derivative, the following characteristics must be present:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• It contains “[o]ne or more underlyings” and “[o]ne or more notional amounts or payment provisions or both” (ASC 815-10).</li> <li>• It requires no or a small initial net investment.</li> <li>• It requires or permits net settlement (i.e., via contractual terms or via means outside the contract), or it provides for delivery of an asset that is readily convertible to cash.</li> </ul>

(continuación tabla)

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IFRS 9, IAS 32)</b>	<b>U.S. GAAP (ASC 815)</b>
Derivados - alcance	Si bien tanto los estándares IFRS como los US GAAP proporcionan excepciones de alcance para ciertos contratos para comprar o vender elementos no-financieros que serán comprados, vendidos, o usados en el curso normal de los negocios, según los estándares IFRS, la excepción de alcance de uso-propio para los contratos que califiquen no es electiva y no requiere que la entidad documente su designación de un contrato como de "uso-propio."	La excepción de alcance de compras normales y ventas normales para contratos que califiquen para comprar o vender elementos no-financieros es electiva y requiere que la designación sea documentada.
Derivados implícitos – reconocimiento inicial	Si bien los criterios generales para bifurcación son similares a los según los US GAAP, los requerimientos de bifurcación no aplican a activos financieros dentro del alcance del IFRS 9. Por consiguiente, si un contrato híbrido contiene un anfitrión que es un activo financiero dentro del alcance del IFRS 9, los requerimientos de bifurcación no aplican.	Los requerimientos de bifurcación aplican tanto a activos como a pasivos, incluyendo activos financieros.  Además, la orientación para la aplicación según los US GAAP es más detallada que según los estándares US GAAP. De acuerdo con ello, la entidad no necesariamente puede llegar a la misma conclusión según los estándares IFRS que según los US GAAP acerca de si se satisfacen las condiciones para bifurcación.
Componente de patrimonio implícitos – reconocimiento inicial	Las características implícitas vinculadas-a-patrimonio que califican como patrimonio son separadas de los pasivos y contabilizadas como patrimonio.	Las características implícitas vinculadas-a-patrimonio que califican como patrimonio no se separan de los pasivos excepto en circunstancias especificadas (e.g., características de conversión sujetas a la orientación sobre conversión de efectivo o sobre la característica de conversión benéfica contenida en la ASC 470-20).
Componentes de patrimonio implícitos – medición inicial	El método con-y-sin es usado para la medición inicial de los componentes de patrimonio. El componente de pasivo es medido primero.	Diferentes métodos pueden ser usados para la medición inicial de los componentes de patrimonio dependiendo de la razón como una cantidad es asignada a patrimonio.
Contrato sobre patrimonio propio de la entidad – contingencias de ejercicio	Las contingencias de ejercicio no son abordadas específicamente por el IAS 32. En la práctica, las contingencias de ejercicio que impedirían la clasificación como patrimonio según los US GAAP no pueden hacerlo según los estándares IFRS.	Las contingencias de ejercicio tienen que ser evaluadas para determinar si impiden la clasificación como patrimonio.
Contrato sobre patrimonio propio de la entidad – cantidad de la liquidación	El contrato sobre patrimonio propio de la entidad tiene que ser fijo para que califique como patrimonio. A diferencia de los US GAAP, los estándares IFRS no proporcionan orientación detallada sobre contratos con determinaciones de ajuste (e.g., determinaciones antidilución).	Para calificar como patrimonio, el contrato tiene que ser un forward fijo-por-fijo o una opción sobre acciones de patrimonio, o las únicas variables que puedan ajustar la cantidad de la liquidación son inputs para un forward u opción fijo-por-fijo. Si bien el concepto de fijo-por-fijo según los US GAAP es similar al según los estándares IFRS, la aplicación puede diferir (e.g., la contabilidad para instrumentos con determinaciones de redondeo).

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 9, IAS 32)	U.S. GAAP (ASC 815)
Contrato sobre patrimonio propio de la entidad – determinaciones de liquidación neto en efectivo	La clasificación como patrimonio está excluida. A diferencia de los US GAAP, los estándares IFRS no contienen orientación detallada sobre cómo evaluar si la entidad puede estar requerida a liquidar neto en efectivo un contrato que especifica liquidación de acciones.	La clasificación como patrimonio no está excluida si la entidad no puede ser forzada a liquidar neto en efectivo el contrato. Contiene orientación detallada sobre cómo valorar si una entidad es capaz de liquidar en acciones (e.g., si la entidad tiene suficientes acciones autorizadas y no-emitidas disponibles para liquidar en acciones el contrato).
Contrato sobre acciones propias de la entidad – determinaciones de liquidación neto en acciones	La clasificación como patrimonio está excluida.	La clasificación como patrimonio no está excluida si la entidad no puede ser forzada a liquidar neto en efectivo el contrato.
Contrato sobre patrimonio propio de la entidad – alternativas de liquidación	La clasificación como patrimonio está excluida (a menos que todas las alternativas de liquidación sean consistentes con la clasificación como patrimonio).	La clasificación como patrimonio no está excluida si la entidad no puede ser forzada a liquidar neto en efectivo el contrato.
Contabilidad de cobertura – valoración de la efectividad <sup>1</sup>	A la entidad le está prohibido usar el método de acceso directo, el método de coincidencia de términos críticos, y el método de valor terminal.	En situaciones restringidas, a la entidad le está permitido usar el método de acceso directo, el método de coincidencia de términos críticos, y el método de valor terminal.
Contabilidad de cobertura – método de valoración de la efectividad	Los estándares IFRS no especifican un método para la valoración de la efectividad. Requieren que la entidad haga valoraciones continuas cualitativas o cuantitativas (como mínimo en cada fecha de presentación de reporte).	La entidad tiene que realizar valoraciones iniciales y continuas, prospectivas y retrospectivas cuantitativas, de la efectividad (a menos que el método de acceso directo sea aplicado al menos trimestralmente).
Contabilidad de cobertura – ajuste de la base	Si una transacción proyectada cubierta resulta en el reconocimiento de un activo no-financiero o de un pasivo no-financiero, o si se convierte en un compromiso en firme para el cual la contabilidad de la cobertura del valor razonable es aplicada, las cantidades que fueron incluidas en la reserva de cobertura de los flujos de efectivo son removidas e incluidas directamente en el costo inicial o en otro valor en libros del activo o del pasivo relacionado.	Los ajustes de la base por las cantidades efectivas realizadas asociadas con coberturas de los flujos de efectivo no están permitidos. En lugar de ello, las cantidades contenidas en AOCI tienen que ser reclasificadas en ganancias en el(os) mismo(s) período(s) en el(os) cual(es) la transacción proyectada cubierta afecta las ganancias (ASC 815-30-35-38).
Contabilidad de cobertura – des-designación	La entidad puede realizar des-designación solo cuando la relación de cobertura (o una parte de la relación de cobertura) cesa de satisfacer los criterios de calificación.	La entidad puede voluntariamente descontinuar la contabilidad de cobertura en cualquier momento mediante remover la designación de la relación de cobertura.
Contabilidad de cobertura – componentes del riesgo no-financiero en la cobertura de los flujos de efectivo	La entidad puede designar componentes no-financieros como elementos cubiertos según el principio de que un componente puede ser designado como un elemento cubierto si es identificable por separado y medible confiablemente. No hay requerimiento de que el componente esté contractualmente especificado.	A la entidad le está prohibido designar, los cambios en los flujos de un componente de un elemento no financiero, como un riesgo cubierto, con la excepción del riesgo de cambios en los flujos de equivalentes de efectivo en moneda funcional de una compra o venta proyectada atribuible a cambios en la tasa de cambio relacionada de la moneda relacionada.

<sup>1</sup> Los estándares IFRS les proporcionan a las entidades una elección de política de contabilidad entre la aplicación de los requerimientos de la contabilidad de cobertura del IFRS 9 o continuar aplicando los requerimientos existentes de la contabilidad de cobertura contenidos en el IAS 39 para toda la contabilidad de cobertura.

(continuación tabla)

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IFRS 9, IAS 32)</b>	<b>U.S. GAAP (ASC 815)</b>
Contabilidad de cobertura - inefectividad	La entidad tiene que reconocer y medir la inefectividad de la cobertura (diferente a la que surge de subcoberturas acumuladas de los flujos de efectivo) en cada período de presentación de reporte.	La entidad no reconoce inefectividad de la cobertura en cada período de presentación de reporte.
Contabilidad de cobertura – tasas de interés de referencia	La entidad puede designar componentes que sean identificables por separado y medibles confiablemente.	La ASC 815 prescribe las tasas de interés de referencia que pueden ser designadas en coberturas del valor razonable del riesgo de tasa de interés. Las únicas tasas de interés de referencia permitidas en los Estados Unidos son las tasas del U.S. Treasury, tasas swap del London Interbank Offered Rate, la Fed Funds Effective Rate Overnight Index Swap Rate, la Securities Industry and Financial Markets Association Municipal Swap Rate, y la Secured Overnight Financing Rate Overnight Index Swap Rate.

## 5.4 Medición del valor razonable

Los estándares IFRS y los US GAAP están ampliamente convergidos si bien no idénticos en sus requerimientos para la medición del valor razonable y la revelación de información acerca de las mediciones del valor razonable. Por ejemplo, hay diferencias en sus requerimientos para cuándo una entidad está requerida o le está permitido medir elementos a valor razonable. La tabla que aparece a continuación resume las diferencias clave entre los estándares IFRS y los US GAAP en relación con la medición del valor razonable.

<b>Topic</b>	<b>IFRS Standards (IFRS 13)</b>	<b>U.S. GAAP (ASC 820-10)</b>
Ganancias y pérdidas del inicio	La entidad no puede reconocer ganancias o pérdidas del inicio para un instrumento financiero a menos que el valor razonable de los instrumentos sea demostrado por un precio cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico o basado en una técnica de valuación en la cual la entidad use solo datos de mercado observables.	Si un activo o pasivo es medido inicialmente a valor razonable, cualquier diferencia entre el precio de transacción y el valor razonable es reconocido inmediatamente como una ganancia o pérdida en ganancias a menos que sea especificado de otra manera.
Expediente práctico NAV [Net Asset Value = Valor neto del activo]	El expediente práctico NAV para las inversiones en compañías de inversión no está proporcionado.	La entidad con una inversión en una compañía de inversión puede elegir usar, como una medida del valor razonable en circunstancias específicas, el NAV reportado sin ajuste.
Pasivos financieros con características de demanda	La medición del valor razonable de un pasivo financiero con una característica de demanda (e.g., un depósito a la vista) no puede ser menor al valor presente de la cantidad por pagar en la demanda.	La medición del valor razonable de un pasivo de depósito está descrita como la cantidad por pagar en la demanda a la fecha de presentación de reporte.

## 5.5 Opción del valor razonable

Según tanto los estándares IFRS como los US GAAP, la entidad puede elegir la FVO = Fair Value Option = Opción del valor razonable para ciertos activos financieros y pasivos financieros según circunstancias específicas. Sin embargo, dado que el alcance del IFRS 9 difiere del de la ASC 825 en ciertos aspectos, la elección de la FVO no siempre está permitida para los mismos elementos. La tabla que aparece a continuación resume las diferencias clave entre la FVO según los estándares IFRS y según los US GAAP.

Tema	Estándares IFRS (IFRS 9)	U.S. GAAP (ASC 825-10)
Alcance y criterios de calificación	<p>La entidad puede elegir la FVO para un activo financiero o un pasivo financiero solo si se satisfacen ciertos criterios de calificación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tal elección elimina o significativamente reduce un “desajuste de contabilidad” (i.e., una inconsistencia en medición o reconocimiento).</li> <li>• Un grupo de pasivos financieros o pasivos financieros es administrado y su desempeño es evaluado sobre una base de valor razonable.</li> <li>• El contrato no es un activo financiero y contiene una característica implícita que satisface ciertos criterios.</li> </ul> <p>Además, la FVO puede ser elegida para un instrumento financiero que represente una exposición de crédito si la entidad usa un derivado de crédito medido a FVTPL para administrar su riesgo de crédito y se satisfacen ciertos criterios.</p>	<p>La entidad puede elegir la FVO para la mayoría de activos financieros y pasivos financieros; su capacidad para elegir la FVO para los instrumentos financieros elegibles generalmente no está limitada.</p>
Fechas de elección	<p>La entidad puede elegir la FVO en el reconocimiento inicial de un instrumento. Para los instrumentos financieros que representen exposiciones de crédito, la elección puede ser hecha después del reconocimiento inicial o mientras el instrumento sea no-reconocido.</p>	<p>La entidad puede elegir la FVO en el reconocimiento inicial de un instrumento financiero o a partir de la ocurrencia de ciertos eventos especificados, tales como cuando un instrumento financiero previamente reconocido se vuelve sujeto al método de contabilidad del patrimonio.</p>
Presentación de cambios del valor razonable de pasivos financieros	<p>Para un pasivo financiero para el cual la FVO haya sido elegida, la entidad difiere los cambios del valor razonable asociados con el riesgo de crédito a través de OCI a menos que hacerlo crearía o incrementaría un desajuste de contabilidad.</p> <p>El saldo en AOCI no es liberado a ganancias a partir del des-reconocimiento del pasivo financiero.</p>	<p>Para un pasivo financiero para el cual la FVO haya sido elegida, la entidad difiere los cambios del valor razonable asociados con riesgo de crédito a través de OCI.</p> <p>El saldo en AOCI es liberado en ganancias a partir del des-reconocimiento del pasivo financiero.</p>

## 5.6 Materias de moneda extranjera

Las fuentes primarias de orientación sobre la contabilidad para las transacciones y conversiones en moneda extranjera son el IAS 21 y el IAS 29 según los estándares IFRS y la ASC 830 según los US GAAP. A través de esta sección, se usa la terminología aplicable tanto a los estándares IFRS como a los US GAAP, dependiendo de la orientación aplicable (e.g., “operación en el extranjero” en los estándares IFRS versus “entidad extranjera” en los US GAAP).

Tema	IFRS Standards (IAS 21, IAS 29)	U.S. GAAP (ASC 830)
Determinación de la moneda funcional	<p>Hay una jerarquía de factores para que la entidad la considere en la determinación de la moneda funcional.</p> <p>El párrafo 9 del IAS 21 establece que los dos factores primarios a considerar son (1) la moneda que principalmente influye en la fijación de precios de los bienes y servicios de la entidad y (2) la moneda que principalmente influye en los costos de proporcionar bienes o servicios. Los párrafos 10 y 11 del IAS 21 especifican los factores secundarios.</p>	<p>No hay jerarquía de factores para que la entidad la considere en la determinación de la moneda funcional.</p>
Conversiones cuando hay un cambio en la moneda funcional	<p>El efecto del cambio en la moneda funcional que no esté relacionado con una economía híper inflacionaria es contabilizado prospectivamente a partir de la fecha del cambio.</p> <p>El cambio en la moneda funcional debe ser reconocido en la fecha en que se determina que ha habido un cambio en los eventos y circunstancias subyacentes relevantes para la entidad que reporta que justifiquen el cambio en la moneda funcional. Para conveniencia, y como materia práctica, hay la práctica de usar la fecha al comienzo del período más reciente.</p>	<p>El efecto del cambio en la moneda funcional que no esté relacionado con una economía altamente inflacionaria depende de si el cambio es desde la moneda de presentación de reporte hacia una moneda extranjera o viceversa. El cambio desde la moneda de presentación de reporte hacia la moneda extranjera es contabilizado prospectivamente desde la fecha del cambio. En contraste, el cambio desde la moneda extranjera hacia la moneda de presentación de reporte es contabilizado con base en las cantidades convertidas al final del período anterior.</p>
Ganancias y pérdidas de transacción relacionada con valores de deuda AFS	<p>La entidad las debe reportar en ganancias.</p>	<p>La entidad las debe reportar en OCI.</p>
Reconocimiento de impuestos diferidos por diferencias temporarias relacionadas con activos y pasivos no-monetarios provenientes de cambios en la tasa de cambio	<p>Impuesto diferido es reconocido por las diferencias temporarias causadas por cambios en la tasa de cambio por activos y pasivos no-monetarios cuando la cantidad de moneda local sea re-medida a la moneda funcional.</p>	<p>No se reconoce impuesto diferido por las diferencias temporarias causadas por cambios en la tasa de cambio por activos y pasivos no-monetarios cuando la cantidad de moneda local sea re-medida a la moneda funcional.</p>

(continuación tabla)

Topic	IFRS Standards (IAS 21, IAS 29)	U.S. GAAP (ASC 830)
Matriz y entidad donde se invierte con diferentes fechas de final de año fiscal – diferencias en tasas de cambio	Según el IFRS 10 y el IAS 28, la entidad que reporta está requerida a preparar estados financieros de la subsidiaria o de la entidad donde se invierte según el método del patrimonio, mediante usar la misma fecha de final de año fiscal que la de los estados financieros de la entidad que reporta. Si es impracticable, la diferencia no puede ser mayor a tres meses, y se deben hacer ajustes por los cambios importantes, posteriores al balance general, en las tasas de cambio, hasta la fecha de los estados financieros consolidados.	La entidad puede elegir una política de ya sea revelar, o tanto revelar y reconocer, los eventos materiales de intervención.
Identificación de qué califica como una disposición parcial que puede resultar en una reclasificación o re-atribución del ajuste acumulado de cambio [cumulative translation adjustment (CTA)]	Los estándares IFRS no distinguen entre disposiciones parciales de inversiones en y las con una operación extranjera.  De acuerdo con ello, la entidad puede elegir el enfoque de reducción ya sea proporcional o absoluta como una política de contabilidad y, si es aplicable, puede escoger cómo se aplica el enfoque de reducción absoluta.	Solo los cambios en el interés de propiedad de la matriz (inversiones de patrimonio en una entidad extranjera) pueden ser tratados como disposiciones parciales que resultan en una reclasificación o re-atribución del CTA.  De acuerdo con ello, la venta o liquidación de los activos netos en una entidad extranjera no resultarían en una liberación o re-atribución de CTA (a menos que resulte en una liquidación completa o sustancialmente completa de la entidad extranjera).
Impacto de CTA en la medición de las pérdidas por deterioro de entidades donde se invierte extranjeras tenidas para disposición	A la entidad no le está permitido incluir la CTA relacionadas en el valor en libros de la inversión en una operación extranjera que esté siendo evaluada por deterioro.  Vea los párrafos BC37 y BC38 del IFRS 5, que adicionalmente aborda este problema.	En ciertas circunstancias, la entidad está requerida a incluir la CTA relacionada en el valor en libros de una inversión en una entidad extranjera que esté siendo evaluada por deterioro.
Ajuste de los estados financieros de una entidad que opera en una economía híper inflacionaria	La entidad ajusta los estados financieros mediante el uso de un índice del nivel general de precios antes de la conversión.	La entidad ajusta los estados financieros como si la moneda de presentación de reporte de la matriz fuera la moneda funcional de la entidad.

## 5.7 Arrendamientos

En el año 2016, IASB y FASB emitieron nuevos estándares que abordan la contabilidad para los arrendamientos (IFRS 16 y ASC 842, respectivamente). Los anteriores estándares de arrendamiento (IAS 17 y ASC 840, respectivamente) en la práctica estaban bastante convergidos. El objetivo primario de los nuevos estándares fue requerir que los arrendatarios reconozcan activos y pasivos en el balance general para la mayoría de contratos de arrendamiento. Si bien las juntas lograron esta meta, lo hicieron de maneras diferentes. Por lo tanto, si bien las juntas permanecieron ampliamente convergidas con relación al alcance y la medición inicial, significativamente divergieron en la medición subsiguiente para los arrendatarios: IASB requiere un solo modelo de medición (similar al de para los arrendamientos financieros según los US GAAP) mientras que FASB mantiene un sistema de dos clases (clasificaciones de arrendamiento operacional y financiero).

Además, si bien ciertos requerimientos de presentación y revelación contenidos en el IFRS 16 son similares a los contenidos en la ASC 842, también hay ciertas diferencias (cuantitativas y cualitativas) en esta área. Otras diferencias entre el IFRS 16 y la ASC 842 también pueden surgir como resultado de las diferencias entre los estándares IFRS y los US GAAP en otros estándares, incluyendo las relacionadas con (1) deterioro de instrumentos financieros y activos de larga vida diferentes a plusvalía y (2) la contabilidad para las propiedades de inversión. La siguiente tabla resume esas diferencias:

Tema	Estándares IFRS (IFRS 16)	U.S. GAAP (ASC 842)
“Arrendamiento de corto plazo” – definición (expediente para reconocer de una manera similar a servicios)	El IFRS 16 define un arrendamiento de corto plazo como un arrendamiento que tiene un término de arrendamiento de 12 meses o menos y no incluye una opción de compra (i.e., no es considerada la probabilidad de que la opción de compra será ejercida).	La ASC 842 define un arrendamiento de corto plazo como un arrendamiento que tiene un término de arrendamiento de 12 meses o menos y no incluye una opción de compra que el arrendatario esté razonablemente seguro de ejercer.
Arrendamientos de activos de valor bajo	El arrendatario puede elegir reconocer los pagos de un arrendamiento de un activo de valor bajo sobre una base de línea recta durante el término del arrendamiento. Esos arrendamientos no serían reflejados en el balance general del arrendatario. El IFRS 16 no define “valor bajo”; sin embargo, las Bases para las conclusiones se refieren a activos individualmente con un valor, cuando nuevo, de \$5,000 o menos.  Además, la entidad podrá adoptar una política razonable de capitalización basada en la materialidad.	No hay exención. Sin embargo, FASB considera que la entidad podrá adoptar una política razonable de capitalización basada en la materialidad.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 16)	U.S. GAAP (ASC 842)
Clasificación del arrendamiento	<p><i>Arrendatario</i> – Hay un solo modelo de contabilidad para los arrendamientos (i.e., todos los arrendamientos son efectivamente equivalentes a los arrendamientos financieros según la ASC 842), de manera que la clasificación de los arrendamientos es innecesaria.</p> <p><i>Arrendador</i> – El arrendador tiene que realizar una valoración de la clasificación del arrendamiento a la fecha de inicio. Un arrendamiento es clasificado como un arrendamiento financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y recompensas relacionados con la propiedad; de otra manera, es clasificado como un arrendamiento operacional. Esta determinación no se basa únicamente en lograr cualquier criterio.</p>	<p><i>Arrendatario</i> – Hay dos modelos de contabilidad para los arrendamientos (arrendamientos operacionales y financieros), y el modelo señalará el patrón de reconocimiento del gasto asociado con el arrendamiento. Por consiguiente, el arrendatario tiene que realizar una valoración de la clasificación del arrendamiento a la fecha del comienzo. El arrendatario tiene que clasificar un arrendamiento como financiero si se satisface cualquiera de cinco criterios; de otra manera, el arrendamiento es un arrendamiento operacional.</p> <p><i>Arrendador</i> – El arrendador tiene que realizar una valoración de la clasificación del arrendamiento a la fecha del comienzo. Los criterios que gobiernan cómo un arrendador tiene que clasificar un arrendamiento son los mismos que gobiernan cuando un arrendatario tiene que clasificar un arrendamiento como un arrendamiento financiero. Si cualquiera de los criterios se satisface con base en los términos de arrendamiento, el arrendamiento es un arrendamiento tipo-venta. Si un criterio se satisface a causa de una garantía del valor residual de un tercero, el arrendamiento es un arrendamiento de financiación directa. Si ninguno de los criterios se satisface, el arrendador clasificaría el arrendamiento como un arrendamiento operacional.</p>
Contabilidad subsiguiente del arrendatario para el activo de ROU y el gasto de arrendamiento	<p>Un solo modelo de contabilidad. El activo de ROU generalmente es amortizado sobre una base de línea recta. La amortización, cuando es combinada con los intereses sobre el pasivo de arrendamiento, resulta en un perfil de gasto con carga frontal. Esto es, el único modelo de contabilidad del arrendatario según el IFRS 16 es similar al de un arrendamiento financiero según la ASC 842. Los gastos por intereses sobre el pasivo de arrendamiento y la amortización del activo de ROU son presentados por separado en el estado de ingresos.</p>	<p>La contabilidad depende de la clasificación del arrendamiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Arrendamientos financieros</i> – El activo de ROU generalmente es amortizado sobre una base de línea recta. Esta amortización, cuando es combinada con los intereses sobre el pasivo de arrendamiento, resulta en un perfil de gastos con carga frontal. Los intereses y la amortización son presentados por separado en el estado de ingresos.</li> <li>• <i>Arrendamientos operacionales</i> – El gasto por arrendamiento generalmente resulta en un perfil de gasto por línea recta que es presentado como una sola línea en el estado de ingresos. Como los intereses sobre el pasivo de arrendamiento generalmente declinan durante el término de arrendamiento, la amortización del activo de ROU se incrementa durante el término del arrendamiento para proporcionar un perfil de gasto constante.</li> </ul>

(continuación tabla)

<b>Tema</b>	<b>Estándares IFRS (IFRS 16)</b>	<b>U.S. GAAP (ASC 842)</b>
Reconocimiento de pagos variables de arrendamiento que no dependen de un índice o tasa	El arrendatario debe reconocer los pagos variables de arrendamiento no incluidos en su pasivo de arrendamiento (e.g., pagos basados en el logro de un objetivo de desempeño) en el período en el cual el objetivo es logrado.	El arrendatario debe reconocer los pagos de arrendamiento variables no incluidos en su pasivo de arrendamiento (e.g., pagos basados en el logro de un objetivo de desempeño) en el período en el cual el logro de la meta que origina los pagos de arrendamiento variables se vuelve probable.
Re-valoración de los pagos de arrendamiento variables que dependen de un índice o tasa	El arrendatario re-valora los pagos variables basados en un índice o tasa siempre que haya un cambio en los flujos de efectivo contractuales (e.g., los pagos de arrendamiento son ajustados por un cambio en el índice de precios al consumidor) o cuando la obligación de arrendamiento es re-medida por otras razones.	El arrendatario re-valora los pagos variables basados en un índice o tasa solo cuando la obligación de arrendamiento es re-medida por otras razones (e.g., un cambio en el término o modificación del arrendamiento).
Tasa incremental de endeudamiento del arrendatario	La tasa incremental de endeudamiento del arrendatario es la tasa que el arrendatario pagaría para prestar durante un término similar, y con una seguridad similar, los fondos necesarios para obtener un activo con un valor similar al activo de ROU en un entorno económico similar.	La tasa incremental de endeudamiento del arrendatario es la tasa que el arrendatario pagaría para prestar, sobre una base colateralizada durante un término similar, una cantidad igual a los pagos de arrendamiento en un entorno económico similar.
Modificaciones que reducen el término del arrendamiento para los arrendatarios	La reducción en el término del arrendamiento es considerada una disminución en el alcance del arrendamiento. El arrendatario debe por lo tanto re-medir el pasivo de arrendamiento, con una reducción proporcional en el activo de ROU, y reconocer una ganancia o pérdida por cualquier diferencia a la fecha efectiva de la modificación.	La reducción en el término del arrendamiento no se considera una disminución en el alcance del arrendamiento. El arrendatario debe por lo tanto re-medir el pasivo de arrendamiento, con la correspondiente reducción en el activo de ROU, pero no debe reconocer ninguna ganancia o pérdida a la fecha efectiva de la modificación a menos que el activo de ROU sea reducido a cero.
Modificaciones de arrendamientos operacionales para los arrendadores	El arrendador debe contabilizar la modificación de un arrendamiento operacional (no contabilizado como un contrato separado) como un nuevo arrendamiento a partir de la fecha de la modificación.	Si un arrendamiento operacional es modificado y no contabilizado como un contrato separado, el tratamiento depende de la clasificación del arrendamiento modificado.
Modificaciones de arrendamientos tipo-ventas o de arrendamientos de financiación directa para los arrendadores	La contabilidad del arrendador para una modificación de un arrendamiento financiero (no contabilizado como un contrato separado) depende de si el arrendamiento habría sido clasificado como un arrendamiento operacional como si la modificación hubiera estado en efecto al inicio del arrendamiento.	La contabilidad del arrendador para una modificación de un arrendamiento tipo-venta o de un arrendamiento de financiación directa depende de la clasificación original y modificada del arrendamiento.
Subarrendamiento	El arrendador intermediario debe clasificar un subarrendamiento mediante considerar el activo de ROU del arrendamiento cabeza como el activo arrendado en el subarrendamiento.	El arrendador intermediario debe clasificar un subarrendamiento mediante considerar el activo subyacente del arrendamiento cabeza (en lugar del activo de ROU) como el activo arrendado en el subarrendamiento.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 16)	U.S. GAAP (ASC 842)
Acuerdos de venta-y-retro-arrendamiento	<p>La transacción no sería considerada una venta si no califica como una venta según el IFRS 15.</p> <p>La opción de compra siempre resultaría en una venta fallida.</p> <p>Para las transacciones que califiquen como una venta, la ganancia estaría limitada a la cantidad relacionada con la porción residual del activo vendido. La cantidad de la ganancia relacionada con el activo subyacente retro-arrendado al arrendatario sería compensada contra el activo de ROU del arrendatario.</p>	<p>La transacción no sería considerada una venta si (1) no califica como una venta según la ASC 606 o (2) el retro-arrendamiento es un arrendamiento financiero.</p> <p>La opción de recompra resultaría en una venta fallida a menos que (1) el precio de ejercicio de la opción sea a valor razonable y (2) activos alternativos estén fácilmente disponibles en el mercado.</p> <p>Si la transacción califica como una venta, toda la ganancia en la transacción sería reconocida.</p>

## 5.8 Des-reconocimiento de activos financieros

Los estándares IFRS y los US GAAP tienen diferentes modelos para la determinación de si un activo financiero transferido califica para des-reconocimiento. Según los estándares IFRS, la entidad aplica un modelo de des-reconocimiento de múltiples pasos que (1) siempre considera los riesgos y recompensas de la propiedad y (2) puede incluir una valoración del control sobre el activo financiero transferido. Según los US GAAP, la entidad aplica un modelo basado en el control y des-reconoce activos cuando el control es entregado. La tabla que aparece a continuación ilustra las diferencias entre los estándares IFRS y los US GAAP en relación con el des-reconocimiento de activos financieros.

Tema	IFRS Standards (IFRS 9)	U.S. GAAP (ASC 860)
Control versus riesgos y recompensas de la propiedad	La entidad aplica un modelo de des-reconocimiento de múltiples pasos que (1) siempre considera los riesgos y recompensas de la propiedad y (2) puede incluir una valoración del control sobre el activo financiero transferido.	La entidad aplica un modelo basado-en-el-control para determinar el des-reconocimiento y des-reconoce activos cuando el control es entregado.
"Control" – definición	El control de un activo financiero es entregado si el cesionario tiene capacidad unilateral para vender el activo transferido. Sin embargo, el control no es el único factor determinante en la valoración del des-reconocimiento.	El control de un activo financiero es entregado solo si (1) el activo transferido legalmente está aislado de quien transfiere; (2) el cesionario tiene la capacidad para libremente pignorar o intercambiar el activo financiero transferido (o tenedores de interés benéfico de tercero tienen el derecho a pignorar o intercambiar los intereses benéficos si el único propósito del cedente es participar en actividades de titularización o de financiación respaldada-con-activo); y (3) ni a través de otros derechos quien transfiere ni sus afiliadas consolidadas o agentes mantienen control efectivo sobre el activo transferido.
Transferencias de una porción de un activo financiero	Para que una porción especificada de un activo financiero sea valorada para des-reconocimiento, se tienen que satisfacer ciertas condiciones. Si no se satisfacen, todo el activo tiene que ser valorado para des-reconocimiento.	El des-reconocimiento de una porción de un activo financiero es permitido si la porción del activo financiero satisface la definición de un interés de participación y se satisfacen ciertas condiciones.

(continuación tabla)

Tema	Estándares IFRS (IFRS 9)	U.S. GAAP (ASC 860)
Acuerdos de recompra	El IFRS 9 no proporciona condiciones para el des-reconocimiento que sean específicas para acuerdos de recompra.	La ASC 860 proporciona condiciones restrictivas que la entidad tiene que considerar cuando determine si es apropiado el reconocimiento continuado de un activo financiero transferido sujeto a un acuerdo de recompra.
Reconocimiento y medición de un préstamo asegurado	Si la entidad retiene sustancialmente todos los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo financiero, un préstamo asegurado igual a la consideración recibida es inicialmente reconocido. Si la entidad ni ha retenido ni ha transferido sustancialmente todos los riesgos y recompensas, pero ha retenido el control sobre el activo financiero, el préstamo asegurado es inicialmente reconocido solo en la extensión del involucramiento continuado que la entidad tenga en el activo transferido.	El préstamo asegurado igual a la consideración recibida tiene que ser reconocido si la transferencia de los activos financieros falla para calificar para des-reconocimiento.
Reconocimiento y medición de un activo o pasivo de servicio	<p>El activo de servicio retenido como parte de la transferencia de activos financiero es considerado un interés retenido en esos activos transferidos. Por consiguiente, el activo de servicio es inicialmente reconocido a su anterior valor en libros asignado, con base en su valor razonable relativo a la fecha de la transferencia.</p> <p>No se proporciona orientación especial sobre la medición subsiguiente de un derecho de servicio. Los activos de servicio son considerados que son intangibles, y los pasivos de servicio son considerados que son provisiones.</p>	<p>El activo de servicio tiene que ser inicialmente reconocido a valor razonable.</p> <p>La entidad tiene la opción para subsiguientemente medir un activo o pasivo de servicio ya sea a valor razonable o a costo amortizado.</p>

## 5.9 Otras consideraciones

Existen otras varias diferencias entre los estándares IFRS y los US GAAP sobre temas tales como subvenciones del gobierno, eventos subsiguientes, e información financiera intermedia. En la tabla que aparece a continuación hemos resumido algunas de esas diferencias clave.

Tema	Estándares IFRS (IFRS 1, IAS 20, IAS 10, IAS 1, IAS 34)	U.S. GAAP (ASC 855, ASC 470, ASC 270)
Adopción por primera vez de los estándares IFRS	La orientación proporciona procedimientos que la entidad tiene que seguir cuando adopte los estándares IFRS por primera vez como la base para la preparación de sus estados financieros de propósito general. Los estándares imponen una serie de excepciones obligatorias y otorgan una serie de exenciones opcionales del requerimiento general para cumplir con cada estándar IFRS efectivo al final del primer período de presentación de reportes de la entidad según los estándares IFRS.	No se proporcionan tales procedimientos.
Información financiera intermedia – asignación del costo	El costo que no satisface la definición de un activo al final de un período intermedio no es diferido en el estado de posición financiera, ya sea para esperar información futura acerca de si ha satisfecho la definición de un activo o para suavizar las ganancias durante períodos intermedios dentro de un año financiero.	Si un elemento específico de costo o gasto cargado a gastos para propósitos de la presentación anual de reportes beneficia a más de un período intermedio, el elemento de costo o gasto puede ser asignado a esos períodos intermedios.
Subvenciones del gobierno	Los estándares IFRS proporcionan orientación sobre el reconocimiento y la medición de subvenciones del gobierno (incluyendo préstamos del gobierno por debajo del mercado), junto con requerimientos de revelación para subvenciones del gobierno y otras formas de ayuda del gobierno.  En general, las subvenciones son reconocidas cuando haya aseguramiento razonable de que las condiciones relacionadas serán satisfechas y las subvenciones serán recibidas, con la utilidad o pérdida relacionada registrada sobre una base sistemática dependiendo del tipo de subvención.	No se proporciona orientación explícita relacionada con subvenciones del gobierno u otras formas de ayuda del gobierno, distinta a orientación de industria para entidades sin ánimo de lucro. Por analogía algunas compañías siguen el mismo enfoque que se esboza en los estándares IFRS, pero hay diversidad en la práctica. <sup>2</sup>
Eventos subsiguientes – fecha de evaluación	La entidad tiene que evaluar los eventos subsiguientes hasta la fecha en que los estados financieros son autorizados para emisión.	La entidad tiene que evaluar los eventos subsiguientes hasta la fecha en que los estados financieros sean emitidos o estén disponibles para ser emitidos.

<sup>2</sup> Observe que en noviembre de 2015 FASB emitió una [ASU propuesta](#) que requeriría que las entidades sin ánimo de lucro revelen información acerca de acuerdos materiales de ayuda del gobierno. A la fecha de esta publicación, la ASU final todavía no había sido emitida.

# Apéndice A – Fechas de adopción importantes

Los cuadros que aparecen a continuación describen las fechas de adopción importantes para los estándares IFRS y los US GAAP.

<b>Estándares IFRS</b>	<b>Fecha efectiva</b>	<b>Adopción temprana permitida (Sí/No)</b>	<b>Deloitte Resources</b>
<b>Orientación final</b>			
<i>Interest Rate Benchmark Reform</i> — amendments to IFRS 9, IAS 39, and IFRS 7 (issued September 26, 2019) [Reforma de la tasa de interés de referencia – enmiendas a IFRS 9, IAS 39, e IFRS 7 (emitida septiembre 26, 2019)]	Períodos anuales que comiencen en o después de enero 1, 2010	Sí	Septiembre 26, 2019, <a href="#">IFRS in Focus</a>
<i>Definition of Material</i> — amendments to IAS 1 and IAS 8 (issued October 31, 2018) [Definición de material – enmiendas a IAS 1 e IAS 8 (emitida octubre 31, 2018)]	Períodos anuales que comiencen en o después de enero 1, 2020	Sí	Noviembre 13, 2018, <a href="#">IFRS in Focus</a>
<i>Definition of a Business</i> — amendments to IFRS 3 (issued October 22, 2018) [Definición de un negocio – enmiendas a IFRS 3 (emitida octubre 22, 2018)]	Períodos anuales que comiencen en o después de enero 1, 2020	Sí	Octubre 24, 2018, <a href="#">IFRS in Focus</a>
<i>Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards</i> (issued March 29, 2018) [Enmiendas a las referencias a la Estructura conceptual contenidas en los estándares IFRS (emitida marzo 29, 2018)]	Períodos anuales que comiencen en o después de enero 1, 2020	Sí	Mayo 14, 2018, <a href="#">IFRS in Focus</a>
IFRS 17, <i>Insurance Contracts</i> (issued May 18, 2017) [IFRS 17, Contratos de seguro (emitido mayo 2018)]	Períodos anuales que comiencen en o después de enero 1, 2021	Sí, para las entidades que apliquen el IFRS 9 y el IFRS 15	Mayo 18, 2017, <a href="#">IFRS in Focus</a>

<b>U.S. GAAP</b>	<b>Fecha efectiva</b>	<b>Adopción temprana permitida (Sí/No)</b>	<b>Deloitte Resources</b>
<b>Orientación final</b>			
ASU 2019-02, <i>Improvements to Accounting for Costs of Films and License Agreements for Program Materials</i> (issued March 6, 2019) [ASU 2019-02, Mejoras a la contabilidad para los costos de películas y acuerdos de licencia para materiales de programa (emitida marzo 6, 2019)]	Años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019, y los períodos intermedios dentro de esos años fiscales.	Sí	Marzo 6, 2019, <a href="#">DART news item</a>

<p>ASU 2018-20, <i>Narrow-Scope Improvements for Lessors</i> (issued December 10, 2018) [ASU 2018-20, Mejoramientos de alcance corto para arrendadores (emitida diciembre 10, 2018)]</p>	<p>Para la entidad que no haya adoptado la ASC 842, la fecha efectiva es la misma que la de la ASU 2016-02.</p>	<p>No</p>	<p>Diciembre 14, 2018, <a href="#">Heads Up</a></p>
<p>La entidad que haya adoptado la ASC 842 puede aplicar las enmiendas a la fecha efectiva original de la ASC 842 para la entidad. Alternativamente, la entidad tiene la opción de aplicar las enmiendas ya sea en (1) el primer período de presentación de reporte que termine después de la emisión de esta ASU (e.g., diciembre 31, 2018) o (2) el primer período de presentación de reporte que comience después de la emisión de esta ASU (e.g., enero 1, 2019).</p>	<p>Sí</p>	<p>Noviembre 13, 2018, <a href="#">Heads Up</a></p>	
<p>ASU 2018-18, <i>Clarifying the Interaction Between Topic 808 and Topic 606</i> (issued November 5, 2018) [ASU 2018-18, Aclaración de la interacción entre el Topic 808 y el Topic 606 (emitida noviembre 5, 2018)]</p>	<p>Años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019, y los períodos intermedios dentro de esos años fiscales.</p>	<p>Sí</p>	<p>Noviembre 19, 2018, <a href="#">Heads Up</a></p>
<p>ASU 2018-17, <i>Targeted Improvements to Related Party Guidance for Variable Interest Entities</i> (issued October 31, 2018) [Mejoramientos específicos relacionados con la orientación de parte relacionada para entidades de interés variable (emitida octubre 31, 2018)]</p>	<p>Años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019, y los períodos intermedios dentro de esos años fiscales.</p>	<p>Sí</p>	<p>Septiembre 11, 2018, <a href="#">Heads Up</a></p>
<p>ASU 2018-15, <i>Customer's Accounting for Implementation Costs Incurred in a Cloud Computing Arrangement That Is a Service Contract</i> (issued August 29, 2018) [ASU 2018-15, Contabilidad del cliente para la implementación de los costos incurridos en un acuerdo de computación en la nube que es un contrato de servicio (emitida agosto 29, 2018)]</p>	<p>Años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019, y los períodos intermedios dentro de esos años fiscales.</p>	<p>Sí</p>	<p>Agosto 21, 2018, <a href="#">Insurance Spotlight</a></p>
<p>ASU 2018-12, <i>Targeted Improvements to the Accounting for Long-Duration Contracts</i> (issued August 15, 2018) [ASU 2018-12, Mejoramientos específicos a la contabilidad para contratos de larga duración (emitida agosto 15, 2018)]</p>	<p>Años fiscales, y los períodos intermedios dentro de esos años fiscales, que comiencen después de diciembre 15, 2020.</p>	<p>Sí</p>	<p>Febrero 1, 2017, <a href="#">Heads Up</a></p>
<p>ASU 2017-04, <i>Simplifying the Test for Goodwill Impairment</i> (issued January 26, 2017) [ASU 2017-04, Simplificación de la prueba por el deterioro de la plusvalía (emitida enero 26, 2017)]</p>	<p>Para las entidades de negocio públicas, public business entities (PBEs) que sean entidades registradas SEC, las enmiendas contenidas en la ASU son efectivas para las pruebas anuales e intermedias por deterioro de la plusvalía en los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019. Para las PBE que no sean entidades registradas SEC, las enmiendas de la ASU son efectivas para las pruebas anuales e intermedias por deterioro de la plusvalía en los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2020.</p>	<p>Sí</p>	<p>Sí, para las pruebas intermedias o anuales por el deterioro de la plusvalía, realizadas en fechas de realización de la prueba después de enero 1, 2017.</p>

<p>ASU 2016-13, Measurement of Credit Losses on Financial Instruments (issued June 16, 2016; effective date first amended by ASU 2018-19, which was issued on November 15, 2018, and further amended for all other entities that are not PBEs by ASU 2019-10, which was issued on November 15, 2019)</p> <p>ASU 2016-13, Medición de las pérdidas de crédito en instrumentos financieros (emitida junio 16, 2016; fecha efectiva enmendada primero por la ASU 2018-18, que fue emitida en noviembre 15, 2018, y enmendada adicionalmente para todas las otras entidades que no sean PBE por la ASU 2019-10, que fue emitida en noviembre 15, 2019)</p>	<p>Para las PBE que sean entidades registradas SEC, las enmiendas contenidas en la ASU son efectivas para los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019, incluyendo los períodos intermedios dentro de esos años fiscales. Para todas las otras PBE (incluyendo compañías más pequeñas que reporten, tal y como son definidas por la SEC), las enmiendas contenidas en la ASU son efectivas para los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2022, incluyendo los períodos intermedios dentro de esos años fiscales.</p>	<p>Sí, para los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2018, incluyendo los períodos intermedios dentro de esos años fiscales.</p>	<p>Junio 17, 2016, <i>Heads Up</i></p>
--	---	--	--

# Apéndice B – Títulos de estándares y otra literatura

Los siguientes son los títulos de los estándares y otra literatura mencionados en esta publicación:

## Literatura de FASB

### ASC Topics

ASC 205, *Presentation of Financial Statements*

ASC 220, *Income Statement — Reporting Comprehensive Income*

ASC 230, *Statement of Cash Flows*

ASC 250, *Accounting Changes and Error Corrections*

ASC 260, *Earnings per Share*

ASC 270, *Interim Reporting*

ASC 310, *Receivables*

ASC 320, *Investments — Debt and Equity Securities*

ASC 321, *Investments — Equity Securities*

ASC 323, *Investments — Equity Method and Joint Ventures*

ASC 326, *Financial Instruments — Credit Losses*

ASC 330, *Inventory*

ASC 350, *Intangibles — Goodwill and Other*

ASC 360, *Property, Plant, and Equipment*

ASC 410, *Asset Retirement and Environmental Obligations*

ASC 420, *Exit or Disposal Cost Obligations*

ASC 450, *Contingencies*

ASC 470, *Debt*

ASC 480, *Distinguishing Liabilities From Equity*

ASC 505, *Equity*

ASC 606, *Revenue From Contracts With Customers*

ASC 710, *Compensation — General*

ASC 712, *Compensation — Nonretirement Postemployment Benefits*

ASC 715, *Compensation — Retirement Benefits*

ASC 718, *Compensation — Stock Compensation*

ASC 720, *Other Expenses*

ASC 740, *Income Taxes*

ASC 805, *Business Combinations*

ASC 808, *Collaborative Arrangements*

ASC 810, *Consolidation*

ASC 815, *Derivatives and Hedging*

ASC 820, *Fair Value Measurement*

ASC 825, *Financial Instruments*

ASC 830, *Foreign Currency Matters*

ASC 835, *Interest*

ASC 840, *Leases*

ASC 842, *Leases*

ASC 855, *Subsequent Events*

ASC 860, *Transfers and Servicing*

ASC 985, *Software*

## **ASUs**

ASU 2016-02, *Leases (Topic 842)*

ASU 2016-13, *Measurement of Credit Losses on Financial Instruments*

ASU 2017-04, *Intangibles — Goodwill and Other (Topic 350): Simplifying the Test for Goodwill Impairment*

ASU 2018-02, *Income Statement — Reporting Comprehensive Income (Topic 220): Reclassification of Certain Tax Effects From Accumulated Other Comprehensive Income*

ASU 2018-07, *Compensation — Stock Compensation (Topic 718): Improvements to Nonemployee Share-Based Payment Accounting*

ASU 2018-12, *Financial Services — Insurance (Topic 944): Targeted Improvements to the Accounting for Long-Duration Contracts*

ASU 2018-13, *Disclosure Framework — Changes to the Disclosure Requirements for Fair Value Measurement*

ASU 2018-14, *Disclosure Framework — Changes to the Disclosure Requirements for Defined Benefit Plans*

ASU 2018-15, *Intangibles — Goodwill and Other — Internal-Use Software (Subtopic 350-40): Customer's Accounting for Implementation Costs Incurred in a Cloud Computing Arrangement That Is a Service Contract (a consensus of the FASB Emerging Issues Task Force)*

ASU 2018-17, *Consolidation (Topic 810): Targeted Improvements to Related Party Guidance for Variable Interest Entities*

ASU 2018-18, *Collaborative Arrangements (Topic 808): Clarifying the Interaction Between Topic 808 and Topic 606*

ASU 2018-20, *Narrow-Scope Improvements for Lessors*

ASU 2019-02, *Improvements to Accounting for Costs of Films and License Agreements for Program Materials*

ASU 2019-10, *Financial Instruments — Credit Losses (Topic 326), Derivatives and Hedging (Topic 815), and Leases (Topic 842): Effective Dates*

## **ASU Propuesta**

No. 2015-340, *Government Assistance (Topic 832): Disclosures by Business Entities About Government Assistance*

## **International Standards**

IFRS 1, *First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards*

IFRS 2, *Share-Based Payment*

IFRS 3, *Business Combinations*

IFRS 5, *Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*

IFRS 8, *Operating Segments*

IFRS 9, *Financial Instruments*

IFRS 10, *Consolidated Financial Statements*

IFRS 11, *Joint Arrangements*

IFRS 12, *Disclosure of Interests in Other Entities*

IFRS 13, *Fair Value Measurement*

IFRS 15, *Revenue From Contracts With Customers*

IFRS 16, *Leases*

IFRS 17, *Insurance Contracts*

IAS 1, *Presentation of Financial Statements*

IAS 2, *Inventories*

IAS 7, *Statement of Cash Flows*

IAS 8, *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*

IAS 10, *Events After the Reporting Period*

IAS 12, *Income Taxes*

IAS 16, *Property, Plant and Equipment*

IAS 17, *Leases*

IAS 19, *Employee Benefits*

IAS 20, *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*

IAS 21, *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*

IAS 23, *Borrowing Costs*

IAS 28, *Investments in Associates and Joint Ventures*

IAS 29, *Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*

IAS 32, *Financial Instruments: Presentation*

IAS 33, *Earnings per Share*

IAS 34, *Interim Financial Reporting*

IAS 36, *Impairment of Assets*

IAS 37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*

IAS 38, *Intangible Assets*

IAS 39, *Financial Instruments: Recognition and Measurement*

IAS 40, *Investment Property*

IFRIC Interpretation 14, *IAS 19 — The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and Their Interaction*

IFRIC Interpretation 23, *Uncertainty Over Income Tax Treatments*

# Apéndice C – Abreviaturas

Abreviatura	Abreviatura
<b>AFS</b>	available for sale [disponible para la venta]
<b>AOCI</b>	accumulated other comprehensive income [otros ingresos comprensivos acumulados]
<b>APIC</b>	additional paid-in capital [capital adicional pagado]
<b>ASC</b>	FASB Accounting Standards Codification [Codificación de los estándares de contabilidad de FASB]
<b>ASU</b>	FASB Accounting Standards Update [Actualización de los estándares de contabilidad de FASB]
<b>BCF</b>	beneficial conversion feature [característica de conversión benéfica]
<b>CCF</b>	cash conversion feature [característica de conversión en efectivo]
<b>CECL</b>	current expected credit loss [pérdida de crédito esperada corriente]
<b>CGU</b>	cash-generating unit [unidad generadora de efectivo]
<b>CTA</b>	cumulative translation adjustment [ajuste de cambio acumulado]
<b>DTA</b>	deferred tax asset [activo tributario diferido]
<b>DTL</b>	deferred tax liability [pasivo tributario diferido]
<b>EPS</b>	earnings per share [ganancias por acción]
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board
<b>FIFO</b>	first in, first out [primero en entrar, primero en salir]
<b>FVO</b>	fair value option [opción del valor razonable]
<b>FVTNI</b>	fair value through net income [valor razonable a través de ingresos netos]
<b>FVTOCI</b>	fair value through other comprehensive income [valor razonable a través de otros ingresos comprensivos]
<b>FVTPL</b>	fair value through profit or loss [valor razonable a través de utilidad o pérdida]
<b>GAAP</b>	generally accepted accounting principles [principios de contabilidad generalmente aceptados]

Abbreviation	Descripción
<b>HFI</b>	held for investment [tenido para inversión]
<b>HFS</b>	held for sale [tenido para la venta]
<b>HTM</b>	held to maturity [tenido hasta la madurez]
<b>IAS</b>	International Accounting Standard [Normas internacionales de contabilidad]
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board
<b>IFRIC</b>	International Financial Reporting Interpretations Committee
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standard [Normas internacionales de información financiera]
<b>IP</b>	intellectual property [propiedad intelectual]
<b>IPR&amp;D</b>	in-process research and development [investigación y desarrollo en proceso]
<b>LIFO</b>	last in, first out [último en entrar, primero en salir]
<b>LLC</b>	limited liability corporation [corporación/ sociedad de responsabilidad limitada]
<b>NAV</b>	net asset value [valor del activo neto]
<b>OCI</b>	other comprehensive income [otros ingresos comprensivos]
<b>PBE</b>	public business entity [entidad de negocios pública]
<b>PP&amp;E</b>	property, plant, and equipment [propiedad, planta, y equipo]
<b>ROU</b>	right of use [derecho de uso]
<b>SPPI</b>	solely payments of principal and interest [únicamente pagos de principal e intereses]
<b>VIE</b>	variable interest entity [entidad de interés variable]
<b>YTD</b>	year-to-date [año-hasta-la-fecha]

# Apéndice D – Cambios hechos en la edición de noviembre de 2019 de esta publicación

La tabla que aparece a continuación resume los cambios importantes hechos desde la edición de febrero de 2019 de esta Hoja de Ruta.

Sección enmendada	Título	Descripción
1.1	Inversiones en préstamos y cuentas por cobrar	Actualizada como resultado de la ASU 2016-13.
1.2	Inversiones en valores de deuda y de patrimonio	Actualizada como resultado de la ASU 2016-13.
1.5	Activos intangibles	Adicionada discusión sobre los costos de publicidad.
1.7	Deterioro del valor de los activos	Actualizada como resultado de la ASU 2017-04.
2.1	Beneficios para empleados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adicionada definición de “techo del activo” según los estándares IFRS.</li> <li>• Adicionada discusión de la contabilidad para las liquidaciones del plan de beneficio definido.</li> <li>• Enmendada discusión de la contabilidad para los recortes del plan para reflejar las enmiendas al IAS 19.</li> </ul>
3.1	Reconocimiento de ingresos ordinarios	Adicionada aclaración del tratamiento según los US GAAP de las provisiones por pérdidas en contratos tipo-construcción y tipo-producción.
3.2	Pagos basados-en-acciones	Actualizada como resultado de la ASU 2018-07. Adicionada discusión de las pérdidas de recompensas.
3.3	Impuestos a los ingresos	Actualizada como resultado de las ASU para las cuales el período requerido de implementación ha pasado para todas las compañías.

(continuación tabla)

Sección enmendada	Título	Descripción
4.3	Estado de flujos de efectivo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adicionadas discusiones de la presentación de sobregiros bancarios y la presentación de efectivo restringido.</li> <li>• Cambios hechos a las discusiones de lo siguiente:               <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ <i>Presentación de componentes de transacciones con características de más de una categoría de flujos de efectivo</i> – Ampliada para discutir la carencia de orientación IFRS sobre situaciones en los cuales los componentes de una transacción no pueden ser identificados por separado.</li> <li>◦ <i>Revelación de los flujos de efectivo que corresponden a operaciones descontinuadas</i> – Removida discusión de la excepción sobre grupos para disposición que sean subsidiarias recientemente adquiridas y satisfagan los criterios para ser clasificadas como tenidas para venta o adquisición, dado que hay una excepción similar según los US GAAP.</li> <li>◦ <i>Intereses y dividendos pagados y recibidos</i> – Enmendada discusión por claridad.</li> <li>◦ <i>Pagos de consideración contingente hechos después de la fecha de una combinación de negocios</i> – Eliminada discusión porque no se consideró una diferencia importante.</li> <li>◦ <i>o Arrendamientos</i> – Adicionada discusión por claridad.</li> </ul> </li> </ul>
4.4	Changes in Accounting Principle, Changes in Accounting Estimate, and Error Corrections	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eliminadas las discusiones de la preferencia y la revelación de las diferencias porque no son consideradas diferencias importantes.</li> <li>• Enmendada discusión de los cambios en estimado de contabilidad afectado por un cambio en principio (política) de contabilidad, por claridad</li> </ul>
4.5	Earnings per Share	Actualizada discusión del tratamiento de instrumentos obligatoriamente convertibles, para alinearla con <a href="#">A Roadmap to the Presentation and Disclosure of Earnings per Share</a> , de Deloitte.
5.1	Business Combinations	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Enmendadas discusiones de activos y pasivos contingentes para proporcionar discusión separada de cada una.</li> <li>• Actualizadas las discusiones de la definición de la prueba de concentración de negocio y el proceso sustantivo para reflejar las enmiendas hechas al IFRS 3.</li> <li>• Adicionada discusión de los ajustes del período-de-medición.</li> </ul>

(continuación tabla)

<b>Sección enmendada</b>	<b>Título</b>	<b>Descripción</b>
5.3	Derivados y cobertura	Adicionada discusión de las tasas de interés de referencia según los US GAAP para alinearlas con la ASU 2018-16.
5.7	Arrendamientos	Adicionada discusión de las modificaciones que reducen el término del arrendamiento para los arrendatarios.